

**CÁSSIA CARDOSO DE CARVALHO VASCONCELOS**

**OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA  
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA  
REGIÃO CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016**

APARECIDA DE GOIÂNIA - GO

2018

---

**TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR  
VERSÕES ELETRÔNICAS DE TESES E DISSERTAÇÕES  
NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG**

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou *download*, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

1. Identificação do material bibliográfico:       Dissertação       Tese

2. Identificação da Tese ou Dissertação:


Nome completo do autor: CÁSSIA CARDOSO DE CARVALHO VASCONCELOS

Título do trabalho: OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA REGIÃO CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016

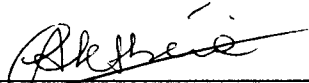
3. Informações de acesso ao documento:

Concorda com a liberação total do documento  SIM       NÃO<sup>1</sup>

Havendo concordância com a disponibilização eletrônica, torna-se imprescindível o envio do(s) arquivo(s) em formato digital PDF da tese ou dissertação.

  
Assinatura do(a) autor(a)<sup>2</sup>

Ciente e de acordo:

  
Assinatura do(a) orientador(a)<sup>2</sup>

Data: 11 / 06 / 2018

---

<sup>1</sup> Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à coordenação do curso. Os dados do documento não serão disponibilizados durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;
- Submissão de artigo em revista científica;
- Publicação como capítulo de livro;
- Publicação da dissertação/tese em livro.

<sup>2</sup> A assinatura deve ser escaneada.

**CÁSSIA CARDOSO DE CARVALHO VASCONCELOS**

**OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA  
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA REGIÃO  
CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016**

Linha de Pesquisa

**Administração Pública: transformação e inovação organizacional**

Orientadora

**Profa. Dra. Alethéia Ferreira da Cruz**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração Pública - PROFIAP da Universidade Federal de Goiás, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

**APARECIDA DE GOIÂNIA - GO  
2018**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Vasconcelos, Cássia Cardoso de Carvalho  
OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA  
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA REGIÃO  
CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016 [manuscrito] /  
Cássia Cardoso de Carvalho Vasconcelos. - 2018.  
111 f.

Orientador: Profa. Dra. Alethéia Ferreira da Cruz.  
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás, Campus  
Aparecida de Goiânia, Programa de Pós-Graduação em Administração  
Pública em Rede Nacional, Goiânia, 2018.

Bibliografia. Anexos. Apêndice.

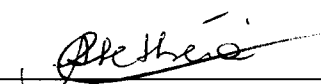
Inclui siglas, gráfico, tabelas, lista de figuras, lista de tabelas.

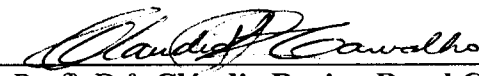
1. Administração Pública. 2. Orçamento Público. 3. Restos a Pagar.  
4. Execução Orçamentária e Financeira. 5. Instituições Federais de  
Ensino Superior. I. Cruz, Alethéia Ferreira da, orient. II. Título.

CDU 005

## ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Aos oito dias do mês de junho de 2018, às 15:00 horas, na Sala 16 da Faculdade de Ciências e Tecnologia - CAP da Universidade Federal de Goiás, realizou-se em sessão pública, a Defesa da Dissertação intitulada "OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA REGIÃO CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016", de autoria de **CÁSSIA CARDOSO DE CARVALHO VASCONCELOS**, mestrando do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública - PROFIAP. A Banca Examinadora foi constituída pelos professores: Dr<sup>a</sup>. **Alethéia Ferreira da Cruz** (Orientadora), Dr<sup>a</sup>. **Cláudia Regina Rosal Carvalho** (Examinadora Interna PROFIAP/UFG), e Dr. **Simone Portela Teixeira de Melo** (Examinadora Externa, Universidade Federal de Pelotas/UFPel), presidida pela primeira. Após apresentar o trabalho por cerca de 20 (vinte) minutos, a mestranda foi arguida oralmente pelos membros da Banca. Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, a mestranda foi Aprovada pela Banca Examinadora. Foi concedido um prazo de — dias, para o mestrando efetuar as correções solicitadas pela Banca Examinadora. E, para constar, foi lavrada a presente ata, que segue assinada pelos membros da Banca.

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. **Alethéia Ferreira da Cruz**  
(Orientadora)

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. **Cláudia Regina Rosal Carvalho**  
(Examinadora Interna - FCT/UFG)

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. **Simone Portela Teixeira de Melo**  
(Examinadora Externa, Universidade Federal de Pelotas/UFPel)

## RESUMO

O objeto desta pesquisa são as despesas classificadas como restos a pagar, que fazem parte da execução do orçamento público, e se apresentam como um desafio para os gestores públicos. O objetivo da pesquisa é propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, considerando a legislação aplicável ao orçamento público, que auxilie o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas classificadas como restos a pagar. Por meio da análise descritiva e aplicação do índice de correlação de Pearson de dados retirados do Portal Siga Brasil referentes às cinco universidades da região Centro-Oeste, entre os anos de 2008 e 2016, conclui-se que: os restos a pagar estão presentes em todas as universidades avaliadas; em média, mais de um quarto do orçamento iniciado não é finalizado no mesmo exercício; os restos a pagar não processados representam, em média, mais de 90% dos restos a pagar total das universidades, e constatou-se que: há correlação moderada negativa em relação à execução orçamentária e inscrição de restos a pagar na UNB; há correlação moderada positiva entre os restos a pagar e a execução financeira do orçamento na UFGD e na UNB, e correlação negativa na UFG. Apresenta-se a proposta de intervenção por meio de duas etapas: a primeira é o levantamento das informações a respeito da situação orçamentária e financeira da IFES, através de uma planilha de controle, e a segunda etapa é a aplicação da matriz GUT nos saldos orçamentários dos restos a pagar, para priorização de encerramento de tais despesas.

**Palavras chave:** Administração Pública. Orçamento Público. Restos a Pagar. Execução Orçamentária e Financeira. Instituições Federais de Ensino Superior.

## ABSTRACT

The object of study of this research is expenses classified as carryovers, which are part of the public budget, and they are a challenge for public managers. The objective of the research is to propose a control instrument applicable to the budgetary and financial execution of an IFES, considering the legislation applicable to the public budget, that assists the manager in controlling and reducing the effects of expenses classified as carryovers. Descriptive analysis and application of Pearson's correlation index were carried out on data taken from the Federal Government's Portal, referring to the five universities in the Center-West region between 2008 and 2016. It is concluded that: carryovers are present in all universities evaluated; on average, more than a quarter of the budget started is not finalized in the same year; unprocessed leftovers account for more than 90% of the total unpaid debts of universities. Furthermore, it is found that: there is a moderate negative correlation to budget execution and unbundling of UNB; there is a moderate positive correlation between the remainders to be paid and the financial execution of the budget in the UFGD and the UNB, and negative correlation in the UFG. The intervention proposal has two stages: the first one is the collection of information on the budgetary and financial situation of IFES, through a control sheet, and the second step is the application of the GUT matrix in the budget balances of the carryovers, to prioritize the closure of such expenses.

**Key words:** Public administration. Public budget. Carry Over. Budgetary and Financial Execution. Federal Institutions of Higher Education.

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Prazos das leis do orçamento .....	27
<b>Tabela 2</b> – Aspectos metodológicos da pesquisa .....	42
<b>Tabela 3</b> – Valores do Índice de Correlação de Pearson.....	47
<b>Tabela 4</b> – Pontuação dos Critérios .....	49
<b>Tabela 5</b> – Média do percentual de RAP em relação ao orçamento anual .....	51
<b>Tabela 6</b> – Análise horizontal dos restos a pagar em relação ao orçamento total ....	53
<b>Tabela 7</b> – Percentual de despesas iniciadas e finalizadas dentro do exercício corrente .....	55
<b>Tabela 8</b> – RAP não processados a serem inscritos .....	61
<b>Tabela 9</b> – RAP processados a serem inscritos .....	62
<b>Tabela 10</b> – Correlação entre variáveis .....	65
<b>Tabela 11</b> – Matriz GUT.....	71



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Fases da Despesa Pública e a classificação dos RAP.....	34
<b>Figura 2</b> – Bases de dados utilizadas.....	46
<b>Figura 3</b> – Média de RAP pagos e não pagos.....	58
<b>Figura 4</b> – Composição dos restos a pagar a serem inscritos em relação às despesas empenhadas.....	63
<b>Figura 5</b> – Acompanhamento dos Saldos Financeiros .....	75
<b>Figura 6</b> – Acompanhamento dos Saldos Orçamentários .....	76
<b>Figura 7</b> – Informações sobre empenhos classificados como RAP .....	77
<b>Figura 8</b> – Pontuação de acordo com as informações levantadas .....	78

## LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1** – Evolução percentual dos RAP em relação ao Orçamento Total .....53
- Gráfico 2** – Despesas iniciadas e finalizadas – UNB e UFGD.....57
- Gráfico 3** – Recursos destinados ao pagamento de despesas correntes e de RAP 59

## LISTA DE SIGLAS

<b>BF</b>	Balanco Financeiro
<b>BO</b>	Balanco Orcamentario
<b>DASP</b>	Departamento de Administracao do Servico Publico
<b>IFES</b>	Instituicoes Federais de Ensino Superior
<b>LDO</b>	Lei de Diretrizes Orcamentarias
<b>LOA</b>	Lei Orcamentaria Anual
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MF</b>	Ministerio da Fazenda
<b>MTO</b>	Manual Tecnico de Orcamento
<b>MPOG</b>	Ministerio do Planejamento, Desenvolvimento e Gestao
<b>ND</b>	Natureza da Despesa
<b>PND</b>	Planos Nacionais de Desenvolvimento
<b>PPA</b>	Plano Plurianual
<b>PTRES</b>	Plano de Trabalho
<b>RAP</b>	Restos a pagar
<b>RG</b>	Relatorio de Gestao
<b>SERPRO</b>	Servico Federal de Processamento de Dados
<b>SI</b>	Subitem da Despesa
<b>SIAFI</b>	Sistema Integrado de Administracao Financeira do Governo Federal
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>UFG</b>	Universidade Federal de Goias
<b>UFGD</b>	Universidade Federal da Grande Dourados
<b>UFMS</b>	Universidade Federal De Mato Grosso do Sul
<b>UFMT</b>	Universidade Federal de Mato Grosso
<b>UNB</b>	Universidade de Brasilia
<b>UNICEF</b>	Fundo das Nacoes Unidas para a Infancia

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
1 REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
1.1 EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E ORÇAMENTO PÚBLICO 19	
1.2 CONCEITOS E TIPOS DE ORÇAMENTO .....	22
1.3 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO .....	25
1.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	29
1.5 RESTOS A PAGAR .....	33
1.5.1 Estudos sobre Restos a Pagar .....	37
2 METODOLOGIA .....	41
2.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	41
2.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	42
2.3 ETAPAS DO LEVANTAMENTO E DA ANÁLISE DOS DADOS.....	43
2.4 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO .....	48
3 DIAGNÓSTICO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS UNIVERSIDADES.....	50
3.1 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS VARIÁVEIS .....	51
3.2 CORRELAÇÃO ENTRE RESTOS A PAGAR E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA .....	64
4 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO.....	69
4.1 APLICAÇÃO DA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO .....	72
5 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E TECNOLÓGICA.....	80
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	87
APÊNDICE A – VARIÁVEIS DA UFG .....	94
APÊNDICE A – VARIÁVEIS DA UFG .....	94
APÊNDICE B – VARIÁVEIS DA UFGD.....	95
APÊNDICE C – VARIÁVEIS DA UFMS .....	96
APÊNDICE D – VARIÁVEIS DA UFMT .....	97
APÊNDICE E – VARIÁVEIS DA UNB .....	98
APÊNDICE E – VARIÁVEIS DA UNB .....	98
APÊNDICE F – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFG .....	99
APÊNDICE F – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFG .....	99
APÊNDICE G – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFGD .....	100
APÊNDICE G – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFGD .....	100

APÊNDICE H – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMS .....	101
APÊNDICE H – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMS .....	101
APÊNDICE I – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMT .....	102
APÊNDICE I – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMT .....	102
APÊNDICE J – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UNB.....	103
APÊNDICE J – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UNB.....	103
ANEXO I – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFG .....	104
ANEXO II – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFGD.....	105
ANEXO II – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFGD.....	105
ANEXO III – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMS.....	106
ANEXO III – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMS.....	106
ANEXO IV – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMT.....	107
ANEXO IV – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMT.....	107
ANEXO V – DADOS DO PORTAL SIGA DA UNB.....	108
ANEXO V – DADOS DO PORTAL SIGA DA UNB.....	108
ANEXO VI – CONTAS CONTÁBEIS DE RESTOS A PAGAR NO SIAFI.....	109

## INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a discussão acerca da gestão da administração pública tem ganhado notoriedade, inclusive no meio acadêmico. De forma geral, percebe-se que a preocupação a respeito do gasto público, assim como as ações dos gestores envolvidos no processo da gestão dos recursos públicos tem sido alimentada pelo incentivo à transparência, principalmente após a Lei Complementar nº 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei nº 12.527/2011, que regulamenta o direito constitucional e acesso às informações públicas terem sido sancionadas.

Além disso, os atos dos gestores públicos em relação ao uso dos recursos que os mesmos administram têm se tornado alvo de discussões na grande mídia, seja pelos escândalos divulgados, ou por meio da maior conscientização do cidadão.

Segundo Bresser-Pereira (1999), com o intuito de modificar a cultura burocrática que ainda está enraizada na maioria das instituições públicas, a administração pública tem buscado incorporar o modelo gerencial em sua gestão. Tal modelo veio com a proposta de combater as ineficiências da estrutura burocrática, e buscar a melhoria do atendimento ao cidadão, por meio da prestação de serviços mais eficientes e mais eficazes (PAULA, 2005; BRESSER-PEREIRA, 2015).

Apesar da evolução pela qual a administração pública passou, principalmente no que se diz respeito ao planejamento e execução do orçamento público, ainda hoje há muitas limitações inerentes ao processo, e que precisam de atenção por parte dos gestores dos recursos públicos (SOUZA, 2016).

O desenvolvimento do sistema orçamentário brasileiro é resultado das reformas propostas ao longo do tempo pela própria administração pública. As novas práticas e princípios propostos, provenientes de tais mudanças acabaram por deixar de lado paradigmas que antes eram considerados imutáveis, como por exemplo, a rigidez do princípio da anualidade do orçamento (DANTAS et al., 2014).

O princípio da anualidade orçamentária é um dos princípios que regem o processo de orçamentação brasileira. É também conhecido como princípio da periodicidade, e define que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, do dia 1 de janeiro ao dia 31 de dezembro do mesmo ano, conforme Lei nº 4.320/64 e Constituição Federal, em seus artigos 165 e 167.

Sendo assim, a anualidade orçamentária é uma definição legal que orienta os gestores públicos a um planejamento e a uma execução limitada a apenas um

exercício financeiro. Ou seja, os recursos aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA) devem ser totalmente executados entre os dias 1 de janeiro e 31 de dezembro do ano a que se refere a lei orçamentária aprovada.

Se caso ainda houver, no encerramento do exercício algum valor de dotação orçamentária disponível e sem utilização, o mesmo deve ser devolvido ao órgão que inicialmente liberou o recurso, e não poderá ser utilizado no exercício subsequente, pois entende-se que a instituição pública não necessita dos valores não utilizados até o final do exercício.

Dessa forma, um dos problemas que o princípio da anualidade traz à execução do orçamento é que ele impede a criação de poupança em caixa. Isso pode acabar forçando o gestor a executar a dotação orçamentária tendo a preocupação apenas voltada para a execução do saldo, e não para a eficiência do gasto, correndo o risco de incorrerem despesas desnecessárias ou não planejadas, com o intuito de não perder o orçamento já aprovado, principalmente nos últimos meses do exercício (SOUZA, 2016).

Apesar da rigidez imposta pela anualidade orçamentária, a própria Constituição Federal permite exceções ao princípio. Uma dessas exceções são os restos a pagar (RAP), que conforme artigo 36 da Lei nº 4.320/64, são “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Considerando os três estágios da despesa – empenho, liquidação e pagamento, nem sempre as despesas iniciadas em um exercício financeiro passam da fase de empenho da despesa ou chegam à fase de pagamento dentro do próprio exercício, principalmente aquelas efetuadas no final do ano. Essas despesas serão classificadas como restos a pagar, podendo ainda ser divididas em processadas e não processadas.

Os restos a pagar processados são aquelas despesas que foram empenhadas e liquidadas dentro do exercício em que se originou a despesa, porém o efetivo pagamento não aconteceu. Já os restos a pagar não processados são aquelas despesas que foram empenhadas, porém, não houve liquidação e nem pagamento dentro do exercício.

Aquino e Azevedo (2017) apontam que um dos problemas dessas despesas classificadas como restos a pagar é que elas são um desafio para o regime fiscal vigente, e acabam por servir de maquiagem fiscal. Segundo os autores, ao postergar

o pagamento das despesas assumidas, o superávit financeiro pode ser alcançado, porém de forma artificial, pois mesmo que as despesas inscritas em restos a pagar constituam dívida para o governo, tais despesas não farão parte do cálculo.

Nesse mesmo sentido, Alves (2011) afirma que para que o governo alcance a meta de superávit primário o quanto antes possível, o mesmo adota uma postura conservadora. Dessa forma, a liberação tardia das dotações orçamentárias a serem utilizadas no exercício acaba ocasionando uma grande concentração de emissão de empenhos no final do exercício financeiro, que potencialmente alimentarão o montante de despesas que serão inscritas em restos a pagar.

Além de favorecerem o crescimento do valor de despesas inscritas em restos a pagar, as obrigações contraídas no final do ano são, por muitas vezes, oriundas de contratações com ausência de planejamento, pois o gestor se preocupa em empenhar toda a dotação disponível antes que o ano acabe, em respeito ao princípio da anualidade, e em razão da liberação tardia de tais recursos. É o que a literatura internacional classifica como *march madness*, que é um fenômeno caracterizado pela concentração de despesas no último trimestre do ano, e que estão propícias a serem executadas de forma ineficaz e ineficiente (ALVES, 2011).

Outro problema relacionado ao montante de restos a pagar, é que o mesmo traz dificuldades para o planejamento e a execução financeira dos orçamentos seguintes, visto que as despesas oriundas de exercícios anteriores constituem dívida para a administração pública, apesar de não fazerem parte do orçamento aprovado para o ano vigente (ALVES, 2011; CAMARGO, 2014; AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Quando considerado como um orçamento único, os restos a pagar dentro da administração pública são passivos financeiros que podem acabar comprometendo os pagamentos das despesas do ano corrente, assim como a disponibilidade líquida de caixa, já que a gestão pode optar por deixar de contrair e encerrar novas dívidas enquanto ainda há dívidas vindas de exercícios anteriores (LIMA; FIGUEIREDO; SANTOS, 2017).

Neste contexto, percebe-se que os gestores do orçamento, envolvidos no processo de planejamento e execução do mesmo, possuem o desafio de atentar-se ao cumprimento do princípio da anualidade levando em consideração o uso racional dos recursos públicos e a qualidade do gasto efetuado.

Esse desafio está presente nos órgãos da Administração Pública, incluindo também a Administração Pública Indireta, como é o caso das Instituições Federais de



Ensino Superior – IFES. Assim, além de gerenciar as atividades suas atividades fins – ensino, pesquisa e extensão, os gestores das IFES precisam se atentar também ao cumprimento dos princípios orçamentários, incluindo o da anualidade, e ainda considerar o impacto que os restos a pagar podem gerar em seus orçamentos.

Diante disto, a questão problema que a pesquisa se propõe a responder é: como reduzir os impactos dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira do orçamento subsequente ao da sua inscrição nas IFES instaladas na região Centro-Oeste?

Desta forma, o objetivo geral da pesquisa é propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, considerando a legislação aplicável ao orçamento público, que auxilie o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas classificadas como restos a pagar, com base na análise de dados da execução orçamentária das universidades públicas federais da região Centro-Oeste do país, referentes ao período de 2008 a 2016.

Para que seja possível o alcance do objetivo geral apresentado, os objetivos específicos da pesquisa são:

- 1 Analisar a execução orçamentária das IFES para identificar a presença de despesas classificadas como restos a pagar no orçamento;
- 2 Identificar e analisar as características das despesas ocorridas no ano corrente e seus potenciais impactos no orçamento do exercício subsequente;
- 3 Analisar a relação entre os restos a pagar e a execução orçamentária e financeira do orçamento dos anos subsequentes à inscrição dessas despesas, nas cinco universidades da região Centro-Oeste do país.

Isto posto, esta pesquisa se justifica ante a relevância e atualidade do tema, considerando o contexto em que a economia brasileira se encontra. O aumento do endividamento público, a redução da credibilidade das instituições públicas e a redução da transparência orçamentária são exemplos de ocorrências que podem ser agravadas devido à maquiagem fiscal que as despesas classificadas restos a pagar permitem às contas do governo (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Além disso, este estudo contribui para o enriquecimento do arcabouço teórico da Administração Pública em relação ao tema específico de orçamento público, visto que aborda aspectos históricos, teóricos e práticos do assunto, culminando com uma

possível solução para amenizar o impacto financeiro dos restos a pagar, presente em diversos órgãos da Administração Pública Indireta, como é o caso das IFES.

Ademais, acredita-se que essa dissertação possa preencher uma lacuna acadêmica existente, pois boa parte dos estudos científicos que identificaram os impactos das despesas classificadas como restos a pagar no orçamento das IFES brasileiras não apresentaram uma proposta de intervenção prática para as entidades em estudo (AQUINO; AZEVEDO, 2017; SOUZA, 2016; GOMES, 2016; ALVES, 2011; CARVALHO, 2012; LIMA; FIGUEIREDO; SANTOS, 2017; GARCIA FILHO et al; 2015; CAMARGO, 2014; SILVA et al, 2014).

Além disso, a pesquisa busca contribuir para o melhoramento do processo de controle do planejamento e da execução orçamentária, visto que se propõe um instrumento de controle que auxilie os gestores envolvidos no processo de execução do orçamento a desenvolver suas funções de forma mais eficaz possível, trazendo possibilidade de inovação para a gestão da entidade foco do estudo.

Diante do exposto, esta dissertação está dividida em cinco capítulos, além dessa introdução, que aborda a contextualização do tema proposto, apresenta a questão problema de pesquisa, estabelece os objetivos geral e específicos e descreve a justificativa do estudo.

O primeiro capítulo trata do referencial teórico, que traz a base teórica para o desenvolvimento do estudo, apresentando aspectos históricos, teóricos e legais do orçamento público, além de trazer subsídios sobre técnicas utilizadas na administração que podem ser aplicadas à área pública.

O segundo capítulo define os aspectos e procedimentos metodológicos da pesquisa para que seja possível a resolução da questão problema proposta, e para o alcance dos objetivos definidos.

O terceiro capítulo traz o diagnóstico da situação das IFES do centro-oeste e a discussão sobre os dados levantados, atendendo aos três objetivos específicos propostos.

O quarto capítulo apresenta a proposta de intervenção, com base no levantamento dos dados analisados. O quinto capítulo traz a contribuição social e tecnológica da pesquisa, e por fim, o último e sexto capítulo traz as considerações finais, assim como sugestões para futuras pesquisas.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **1.1 EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E ORÇAMENTO PÚBLICO**

A Administração Pública representa todo o aparelho do Estado com objetivo de satisfazer as necessidades coletivas, sendo um processo de gerenciamento dos serviços públicos, com o intuito não apenas de prestar tais serviços, mas também de dirigir, governar e exercer a vontade da sociedade. Dessa forma, a Administração Pública pode ser definida como um instrumento de gestão que o Estado possui para exercer suas funções na prática (DANTAS et al., 2014; KOHAMA, 2006).

A Administração Pública brasileira adotou ao longo de sua história de formação e desenvolvimento alguns modelos de gestão. Os três principais modelos discutidos na literatura são: o modelo patrimonial, o modelo burocrático e o modelo gerencial.

A cada novo modelo buscou-se reparar falhas do modelo anterior, além de tentar introduzir o conceito de eficiência da gestão pública, adequando-se à realidade da sociedade e as características pertinentes a ela (ABRUCIO, 1997; ARAGÃO, 1997; KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010; BRESSER-PEREIRA, 1996; SECCHI, 2009).

Concomitantemente ao desenvolvimento da Administração Pública brasileira, o orçamento público também se desenvolveu de acordo com o cenário apresentado no país. Porém, embora o assunto acerca do orçamento público tenha começado a ser discutido com a vinda de Dom João VI ao país, no ano de 1808, a ferramenta ainda carece de mais atenção por parte dos gestores, pois de forma geral, não há um planejamento adequado das ações, já que na execução do orçamento, as prioridades se modificam constantemente (DANTAS et al., 2014; SANTOS, 2001).

O movimento civil que culminou na Inconfidência Mineira, no ano de 1789, revela a busca pelos direitos civis em relação ao orçamento público, pois era necessário que se impusessem limites à cobrança de impostos e tributos por parte do Estado, já que a cobrança dos tributos durante o Brasil Colônia era feita de forma bastante arbitrária pela Coroa Portuguesa. À época, o modelo utilizado na administração pública era o patrimonialismo, não havendo clara distinção entre o que era público e o que era privado (GOMES, 2016).

O modelo patrimonialista, por possuir sua base no clientelismo, acabava por permitir e promover, de certa forma, a prática do nepotismo e da corrupção, pois os administradores públicos consideravam a coisa pública, ou “*res publica*”, como própria. Para Bresser-Pereira (1998), fica claro que o patrimonialismo significa “a incapacidade ou a relutância de o príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados”.

Com a vinda de Dom João VI no início do século XIX no Brasil, foram instituídos o Erário Régio – que era uma espécie de Ministério da Fazenda –, o Regime de Contabilidade, o Conselho da Fazenda e ainda o Branco do Brasil, com o intuito de organizar as finanças públicas brasileiras (PIRES; MOTTA, 2006; KOSCIANSKI, 2003).

A primeira constituição do Brasil, datada do ano de 1824, estabeleceu as competências em relação ao orçamento público brasileiro. Coube ao Executivo – representado pelo Ministério da Fazenda (MF) – o papel de elaborar o orçamento geral de todas as despesas públicas, e à Assembleia Geral ficou o papel de aprovar as despesas. O primeiro orçamento público no Brasil foi votado em 1830, para os exercícios de 1831 e 1832. (SANTOS, 2001; PIRES; MOTTA, 2006; KOSCIANSKI, 2003).

A segunda constituição brasileira, em 1891, foi a primeira do período Brasil República, e trouxe modificações para a elaboração do orçamento, que passou a ser do Poder Legislativo. Porém, a Lei nº 30 de 1892, definia que entre as responsabilidades do chefe do executivo federal estava a apresentação da proposta de orçamento, sob pena de acusação de crime contra as leis orçamentárias se tal tarefa não fosse cumprida. O impasse criado entre os poderes só se resolveu no ano de 1934, com a promulgação da terceira constituição brasileira, que voltou a função de elaborar e decretar o orçamento ao Executivo, e ao Legislativo a função de votar, com o auxílio do Tribunal de Contas (KOSCIANSKI, 2003).

Já no início da década de 1930 iniciou-se uma reforma administrativa no Brasil que levou à adoção do modelo burocrático de administração pública, na crença de que o poder dentro das organizações burocráticas nascia das normas, das instituições formais e da hierarquia, e não de características pessoais ou até mesmo da tradição da organização (KLERING; PORSSE; GUADAGNIN, 2010; SECCHI, 2009).

No ano de 1937, com Getúlio Vargas no poder, foi decretada a quarta constituição brasileira, fruto de um regime político fortemente autoritário, conhecido

como Estado Novo. No ano seguinte ao da constituição, foi criado o Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), com o objetivo principal de organizar o planejamento orçamentário do governo e de todas as suas contas. Em 1938, ainda sob o regime do Estado Novo, o governo federal promoveu a Primeira Conferência de Técnicos da Contabilidade Pública e Assuntos da Fazenda, na tentativa de estabelecer a padronização orçamentária (DANTAS et al., 2014; KOSCIANSKI, 2003).

Já em 1946, após a redemocratização do país, foi promulgada a quinta constituição brasileira, que permitiu que o Legislativo participasse do processo orçamentário por meio das emendas parlamentares, vinculando despesas ao orçamento elaborado pelo Executivo (KOSCIANSKI, 2003; MACHADO, 2002).

Com a revolução de 1964, os militares tomam o poder, restringem alguns direitos políticos, e publicam a Lei nº 4.320/1964, que é o grande marco do orçamento brasileiro. Três anos após a intervenção militar, foi promulgada a sexta constituição do Brasil, que vetou quaisquer tipos de alterações no orçamento por parte do Legislativo, o que durou até a constituição de 1988 (KOSCIANSKI, 2003).

Apesar da característica rígida e autoritária, o período do regime militar trouxe muitos avanços no que diz respeito ao orçamento e à administração pública brasileira. Em 1966 foram implementados os Planos Nacionais de Desenvolvimento – PND – e o Código Tributário Nacional. Em 1967 foi editado o Decreto Lei nº 200, que rege a Administração Pública Indireta e transforma o orçamento programa como plano geral de governo. O Decreto Lei instituiu o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, com a competência de elaborar a proposta orçamentária anual, que por sua vez criou a Subsecretaria de Orçamentos e Finanças como órgão central do sistema orçamentário brasileiro (KOSCIANSKI, 2003).

Já em meados dos anos de 1980, a forma de administração do Estado passava por grandes transformações, principalmente na Europa e América Latina. Sendo assim, o modelo gerencial de administração pública surge como resposta às falhas do modelo burocrático e se baseia em valores de eficiência, eficácia e competitividade (ABRUCIO, 1997; KLERING, PORSSE, GUADAGNIN, 2010; SECCHI, 2009).

Neste contexto, a sétima e última constituição foi decretada em 05 de outubro de 1988, na Nova República, e modificou significativamente a política orçamentária até então adotada pelos governos anteriores. Foram criadas a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Plano Plurianual (PPA), e ainda foi devolvida ao poder

Legislativo a possibilidade de apresentar as emendas ao orçamento, ainda que obedecendo à certos limites (MEDEIROS, 2015).

Por ser uma constituição que nasceu em um cenário de redemocratização, a carta magna de 1988 acabou criando mecanismos de participação popular, como é o caso dos orçamentos participativos. Além disso, a Lei nº 101/2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal – LFR, foi criada em atendimento à própria constituição, com o intuito de normatizar as finanças públicas em relação à responsabilidade fiscal, transparência e controle social dos gastos públicos.

Percebe-se então que a evolução do orçamento e das finanças públicas se deu simultaneamente ao desenvolvimento dos direitos civis, e à medida em que as demandas sociais surgiram, a administração pública teve de se adequar, e também passar por transformações (SANTOS, 2001; DANTAS et al., 2014; PIRES; MOTTA, 2006).

## **1.2 CONCEITOS E TIPOS DE ORÇAMENTO**

O orçamento público possui vários conceitos, e por isso não há consenso entre autores, doutrinadores e legisladores sobre uma única definição para o orçamento público. Além disso, ele possui vários aspectos, que segundo Morgado (2011) são: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo, entre outros.

Para Araújo e Arruda (2009), o orçamento representa um instrumento da administração pública que norteia programas, projetos e atividades para um determinado período, planejando a estimativa de receitas e estabelecendo limite para os gastos. Assim, o orçamento pode ser considerado como um plano de gasto financeiro baseado na receita que se deve arrecadar, contrastando e balanceando o que se poderá ser aplicado como despesa.

Abreu e Câmara (2015) entendem o orçamento público como um instrumento essencial para as ações de governo, considerando que após as decisões a respeito do orçamento serem tomadas, estas irão estabelecer uma forte correlação com as ideias centrais dos governantes e gestores públicos, impactando de forma considerável toda a administração pública. O modo e as possibilidades da ação estatal podem ser influenciados pelo orçamento para além de seu campo específico, tornando-o um instrumento central e crucial na formulação das políticas públicas.

Por sua vez, Morgado (2011) define o orçamento como o plano de determinada administração, aonde são previstas suas receitas e despesas para um determinado período de tempo.

Para Toledo Filho e Oliveira (2007), o orçamento se apresenta como um elemento no qual a contabilidade aplicada às contas públicas utiliza do sistema de informações integradas e consegue elaborar relatórios acerca do andamento da execução dos programas estabelecidos pelos gestores.

Isto posto, entende-se que não há uma única definição acerca do que é o orçamento público. Porém, de forma simplificada, pode-se dizer que o orçamento público é um documento legal, aprovado por lei, que engloba a previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas em um exercício, compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, por um determinado governo.

Em relação ao tipo de orçamento, a literatura apresenta diferentes classificações. Core (2001) classificou o orçamento público de acordo com as funções de controle, gerência e planejamento, estabelecendo então três categorias de orçamento: o tradicional, o de desempenho e o orçamento programa.

Outros tipos de orçamento também são tratados pela literatura, como por exemplos, o orçamento tradicional, o orçamento de desempenho ou realizações, o orçamento programa, o orçamento base zero e o orçamento participativo (LUNKES; VERTUOSO, 2013; MACHADO, 2002; PIRES; MOTTA, 2006).

O orçamento tradicional ou clássico tem como principal função demonstrar apenas a dimensão orçamentária, qual seja, o objeto de gasto. Não há planejamento das ações governamentais, e tão pouco a associação entre o processo orçamentário e os processos de planejamento e programação. Existe apenas a fixação das despesas e a previsão das receitas, de forma a se preocupar apenas com os aspectos contábeis da administração (GIACOMONI, 1996).

Já o orçamento moderno, que teve suas origens nos Estados Unidos, apresenta como sua principal função ser um instrumento da administração, e após a década de 1930, ele passou a ser um instrumento também da política fiscal do governo. Foi a partir de então que surgiu a preocupação com os sistemas de informação, a mensuração dos custos, dos resultados e também a respeito da eficiência da administração pública (GIACOMONI, 2002).

O orçamento de desempenho foi desenvolvido também nos Estados Unidos, logo após a 2ª Guerra Mundial, e objetivava dar ênfase à ação do governo, procurando

medir não só os objetivos alcançados, mas também o resultado desses objetivos. Em outras palavras, a preocupação deixa de ser apenas sobre o que o governo adquire, e passa a ser sobre o que o governo faz (MACHADO, 2002).

Uma outra iniciativa importante para o desenvolvimento das práticas modernas de orçamentação foi a criação do orçamento por programa ou orçamento por realizações, na década de 1960 pela Organização das Nações Unidas (ONU) e que tem proximidade conceitual com o orçamento de desempenho (KOSCIANSKI, 2003).

O orçamento programa faz um elo entre o planejamento e a execução das ações do governo, permitindo uma análise mais profundas dos custos e benefícios de determinadas ações. Além disso, ele possui características essenciais para a elaboração e execução de um orçamento público que consegue suprir a necessidade dos gestores públicos atuantes na entrega dos serviços públicos, como por exemplo a aplicação dos recursos com objetivos definidos, a identificação dos custos dos programas propostos e a vinculação do orçamento e do planejamento (DANTAS et.al, 2014; KOSCIANSKI, 2003; MACHADO, 2002; PIRES; MOTTA, 2006; SANTOS, 2001).

Por sua vez, o orçamento base zero tem como proposta reanalisar todas as atividades, prioridades e recursos financeiros da organização de forma a não considerar nenhum tipo de revisão histórica. Em outras palavras, o planejamento começa da estaca zero, sempre que se inicia um novo exercício (PIRES; MOTTA, 2006).

Nesse tipo de orçamento, os gestores devem apresentar suas justificativas para o planejamento dos gastos por meio dos pacotes de decisão, que são documentos que contém as metas e objetivos da administração, além das medidas de desempenho, caminhos alternativos e custos e benefícios de cada atividade da administração, que deverá ser previamente estabelecido (LUNKES; VERTUOSO, 2003; KOSCIANSKI, 2003).

Por fim, o orçamento participativo surgiu em meio às incertezas que ainda se fazem presente na democracia representativa brasileira. Apesar de não ser um novo modelo orçamentário como os expostos anteriormente, a proposta deste tipo de orçamento é a de incorporar novos atores no processo de elaboração e proposta do orçamento público (MACHADO, 2002).



No Brasil, o tipo de orçamento que a administração pública utiliza é o modelo de orçamentação por programa, e a estrutura de programação orçamentária está organizada em “programas de trabalho, que contém informações qualitativas e quantitativas, sejam físicas ou financeiras” (BRASIL, 2016, p.35).

### **1.3 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO**

O processo de orçamentação segue legislação específica, que norteia a proposição, a elaboração, a votação, a aprovação e até o acompanhamento do orçamento, além da prestação de contas no final do exercício, cuja apresentação é obrigatória a todo ente que arrecada, distribui ou efetue gastos com recursos públicos, conforme artigo 70 da Constituição Federal de 1988:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988).

Sendo assim, para que a elaboração e execução do orçamento sejam feitas de forma correta, é preciso observar todos os preceitos estabelecidos na Constituição Federal, além dos textos legais específicos que tratam do assunto.

A constituição, em seus artigos 165 a 169 estabelece princípios e prerrogativas básicas que guiam a elaboração do orçamento público brasileiro. A Lei nº 4.320/64 e a recente Lei nº 101/2000, mais conhecida como LRF, também devem ser observadas durante a composição do processo de elaboração orçamentária do governo.

O texto constitucional estabelece três leis de iniciativa do Poder Executivo que irão compor o orçamento público. São elas: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Após a elaboração das peças por todas as esferas do governo (federal, municipal e estadual), as mesmas são encaminhadas à apreciação e à aprovação do Poder Legislativo correspondente

ao nível federativo – Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais (BRASIL, 1988; KOSCIANSKI, 2003; UNICEF, 2001).

O PPA é peça fundamental para a gestão financeira e orçamentária da administração pública, e conforme artigos 15 a 17 da LRF, todas as despesas que não estiverem abrangidas no PPA são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

O PPA deve conter os programas e metas das ações governamentais, e sua vigência é de quatro anos, que vai do segundo ano de mandato de governo até o primeiro ano de mandato subsequente. Sua elaboração deve ser finalizada e encaminhada ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano de mandato, para ser aprovado até o final do ano (BRASIL, 2000; UNICEF, 2001).

A duração e validade do PPA tem por objetivo a continuação administrativa, de forma que os novos gestores possam avaliar as ações que fazem parte do planejamento do governo anterior e assim dar continuidade aos projetos que efetivamente tragam melhorias para a administração pública (MACHADO, 2002).

Após a aprovação do PPA, a LDO deve ser elaborada. A LDO antecede a LOA, e define as prioridades dos programas e metas estabelecidas no Plano Plurianual. Em outras palavras, a LDO serve como elo entre as duas outras leis orçamentárias.

O prazo de elaboração anual da LDO é até o dia 15 de abril de cada ano, quando a mesma deverá ser enviada para que possa ser avaliada e aprovação pelo Congresso Nacional. O projeto da LDO deve ser votado e aprovado até o dia 17 julho, antes do recesso parlamentar (KOSCIANSKI, 2003; UNICEF, 2001).

Por fim, a LOA é o orçamento anual, propriamente dito. Nela devem estar previstos o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos das empresas estatais. A lei orçamentária deve obedecer ao que está definido na LDO, e também deve possibilitar o alcance dos objetivos propostos no PPA. A estimativa das receitas e a fixação das despesas do governo estão incluídas na LOA, e a mesma é dividida por temas – saúde e educação, por exemplo (MF, 2015).

Assim como o LDO, a LOA é anual, e deve ser encaminhada ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano, e a sua aprovação deve ser feita pelo Congresso até o dia 22 de dezembro de cada ano. As emendas parlamentares também compõem a LOA, e devem ser apresentadas até o final do mês de outubro,

respeitando regras, normas e limites aplicáveis ao orçamento público (KOSCIANSKI, 2003).

Após a aprovação pelo Poder Legislativo, o orçamento é remetido ao Poder Executivo para sanção pelo Presidente da República, e assim se transforma em lei. A partir da sanção do chefe do Poder Executivo, inicia-se a fase de execução do orçamento, quando o governo passa a liberar as verbas de acordo com o planejamento feito (MF, 2015).

A Tabela 1 apresenta o resumo das leis orçamentárias que compõe o orçamento público:

**Tabela 1** – Prazos das leis do orçamento

<b>Documento Legal</b>	<b>Vigência</b>	<b>Encaminhamento ao Congresso Nacional</b>	<b>Aprovação/Votação</b>
PPA	4 anos (a começar do 2º ano de mandato do governante)	31/08	22/12
LDO	Anual	15/04	17/07
LOA	Anual	31/08	22/12

Elaborado pela autora. Fonte: Brasil (2016).

A base legal para a execução do orçamento é composta pela Constituição Federal, pela Lei nº 4.320/64, pela Lei Complementar nº 101/2000, além das leis orçamentárias sancionadas pelo Presidente da República, após aprovação do Legislativo.

Logo após a fase de aprovação do planejamento do orçamento, passa-se para a fase de execução do mesmo. No Brasil, a ferramenta para auxiliar na execução e controle do orçamento único federal foi desenvolvida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no ano de 1987, em conjunto com o SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados), que é a maior empresa pública de prestação de serviços em tecnologia da informação no Brasil (FONTES FILHO; NAVES, 2014).

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) foi implantado em janeiro de 1987 e representa um marco na história do orçamento público brasileiro. Com a sua criação, a responsabilização e a prestação de contas por parte dos gestores públicos foram fortemente fortalecidas, visto que o sistema

permite o registro e a transparência dos atos financeiros, orçamentários e patrimoniais da Administração Pública em tempo real (FONTES FILHO; NAVES, 2014).

Sendo assim, a execução do orçamento federal passa obrigatoriamente pelo SIAFI, e esse por sua vez é alimentado diariamente pelas informações fornecidas pelos envolvidos no processo de execução orçamentária e financeira (FONTES FILHO; NAVES, 2014).

Executar o orçamento, em outras palavras, é realizar as despesas públicas previstas, seguindo os três estágios previstos na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento.

A primeira fase da execução da despesa é o empenho, que acontece após a fase licitatória e a contratação efetiva do fornecedor. Conforme artigo 58 da Lei nº 4.320/64, o empenho de despesa é o “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. O implemento de condição é o cumprimento das condições estabelecidas em contrato, nota de empenho, acordo ou ajuste junto ao fornecedor de serviços ou materiais (BRASIL, 1964).

A Lei nº 4.320/1964 também veda a realização de despesas sem prévio empenho, e em casos especiais previsto na legislação específica, a emissão da nota de empenho pode ser dispensada. Artigo 60, §1: “Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho”.

Os empenhos são classificados em três tipos: ordinário, global e estimativo. O empenho ordinário é aquele em que o montante da despesa é exato e determinado, e a entrega de materiais ou serviços é feita de uma única vez. O empenho global, conforme Lei nº 4.320/64 é permitido nos casos de despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento, sendo que o montante da despesa também deve ser conhecido. Já o empenho estimativo é para aquelas despesas em que não é possível determinar-se o montante das mesmas, como por exemplo gastos com água e energia elétrica (BRASIL, 1964).

A nota de empenho é a materialização da execução do saldo orçamentário, e consiste em um documento utilizado para o registro das operações que envolvam despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública. Nela devem conter informações a respeito do nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução da mesma do saldo da dotação própria (BRASIL, 1986; BRASIL, 1964).

A segunda fase da execução da despesa é a liquidação. O artigo 63 da Lei nº 4.320/64 conceitua a liquidação da despesa como a fase de verificação do direito adquirido pelo credor, baseada em títulos e documentos que comprovem o crédito (BRASIL, 1964).

Conforme texto legal, essa verificação tem por objetivo o levantamento da origem e o objeto do que se deve pagar, do valor exato que se deve pagar, e a quem se deve pagar o valor, para que a obrigação possa ser extinguida. A lei ainda traz que a liquidação da despesa terá por base o contrato, ajuste ou acordo, a nota de empenho e os comprovantes da entrega do material ou da prestação dos serviços (BRASIL, 1964).

Por fim, a última fase da execução da despesa é o pagamento, propriamente dito, e consiste em entregar ao credor do Estado o numerário devido, e extinguir de vez a obrigação. A ordem de pagamento é o despacho emitido por autoridade competente, que determina que a despesa seja paga, só podendo ser registrada em documentos processados pelos serviços de contabilidade, por meio do SIAFI (MF, 2015).

Apesar das três fases da despesa normalmente ocorrerem em um só exercício, há exceções durante a execução do orçamento, como é o caso dos restos a pagar, que são despesas que não passaram por todas as fases dentro no mesmo ano. Essas despesas serão discutidas no capítulo de restos a pagar.

Além da composição e orientação legal da peça orçamentária, o orçamento brasileiro também é norteado por uma série de princípios aplicáveis ao orçamento, que dão uniformidade na apresentação da linguagem tanto da elaboração quanto da interpretação das peças, com o objetivo de auxiliar o controle parlamentar sobre os executivos (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

#### **1.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS**

O Direito Financeiro e o Tributário estão intrínsecos na Administração Financeira e Orçamentária do Estado. O Direito Financeiro versa sobre a disciplina jurídica de toda a atividade financeira do Estado, e o Direito Tributário por sua vez, versa sobre a disciplina jurídica do tributo, que é uma das principais origens da receita pública (BRASIL, 2016; MEDEIROS, 2015).

As bases legais aplicáveis ao Direito Financeiro e Tributário se encontram ancoradas na Constituição Federal, na Lei nº 4.320/64, no Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66, na Lei Complementar nº 101/00 – LRF, e no Decreto nº 93.872/86.

Os princípios orçamentários fazem parte do Direito Financeiro e Tributário e tem por objetivo estabelecer as regras básicas do processo de elaboração, execução e controle do orçamento público. Eles são aplicáveis a todos os entes federativos, e são estabelecidos e norteados tanto por normas constitucionais e infraconstitucionais quanto pela doutrina aplicável (BRASIL, 2016).

O Manual Técnico de Orçamento aplicável ao exercício de 2018, apresenta seis princípios orçamentários, decorrentes das normas jurídicas aplicáveis, que serão descritos a seguir. São eles: Unidade ou Totalidade; Universalidade; Exclusividade; Orçamento Bruto; Não Vinculação da Receita de Impostos; e Anualidade ou Periodicidade (BRASIL, 2017).

O princípio da unidade ou totalidade tem respaldo jurídico no artigo 2º da Lei nº 4.320/64 e pelo §5º do artigo 165 da Constituição Federal. De acordo com esse princípio, o orçamento deve ser uno, de forma a evitar múltiplos orçamentos dentro da mesma pessoa política. Ou seja, todas as receitas previstas e despesas fixadas devem estar incluídas em um único documento: a LOA de cada ente federativo (BRASIL, 1964; BRASIL, 1988).

Apesar da LOA ser apresentada contendo três partes (orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e orçamento de investimento das estatais), tal classificação não impede de se ter uma visão do retrato geral das finanças públicas, ou seja, essa divisão não fere o que orienta o princípio da unidade (BRASIL, 2016).

O princípio da universalidade versa que a LOA de cada ente federativo deve abranger todas as suas receitas e despesas, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei. O princípio é citado no §5º do artigo 165 da Constituição Federal e também nos artigos 2º e 3º da Lei nº 4.320/64, assim como o princípio da unidade e da anualidade:

“Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

(...)

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei” (BRASIL, 1964).

O princípio da exclusividade está previsto no §8º do artigo 165 da Constituição, e estabelece que a LOA não deve conter nada além da matéria orçamentária e financeira, devendo excluir quaisquer dispositivos estranhos à estimativa de receita e à fixação da despesa. A exceção ao princípio é a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, conforme texto constitucional.

O princípio do orçamento bruto discorre sobre a forma de apresentação da receita e da despesa no orçamento, que devem ser registradas pelos seus valores brutos, sem quaisquer tipos de dedução. A base legal para este princípio é o artigo 6º da Lei nº 4.320/64.

O princípio da não vinculação ou não afetação da receita foi estabelecido conforme inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, aplicando-se somente às receitas de impostos, e ressaltando-se as destinações previstas em lei. Segundo esse princípio, as receitas referentes ao recolhimento de impostos não podem ser reservadas e nem comprometidas com determinados gastos, já que essa vinculação acaba por engessar o planejamento dos gastos por parte do gestor:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos (...), a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária (BRASIL, 1988).

Por fim, tem-se o princípio da anualidade ou periodicidade, que define que o orçamento deve ser elaborado para o período de um ano, com exceção dos créditos adicionais especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício, cuja reabertura nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, conforme §2º do artigo 167 da Constituição Federal:

Art. 167 § 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (BRASIL, 1988).

A anualidade orçamentária tem respaldo no caput do artigo 2º da Lei nº 4.320/1964: “A Lei do Orçamento (...) obedecidos os princípios de unidade

universalidade e anualidade” e no §5º do artigo 165 da Constituição: “A lei orçamentária anual compreenderá (...)”. O artigo 34 da Lei nº 4.320/64 traz ainda que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Mendonça (2010) e Torres (2006) defendem o princípio da anualidade como uma ferramenta segura para o planejamento financeiro do Estado, e afirmam ainda que o princípio confere maior controle sobre as contas do poder Executivo pelo poder Legislativo.

Isto posto, como o orçamento deve obedecer ao princípio constitucional da anualidade, as dotações orçamentárias não utilizadas até o final do exercício, mesmo que por conta de alguma economia na realização dos gastos não podem ser carregadas para o próximo exercício.

Como potencial consequência, o volume de despesas executadas ao final do exercício tende a aumentar, principalmente aquelas oriundas de dispensa de licitação ou inexigibilidade, que são formas de contratação que não privilegiam a concorrência e por consequência, corre-se o risco de contratações com preços maiores (ALVES, 2011).

Hyndman, Jones e Pendlebury (2007), em estudo realizado no Reino Unido, afirmam que o princípio da anualidade pode conduzir ao fenômeno conhecido pela literatura estrangeira como *march madness*. Esse fenômeno se caracteriza pelo grande aumento dos gastos nos últimos três meses do exercício, e que, conforme aponta Ribeiro (2010), pode levar à contratação de despesas ineficientes, ineficazes, desnecessárias ou não prioritárias, com o único objetivo de consumir a dotação que ainda resta.

Um outro problema relacionado ao princípio, é que a anualidade do orçamento não incentiva a economia dos recursos, pois a poupança dos mesmos iria acarretar na perda do recurso que já está aprovado (HYNDMAN, JONES e PENDLEBURY, 2007; ALVES, 2011).

Como forma de flexibilização da rigidez da anualidade do orçamento, a partir dos anos de 1980, mecanismos para transportar créditos e débitos entre períodos começaram a ser pensados. O *carry over* (ou carregamento) de saldos ou créditos entre os exercícios permitiria melhor alocação dos recursos, porém, para que para que houvesse equilíbrio nas contas públicas, a exigência é que o mecanismo estivesse relacionado à uma boa regulação (AQUINO; AZEVEDO, 2017).



Aquino e Azevedo (2017) apresentam quatro formas de *carry over* presentes no Brasil: reabertura de créditos especiais; superávit financeiro; restos a pagar processados; e restos a pagar não processados. Essas duas formas, foco deste estudo, serão tratadas no próximo tópico.

## 1.5 RESTOS A PAGAR

Considerando a anualidade do orçamento, as despesas que não são totalmente executadas dentro do exercício em que foram iniciadas deverão ser classificadas como restos a pagar (RAP). Ou seja, as despesas que foram empenhadas no exercício corrente, mas que até o dia 31 de dezembro não foram liquidadas ou que foram liquidadas, mas não pagas até a data, farão parte do exercício financeiro subsequente, com a rubrica de restos a pagar (MF, 2017).

A origem dos Restos a Pagar no Brasil remonta ao Código de Contabilidade Pública da União, publicado no ano de 1922, que considerava como parte da dívida flutuante apenas os restos a pagar que fossem liquidados até o dia 31 de março do ano subsequente ao seu registro, devendo ser cancelados aqueles que não fossem liquidados até a data estabelecida (CAMARGO, 2014).

A Lei nº 4.320/64, porém, alterou a classificação das despesas como dívida flutuante, e passou-se a considerar como dívida também os restos a pagar não processados, ou não liquidados, fazendo com que o valor da dívida flutuante aumentasse consideravelmente.

Legalmente, o conceito de restos a pagar encontra-se nos artigos 36 da Lei nº 4.320/1964, que ainda os divide em duas categorias distintas:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito (BRASIL, 1964).

Já o artigo 67 do Decreto nº 93.872/1986 conceitua o que vem a ser os restos a pagar processados e os não processados:

Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei nº 4.320/64, art. 36).

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto. (BRASIL, 1986).

O Manual SIAFI, por sua vez, estabelece regras para a inscrição de despesas em restos a pagar, e ainda apresenta mais uma classificação além daquelas definidas na Lei nº 4.320/1964 (MF, 2017).

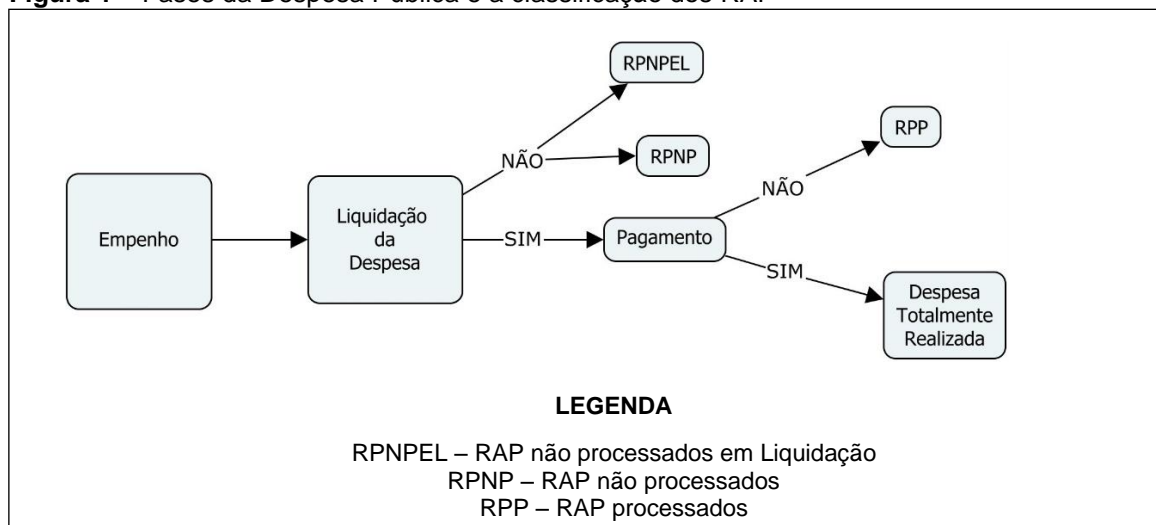
A primeira classificação é a despesa como restos a pagar processados, que ocorre quando no momento de sua inscrição, a despesa estava empenhada e liquidada, faltando apenas o pagamento da obrigação (MF, 2017).

A segunda classificação são os restos a pagar não processados em liquidação. Nesse caso, a despesa no momento de sua inscrição estava em processo de liquidação, ou seja, a liquidação não foi concluída e se encontra em fase de análise e conferência. A inscrição desse tipo de despesa está condicionada à indicação pelo ordenador de despesa da unidade gestora ou por pessoa por ele autorizada, formalmente no SIAFI (MF, 2017).

Por fim, tem-se os restos a pagar não processados a liquidar, ou simplesmente não processados, que ocorrem quando no momento da inscrição, a despesa empenhada não estava liquidada, e sua inscrição também está condicionada à indicação pelo ordenador de despesa ou pessoa autorizada (MF, 2017).

A Figura 1 demonstra a classificação dos restos a pagar, conforme Manual SIAFI, do MF (2017) e Lei nº 4.320/1964:

**Figura 1** – Fases da Despesa Pública e a classificação dos RAP



Elaborado pela autora. Fonte: BRASIL (1964).

Contabilmente, o valor das despesas classificadas em restos a pagar (processados e não processados) deve ser informado pelos órgãos da Administração Pública por meio de seu Balanço Financeiro, que é um demonstrativo obrigatório, e que faz parte das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, conforme preconiza a Lei nº 4.320/1964, artigo 103:

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária (BRASIL, 1964).

Sobre a validade dos restos a pagar inscritos, o artigo 68 do Decreto nº 93.872/1986 (com suas alterações pelo Decreto nº 7.654/2011), define que as despesas inscritas em RAP não processados serão válidas até o dia 30 de junho do segundo ano subsequente ao da sua inscrição, com exceção dos RAP não processados que:

- a) 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 30 de junho do segundo ano subsequente ao da sua inscrição;
- b) Sejam relativos às despesas:
  - i. Do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;
  - ii. Do Ministério da Saúde; ou
  - iii. Do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

O artigo 68, § 4º do Decreto nº 93.872/1986 considera execução iniciada a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida, no caso de aquisição de bens, e a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida, nos casos de realização de serviços e de obras (BRASIL, 1986).

Se após o dia 30 de junho do segundo ano subsequente, os empenhos ainda estiverem na condição de não processados, os mesmos sofrerão o bloqueio de seus saldos pela STN, por meio do SIAFI. Se as despesas se referirem à listagem descrita

no artigo 68 do texto legal, as unidades gestoras responsáveis pelos empenhos bloqueados devem providenciar o desbloqueio dos saldos para serem utilizados, devendo a STN cancelar os saldos que permanecerem bloqueados posteriormente (BRASIL, 1986).

Apesar do que diz o texto do Decreto nº 93.872/1986, alguns decretos específicos versam sobre a validade dos restos a pagar não processados, como é o caso do Decreto nº 8.407/2015, que dispõe que os RAP não processados inscritos até o ano de 2014 deveriam ser bloqueados para melhor avaliação dos saldos, e poderiam ser desbloqueados até 31 de dezembro de 2015, caso fosse iniciada a execução das despesas.

O Decreto nº 9.086/2017 também versa sobre a validade e execução dos RAP no ano de 2017, e diferentemente do Decreto nº 8.407/2015, o novo decreto postergou os prazos dos RAP não processados para o dia 30 de novembro de 2017 os valores de restos a pagar inscritos em 2015.

Independentemente do prazo dos restos a pagar, após o cancelamento da inscrição da despesa, os pagamentos que vierem a ser reclamados pelos credores, poderão ser atendidos por meio da cota de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores. O artigo 70 do Decreto nº 93.872/1986 estipula ainda que o prazo para prescrever a dívida passiva relativa aos RAP processados é de cinco anos (BRASIL, 1986).

Apesar da LRF não estabelecer limites ou parâmetros quanto o teor das despesas inscritas em RAP, no artigo 42 da referida lei, é vedado explicitamente a aquisição de obrigações nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor que não possam ser integralmente cumpridas dentro do exercício a que se referem, ou que tenham parcelas a serem pagas em exercícios futuros, sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para o pagamento de tais obrigações:

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).

Furiati (2011) afirma que uma das causas da inscrição de despesas em restos a pagar parte da própria necessidade do governo em aumentar, nem que seja de forma maquiada o saldo do superávit primário. Existem vários incentivos contábeis

para a elevação do *float*, de modo a se criar um reflexo positivo no cálculo do resultado primário (CAMARGO, 2014).

Ainda de acordo com Camargo (2014), *float* é a diferença entre o que é inscrito em restos a pagar no final do ano e o valor dos restos a pagar pagos no exercício financeiro, ou seja, a diferença entre o que é carregado para o próximo exercício e o que é efetivamente pago. Quanto maior a diferença, maior os efeitos no cálculo do superávit.

Desta forma, os restos a pagar representam uma ameaça à transparência das contas do governo, visto que a informação sobre tais passivos é camuflada para que o resultado pareça ser melhor do que realmente é.

Fernandes (2004) afirma ainda que os restos a pagar acabam se transformando em uma forma de financiamento do setor público, já que o ente público assume obrigações além de sua capacidade de pagamento, comprometendo receitas futuras e levando a uma possível imobilização estatal no início de cada exercício financeiro.

Outra ressalva feita por Camargo (2014) sobre o uso dos restos a pagar como mecanismo auxiliar na execução orçamentária é que o seu uso se tornou demasiadamente arbitrário em alguns aspectos, com o fim de simplesmente beneficiar o governo em determinadas situações.

Além disso, o uso indevido da ferramenta pode ocasionar empenhos de itens desnecessários para a sociedade, e que se configura como um dos indutores da má gestão dos contratos e compras diretas, como é o caso das dispensas e inexigibilidades de licitação (CAMARGO, 2014).

Diversos autores versam sobre o tema dos restos a pagar, visto que, conforme Camargo (2014), a ferramenta constitui um dos maiores desafios da administração pública. O próximo tópico trará as principais descobertas levantadas por meio de estudos sobre os restos a pagar no Brasil.

### **1.5.1 Estudos sobre Restos a Pagar**

O principal embasamento dos restos a pagar é a garantia de resguarda do direito do credor de receber pelos serviços prestados ou materiais fornecidos, mesmo que em exercício diferente daquele em que o fato que gerou a obrigação ocorreu. Além disso, esse tipo de despesa proporciona certa agilidade aos gestores, já que não

é necessário percorrer os estágios da despesa novamente, quando do encerramento de um exercício e início de outro, se a despesa já tiver sido iniciada (GONTIJO; PEREIRA FILHO, 2010).

O estudo de Garcia Filho et al. (2015) teve por objetivo analisar o comportamento dos restos a pagar não processados, a nível federal, dos anos de 2003 a 2013. Foram extraídos dados do SIAFI e do SIGA BRASIL (sistema de informações do Senado do Federal sobre orçamento público), e concluiu-se que o aumento das inscrições dos restos a pagar não processados, considerando também o aumento do volume das despesas para atendimento das transferências voluntárias pela União, representam indícios de má aplicação de recursos públicos, pois a inadimplência apresenta correlação positiva com essas duas situações.

Furiati (2011) também propôs analisar a evolução da conta de restos a pagar, no período de 2002 a 2010, no âmbito do Governo Federal. Concluiu-se que até o ano de 2005, a política do governo brasileiro era de manter uma maior inscrição de restos a pagar em anos antecedentes às eleições. A partir do ano de 2006, percebeu-se um contínuo crescimento do volume de restos a pagar, comparando-os aos limites de pagamento fixados a cada ano pelo governo.

Além disso, o autor concluiu que a inscrição de restos a pagar está diretamente relacionada ao contingenciamento de despesas (cortes na liberação do orçamento para os órgãos executores) nos meses iniciais do ano, e que na prática costumam ser transformadas em restos a pagar no final do ano. Dessa forma, a cada ano o governo precisa abrir mão de certas dotações orçamentárias da LOA para o pagamento das despesas oriundas de exercícios anteriores (FURIATI, 2011).

As contribuições de Camargo (2014) se deram por meio do desenvolvimento de um quadro teórico atual sobre os casuísmos encontrados na gestão dos restos a pagar. Entre as descobertas apontadas, concluiu-se que a preocupação em executar toda a dotação orçamentária é maior que a preocupação em atingir determinado nível de desempenho ou de efetividade.

Além disso, Camargo (2014) afirma que a gestão das finanças do governo estará comprometida se a cada ano uma parcela da despesa deixar de ser paga e passar a ser classificada em restos a pagar com o simples intuito de ampliar as metas fiscais ou realizar controle político.

Por sua vez, Aquino e Azevedo (2017) buscaram discutir o impacto dos restos a pagar na credibilidade e transparência do orçamento público nos governos dos vinte

e seis estados brasileiros e o Distrito Federal. Os autores concluíram que o uso de restos a pagar no Brasil abre espaço para o endividamento sem transparência dos governos.

O orçamento, que deveria ser uma peça de auxílio à gestão das contas do governo, “está se tornando uma peça de ficção, sem qualquer valor para planejamento, e deixa de pautar a negociação legislativa de alocação de recursos via representação democrática e de controle fiscal” (AQUINO; AZEVEDO, 2017, p.22).

Por sua vez, Carvalho (2012) concluiu, após análise de dados sobre restos a pagar na esfera do poder Executivo Federal, que os restos a pagar não são o problema do orçamento público brasileiro, mas sim apenas um reflexo daquilo que a autora entende como uma possível supervalorização das dotações fixadas.

Para a autora, o fato de que os restos a pagar não processados representam 90% dos restos a pagar total é um indicativo de que as dotações orçamentárias aprovadas no orçamento são fixadas além da capacidade de execução do orçamento, pois os restos a pagar não liquidados ou não processados transferem para o exercício subsequente não só o passivo financeiro, mas também a obrigação do credor de entregar o bem ou serviço para que foi contratado (CARVALHO, 2012).

Ribeiro (2010) também apresentou resultados em relação aos recursos públicos no âmbito da administração pública federal. Após a coleta e análise dos dados, inclusive com entrevistas a agentes envolvidos na execução do orçamento, uma das conclusões que o autor levantou foi a de que a falta de preparo do setor público para gerenciamento de projetos de investimento, além da baixa capacidade operacional das organizações públicas são algumas das causas da pressão em se executar as despesas no fim do exercício.

Conforme o autor, a burocracia e o controle excessivo também foram citados como causas da contração de empenhos e de pagamentos no final do ano. A lentidão no processo licitatório de determinados tipos de despesa, a preocupação com o controle maior do que a preocupação com a qualidade da gestão dos processos, além das exigências e intervenções de diversos órgãos reguladores, também incentiva o ritmo mais acelerado de execução orçamentária no fim do exercício (RIBEIRO, 2010).

Ribeiro (2010) também constatou problemas em relação à natureza política do orçamento. O excessivo controle político exercido pelos gestores e órgãos envolvidos nas decisões sobre a execução e alocação do recurso orçamentário, leva a desperdícios econômicos que são constatados quando há pressão política para

executar determinados projetos de investimentos sem o respectivo respaldo em análises técnicas de custo-benefício.

Mendes (2014) classifica os restos a pagar como parte do que ele chama de contabilidade criativa, e afirma que quando a “mágica é desfeita”, a situação real das finanças públicas aparece. Para o autor, os restos a pagar fazem parte do cenário criado pelo próprio governo como “uma forma de obscurecer a real situação das contas públicas” (MENDES, 2014, p.5).

Nesse contexto, por meio dos levantamentos feitos, pode-se dizer que os estudos apresentados apontam para o que Camargo (2014) afirma: os restos a pagar são um desafio para a administração pública, e apesar da gestão eficiente dos recursos públicos ser um dos principais objetivos a ser alcançado para o melhor aproveitamento dos gastos públicos, existem muitas barreiras que podem dificultar o seu alcance.

Tanto Garcia Filho et al. (2015) quanto Furiati (2011) são claros em dizer que o investimento em mecanismos que auxiliem o controle e a avaliação do gasto público é essencial para abrir possibilidade de se ter uma boa gestão.

Nas palavras de Furiati (2011, p.59):

O efetivo controle do processamento de despesas limitaria a assunção de obrigações pelo governo acima de sua capacidade financeira, além de contribuir para observância das normas reguladoras do processo orçamentário, na medida em que permitiria ao governo executar o que foi planejado na Lei Orçamentária Anual, sem os atropelos do contingenciamento de despesas, que culminam com a inscrição de Restos a Pagar, muitas vezes violando o princípio do equilíbrio orçamentário.

Isto posto, para evitar que o orçamento público seja simplesmente uma “peça de ficção”, conforme levantamento de Aquino e Azevedo (2017, p.22), é necessário que a administração pública invista no uso de ferramentas que possibilitem o acompanhamento da execução orçamentária com o intuito de auxiliar o gestor do orçamento no alcance da melhoria da gestão dos gastos públicos.



## **2 METODOLOGIA**

### **2.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA**

Quanto à natureza do estudo, esta pesquisa pode ser classificada como aplicada, pois conforme Prodanov e Freitas (2013), elas têm como objetivo gerar conhecimento para aplicação prática, direcionada à solução de problemas específicos, e envolve interesses locais.

Em relação à abordagem do problema proposto, é caracterizada por ser uma pesquisa quantitativa, pois de acordo com Prodanov e Freitas (2013), neste tipo de pesquisa os dados coletados são analisados por meio de procedimentos estatísticos, além da ênfase na objetividade da interpretação das informações levantadas.

Quanto à finalidade ou objetivo da pesquisa, o presente estudo pode ser considerado como descritivo e de cunho exploratório. De acordo com Kauark, Manhães e Medeiros (2010), a pesquisa exploratória tem como objetivo a maior familiaridade com o problema, e segundo Gil (1999), as pesquisas descritivas objetivam descrever as características de determinada população, ou de determinado fenômeno, e ainda estabelecer relação entre variáveis.

Para que seja possível o levantamento dos dados a serem analisados, opta-se por uma pesquisa de cunho documental e bibliográfico. A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida com base em material já elaborado, como livros e artigos científicos, e a documental é semelhante à bibliográfica, mas as fontes são mais diversificadas e dispersas, como relatórios, atas, pareceres e tabelas estatísticas (GIL, 2002). Dessa forma, todos os dados coletados são classificados como dados secundários.

Em relação ao método ou procedimento adotado, a pesquisa utiliza da ferramenta de estudo de casos múltiplos, pois as organizações analisadas serão as universidades públicas federais que se encontram instaladas na região Centro-Oeste brasileira. Segundo Yin (2001), o estudo de casos múltiplos apresenta provas mais concretas, e por isso é considerado mais robusto que o estudo de caso único.

Segundo Gil (2002), os estudos de caso se caracterizam como estudos aprofundados sobre determinadas unidades de interesse, em que a análise será feita de forma minuciosa, com profundidade, e ainda objetiva conhecer o que há de

essencial e característico em uma determinada situação que se supõe ser única em diversos aspectos.

A Tabela 2 a seguir mostra a caracterização da presente pesquisa, de forma sintetizada:

**Tabela 2** – Aspectos metodológicos da pesquisa

<b>Natureza</b>	<b>Abordagem do Problema</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Levantamento dos dados</b>	<b>Procedimento</b>
Aplicada	Quantitativa	Exploratória- Descritiva	Documental/ Bibliográfica (Dados Secundários)	Estudo de casos múltiplos

Elaborado pela autora. Fonte: Prodanov e Freitas (2013); Kauark, Manhães e Medeiros (2010); Gil (1999); Gil (2002).

## 2.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

O universo da pesquisa foi definido por meio de filtros específicos selecionados no Sistema e-MEC, do Ministério da Educação (MEC), disponível em seu endereço eletrônico. Para a definição do universo, foram selecionadas as instituições de ensino superior, na categoria administrativa “Pública Federal”, considerando os quatro tipos de organização acadêmica - faculdade, centro universitário, institutos federais e universidade, e com situação “ativa”.

Após o levantamento das informações, constatou-se que 108 instituições são classificadas de acordo os critérios estabelecidos. O objeto de estudo foi reduzido para as universidades federais de ensino superior instaladas na região Centro-Oeste, que compreende os estados de: Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal.

A escolha da região Centro-Oeste se deu em razão da facilidade em coletar os dados que possam auxiliar no desenvolvimento da pesquisa, e pela familiaridade da pesquisadora em relação às instituições escolhidas. Além disso, é objetivo intrínseco à pesquisa contribuir de forma prática para o aperfeiçoamento da gestão pública da região em que está instalada a instituição de origem da pesquisadora.

Dessa forma, as instituições analisadas são:

- a) a Universidade Federal de Goiás (UFG);
- b) a Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD);

- c) a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS);
- d) a Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT); e
- e) a Universidade de Brasília (UNB).

Em relação à definição do espaço temporal, foram consideradas para análise as informações publicadas sobre a execução orçamentária e financeira das instituições escolhidas, nos últimos oito anos – de 2008 a 2016. A escolha do período se deu porque as informações das entidades escolhidas estão disponíveis no portal apenas a partir de 2008.

### **2.3 ETAPAS DO LEVANTAMENTO E DA ANÁLISE DOS DADOS**

O objetivo geral da pesquisa é propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, considerando a legislação aplicável ao orçamento público, que auxilie o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas classificadas como restos a pagar, com base na análise de dados da execução orçamentária das universidades públicas federais da região Centro-Oeste do país, referentes ao período de 2008 a 2016.

Para possibilitar o alcance do objetivo geral proposto, o mesmo foi desmembrado em três objetivos específicos, quais sejam:

- 1 Analisar a execução orçamentária das IFES para identificar a presença de despesas classificadas como restos a pagar no orçamento;
- 2 Identificar e analisar as características das despesas ocorridas no ano corrente e seus potenciais impactos no orçamento do exercício subsequente;
- 3 Analisar a relação entre os restos a pagar e a execução orçamentária e financeira do orçamento dos anos subsequentes à inscrição dessas despesas, nas cinco universidades da região Centro-Oeste do país.

Para viabilizar o levantamento dos dados a respeito da execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste brasileira, foram utilizadas algumas bases de dados do governo federal, descritas a seguir.

Para atingir o objetivo específico 1 acima descrito, foram extraídas informações sobre o orçamento anual (a LOA) e sua execução, no Portal Siga Brasil, que é de responsabilidade do Senado Federal. O portal possibilita a averiguação do valor do orçamento total aprovado e executado de determinada instituição, em um determinado período, por meio do uso de filtros específicos, na opção 'Painel Especialista' disponibilizada no portal.

O levantamento de dados da LOA e da execução do orçamento possibilitam a análise do percentual que os restos a pagar representam em relação ao orçamento total aprovado e também possibilitam o levantamento de características das despesas orçamentárias executadas nas instituições em análise.

O segundo objetivo específico estabelecido se refere à identificação e análise das características das despesas ocorridas no ano corrente e seus potenciais impactos no orçamento do exercício subsequente.

O objetivo dessa análise é ponderar a respeito da execução das despesas que fazem parte do orçamento do ano (que foram aprovadas no orçamento corrente), e qual o montante dessas despesas irá alimentar o saldo da conta de restos a pagar nos exercícios posteriores.

Para o levantamento dessas informações, foram extraídos também do Portal Siga Brasil, os dados referentes à execução orçamentária/financeira das instituições analisadas, de forma individual. O portal permite a criação de gráficos customizados, com dimensões e métricas definidas pelo usuário do portal.

Ainda no Portal Siga Brasil foram extraídos dados a respeito dos restos a pagar das instituições analisadas. O objetivo da análise é entender o comportamento dos restos a pagar e qual sua relação com a execução do orçamento.

As dimensões utilizadas para cada universidade foram: período (ano de execução); unidade orçamentária (UO Desc); e grupo de natureza detalhada (GND Desp).

As métricas foram: autorizado (mostra o que foi aprovado na LOA); empenhado (o valor que a universidade executou do saldo orçamentário aprovado); liquidado (as despesas que passaram pela fase da liquidação da despesa); pago (o valor que foi executado financeiramente); e pagamento de restos a pagar (para acompanhar a execução dessas despesas), todos em reais.

Os painéis obtidos usando as métricas e dimensões definidas foram utilizados para acompanhar a execução do orçamento durante o período analisado nas

universidades, a fim de verificar como se deu a execução orçamentária e financeira das despesas do ano corrente e das despesas inscritas como restos a pagar.

A base de dados utilizada pelo Portal SIGA Brasil referente ao orçamento é composta pelos sistemas de informações do governo federal, quais sejam: SIAFI Gerencial; Sistema de Elaboração Orçamentária; Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP; e o Tesouro Gerencial.

Os dados obtidos por meio de documentos extraídos do portal informado foram sumarizados e analisados por meio de estatística descritiva, com auxílio de gráficos e tabelas para apresentação dos dados.

Os gráficos auxiliam na demonstração dos dados que se referem à evolução histórica dos valores de restos a pagar assim como a representatividade dessas despesas nos orçamentos dos anos subsequentes. Além disso, permite uma percepção visual mais concisa sobre o comportamento das despesas, dos orçamentos e da execução orçamentária e financeira das universidades escolhidas ao longo dos anos analisados.

O programa utilizado para a organização e exposição dos dados levantados em forma de gráficos e tabelas foi o Microsoft Excel.

Para informações adicionais sobre os valores de restos a pagar, e da execução orçamentária e financeira dos mesmos, também foram utilizadas informações presentes nos relatórios de gestão de cada universidade, disponíveis nos endereços eletrônicos de cada instituição, e também no endereço eletrônico do Tribunal de Contas da União, ou por meio da prestação de contas disponível no site do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União.

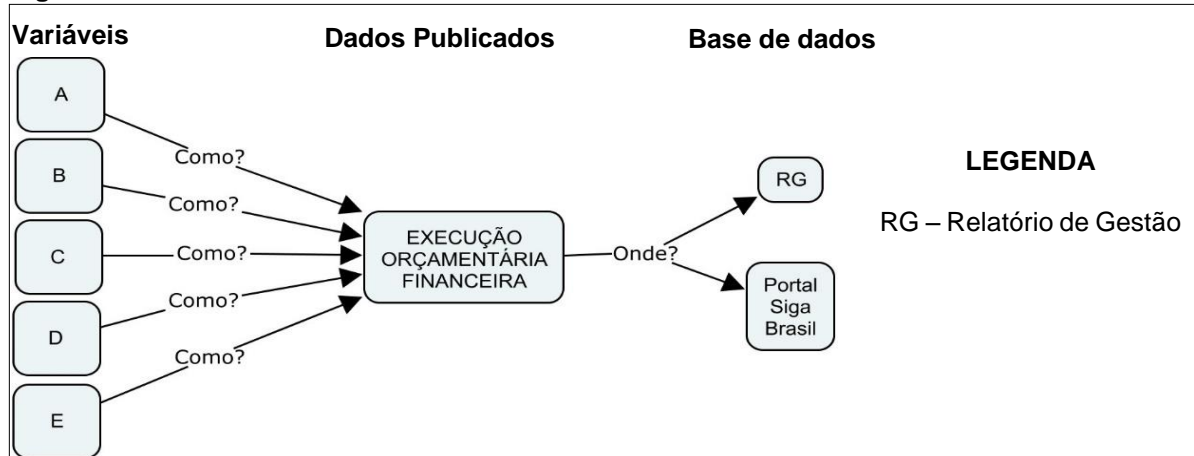
Em síntese, para o levantamento do diagnóstico e embasamento da discussão a respeito dos restos a pagar nas universidades, serão consideradas as seguintes variáveis:

- A. Valor das despesas em restos a pagar em relação ao orçamento do ano corrente;
- B. Despesas iniciadas e finalizadas no ano;
- C. Valor de restos a pagar pagos no exercício;
- D. Valor de restos a pagar não liquidados a serem inscritos no próximo exercício;

E. Valor de restos a pagar liquidados a serem inscritos no próximo exercício.

A base de dados utilizada para encontrar as informações de cada variável levantada está definida, conforme Figura 2:

**Figura 2** – Bases de dados utilizadas



Elaborado pela autora, 2017.

Para estabelecer e analisar qual a relação estabelecida entre a execução dos restos a pagar e a execução orçamentária e financeira das universidades do Centro-Oeste, conforme objetivo específico 3, utilizou-se como ferramenta estatística o Índice de Correlação de Pearson.

A intenção de observar o grau de relação estabelecido entre os restos a pagar e a execução orçamentária e financeira das instituições é possibilitar a interpretação sobre de que maneira os restos a pagar se comportam em detrimento à execução do orçamento do ano, dando base para definição do diagnóstico das universidades, e em seguida a definição e a aplicação da proposta de intervenção.

Conforme Figueiredo Filho e Silva Júnior (2009), o índice de correlação de Pearson é uma medida do grau de relação linear entre duas variáveis quantitativas, e pode variar entre -1 e 1.

O valor 0 (zero) indica que não há relação linear entre as variáveis. Se o valor do índice é igual a -1 indica que existe uma relação linear perfeita negativa, ou seja, as variáveis têm forte correlação entre si e apresentam um comportamento oposto entre si (se uma aumenta, a outra diminui). Já o valor do índice igual a 1 indica que existe uma correlação linear perfeita positiva entre as variáveis (se uma variável sobe, a outra segue o mesmo comportamento).

A Tabela 3 mostra como o índice de correlação pode ser interpretado, de acordo com o valor calculado:

**Tabela 3** – Valores do Índice de Correlação de Pearson

ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON	CORRELAÇÃO
$r = 1$	Perfeita Positiva
$0,8 \leq r < 1$	Forte Positiva
$0,5 \leq r < 0,8$	Moderada Positiva
$0,1 \leq r < 0,5$	Fraca Positiva
$0 < r < 0,1$	Ínfima Positiva
0	Nula
$-0,1 < r < 0$	Ínfima Negativa
$-0,5 < r \leq -0,1$	Fraca Negativa
$-0,8 < r \leq -0,5$	Moderada Negativa
$-1 < r \leq -0,8$	Forte Negativa
$r = -1$	Perfeita Negativa

Fonte: GUTH, FERNANDES e ROCHA (2011).

As correlações das variáveis quantitativas foram analisadas usando a ferramenta estatística do índice de correlação de Pearson, e foram divididas em três índices:

- A. Restos a pagar em relação ao orçamento total e as despesas iniciadas e encerradas dentro do ano (mostra a correlação entre RAP e a execução orçamentária e financeira);
- B. Restos a pagar em relação ao orçamento e as despesas empenhadas no ano em relação ao orçamento (mostra a correlação entre RAP e a execução do saldo orçamentário);
- C. Pagamento dos restos a pagar e o pagamento das despesas iniciadas no ano (mostra a correlação entre RAP e a execução financeira).

Os dados levantados, bem como a sua análise e apresentação estão descritos no capítulo de diagnóstico da situação.

Deve-se ressaltar que todos os dados da pesquisa que se referem ao orçamento das universidades em estudo não levam em conta a parte do orçamento destinada ao pagamento da folha de pessoal e encargos sociais, visto que o gestor do orçamento não possui discricionariedade sobre esse tipo de despesa.

Sendo assim, tanto as variáveis definidas para o levantamento do diagnóstico quanto aquelas levantadas para a aplicação do índice de correlação de Person se referem ao orçamento anual de despesas com investimentos e outras despesas correntes, excluindo-se as despesas com pessoal e encargos sociais.

## **2.4 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO**

Após análise e interpretação dos dados é possível o levantamento do diagnóstico das instituições, e a construção da proposta de intervenção. Como definido no objetivo geral da pesquisa, pretende-se sugerir como proposta de intervenção um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma universidade.

O objetivo do instrumento é auxiliar o gestor público envolvido no processo de execução do orçamento a ter um maior controle sobre a execução do saldo orçamentário e do saldo financeiro, além de auxiliar na definição de prioridades dos gastos, levando em conta o saldo das contas de restos a pagar.

A proposta de intervenção é dividida em duas etapas. A primeira é o levantamento de informações a respeito da execução dos saldos orçamentários e financeiros da entidade, por meio da tabulação dos dados para a confecção de uma planilha de controle, alimentada por meio dos dados disponíveis no SIAFI.

O objetivo da planilha é facilitar o acompanhamento da execução dos saldos disponíveis, e qual o valor que a entidade ainda possui em suas contas para ser executado durante o exercício corrente.

Além disso, por meio da planilha será possível identificar quais despesas não serão totalmente executadas dentro do exercício, e que conseqüentemente serão classificadas como restos a pagar no exercício subsequente.

A segunda etapa da proposta é a aplicação da matriz GUT, primordialmente sobre os saldos das contas de restos a pagar. A escolha desta ferramenta se deve ao fato de que ela facilita a hierarquização dos problemas de acordo com a sua gravidade.

Para dar continuidade às despesas iniciadas em um exercício e que serão finalizadas em outro distinto, é importante que o gestor consiga estabelecer prioridades para a execução dessas despesas, de modo a evitar ou ao menos diminuir possíveis impactos negativos nas atividades fins da entidade.



De acordo com Behr, Moro e Estabel (2008), a matriz GUT é uma alternativa para a priorização de ações na gestão. Ainda segundo os autores, a gravidade é analisada de acordo com o impacto do problema nas operações e pessoas envolvidas no processo. A urgência diz respeito à brevidade necessária para a resolução do problema apresentado, e a tendência avalia a apresentação de melhora ou piora do problema, caso o problema não seja resolvido.

A aplicação da matriz de prioridade se dará na parte referente à movimentação orçamentária dos restos a pagar, com o intuito de diminuir o valor total destas despesas, ou de ao menos possibilitar ao gestor do orçamento uma visão geral sobre as mesmas, visto que elas representam um grande desafio para os gestores públicos, conforme a literatura levantada.

As pontuações para cada critério serão qualificadas segundo Behr, Moro e Estabel (2008) apontam, de acordo com a Tabela 4:

**Tabela 4** – Pontuação dos Critérios

<b>PONTUAÇÃO</b>	<b>Gravidade</b>	<b>Urgência</b>	<b>Tendência</b>
<b>5</b>	Extremamente Grave	Extremamente urgente	Irá piorar rapidamente
<b>4</b>	Muito grave	Muito urgente	Piora em curto prazo
<b>3</b>	Grave	Urgente	Piora em médio prazo
<b>2</b>	Pouco grave	Pouco urgente	Piora em longo prazo
<b>1</b>	Sem gravidade	Sem urgência	Não piora

Fonte: Adaptado de Behr, Moro e Estabel (2008).

Os critérios de classificação ou pontuação de cada problema em níveis de gravidade, urgência e tendência, conforme estabelece a aplicação da matriz GUT, serão abordados no capítulo da proposta de intervenção, logo mais a frente.

### 3 DIAGNÓSTICO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS UNIVERSIDADES

Para que seja possível a discussão acerca do diagnóstico da situação das universidades federais do Centro-Oeste, serão consideradas as variáveis apresentadas no capítulo de Metodologia, quais sejam:

- A. Valor das despesas em restos a pagar em relação ao orçamento do ano corrente;
- B. Despesas iniciadas e finalizadas no ano;
- C. Valor de restos a pagar pagos no exercício;
- D. Valor de restos a pagar não liquidados a serem inscritos no próximo exercício;
- E. Valor de restos a pagar liquidados a serem inscritos no próximo exercício.

As variáveis serão apresentadas e analisadas a seguir, demonstrando o resultado específico para cada universidade, de forma a possibilitar a visão individual e também a visão geral das cinco universidades analisadas.

Além disso, para estabelecer e analisar qual a relação dos restos a pagar com a execução orçamentária e financeira das universidades, serão analisadas as seguintes variáveis por meio do Índice de Correlação de Pearson:

- A. Restos a pagar em relação ao orçamento total e as despesas iniciadas e encerradas dentro do ano (mostra a correlação entre RAP e a execução orçamentária e financeira);
- B. Restos a pagar em relação ao orçamento e as despesas empenhadas no ano em relação ao orçamento (mostra a correlação entre RAP e a execução do saldo orçamentário);
- C. Pagamento dos restos a pagar e o pagamento das despesas pertencentes ao exercício corrente (mostra a correlação entre RAP e a execução financeira).

O resultado da correlação entre as variáveis definidas acima permitirá a discussão a respeito dos impactos que os restos a pagar apresentam em relação à execução financeira e orçamentária das universidades em questão.

É importante pontuar que os valores apresentados neste capítulo não levaram em conta os valores destinados ao pagamento da folha de pessoal e de encargos sociais, visto que o gestor não tem discricionariedade sobre tais valores.

### 3.1 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DAS VARIÁVEIS

A primeira variável definida diz respeito ao valor das despesas inscritas como restos a pagar comparado ao valor do orçamento total, mensurando o volume de despesas que devem ser acompanhadas de forma paralela ao orçamento aprovado, visto que os restos a pagar não fazem parte da execução do orçamento do exercício corrente.

Apesar dos restos a pagar não representarem influência direta na execução do saldo orçamentário do exercício posterior ao da sua inscrição (não influenciam apenas a execução da dotação orçamentária, excluída a parte financeira do orçamento), esses valores podem se tornar um empecilho para o planejamento de forma conjunta do governo, pois se torna inviável a liberação de novas despesas a serem executadas quando existe a presença de despesas que se referem a exercícios anteriores ainda pendentes.

A Tabela 5 a seguir apresenta o valor dos restos a pagar para cada universidade, incluindo valores de média, desvio padrão e variância:

**Tabela 5** – Média do percentual de RAP em relação ao orçamento anual

Ano	UFG	UFGD	UFMS	UFMT	UNB
2008	35,01%	66,15%	14,83%	21,71%	11,36%
2009	23,65%	39,89%	11,36%	17,73%	19,27%
2010	39,71%	56,72%	30,29%	26,41%	30,27%
2011	40,17%	77,65%	18,61%	30,79%	23,73%
2012	42,88%	38,19%	28,12%	30,46%	18,43%
2013	29,13%	36,39%	26,11%	28,92%	9,55%
2014	37,04%	49,04%	41,22%	34,43%	27,83%
2015	21,59%	53,11%	26,80%	28,28%	13,82%
2016	26,59%	63,88%	28,90%	23,79%	18,51%
<b>Média</b>	<b>32,24%</b>	<b>52,19%</b>	<b>27,15%</b>	<b>28,09%</b>	<b>18,74%</b>
<b>Variância</b>	<b>0,54%</b>	<b>1,77%</b>	<b>0,72%</b>	<b>0,23%</b>	<b>0,45%</b>
<b>Desvio Padrão</b>	<b>7,36%</b>	<b>13,31%</b>	<b>8,50%</b>	<b>4,85%</b>	<b>6,68%</b>

Fonte: Portal SIGA BRASIL.

Entre as universidades analisadas, a que apresentou menor valor percentual de restos a pagar em relação ao valor de seu orçamento anual foi a Universidade de Brasília, conforme Tabela 5. Durante os anos analisados, em apenas três deles o percentual de restos a pagar foi maior que 20%. Isso mostra que entre as universidades analisadas, a UNB é que menos trabalha com o orçamento paralelo de restos a pagar. Em média, nos anos analisados, os restos a pagar representaram apenas 18,74% do valor total do orçamento da universidade.

Por outro lado, a Universidade Federal da Grande Dourados é que apresenta a maior média de restos a pagar em relação ao orçamento. De 2008 a 2016, em média, o valor de despesas inscritas como restos a pagar na instituição representa 52% do orçamento aprovado, chegando ao percentual de 77% de restos a pagar no ano de 2011.

No Relatório de Gestão do ano de 2011 da UFGD há informações a respeito da execução e inscrição de restos a pagar no ano. Segundo o documento, os restos a pagar representam um valor elevado em relação ao orçamento da universidade porque a grande maioria dos valores inscritos como restos a pagar no exercício de 2011 se referem a dotações orçamentárias ligadas a investimentos, ou seja, obras e despesas de capital iniciadas, mas não finalizadas no exercício.

Em todos os anos, com exceção de 2012, a UFGD foi a universidade que apresentou os maiores valores de despesas com restos a pagar ao longo do período analisado.

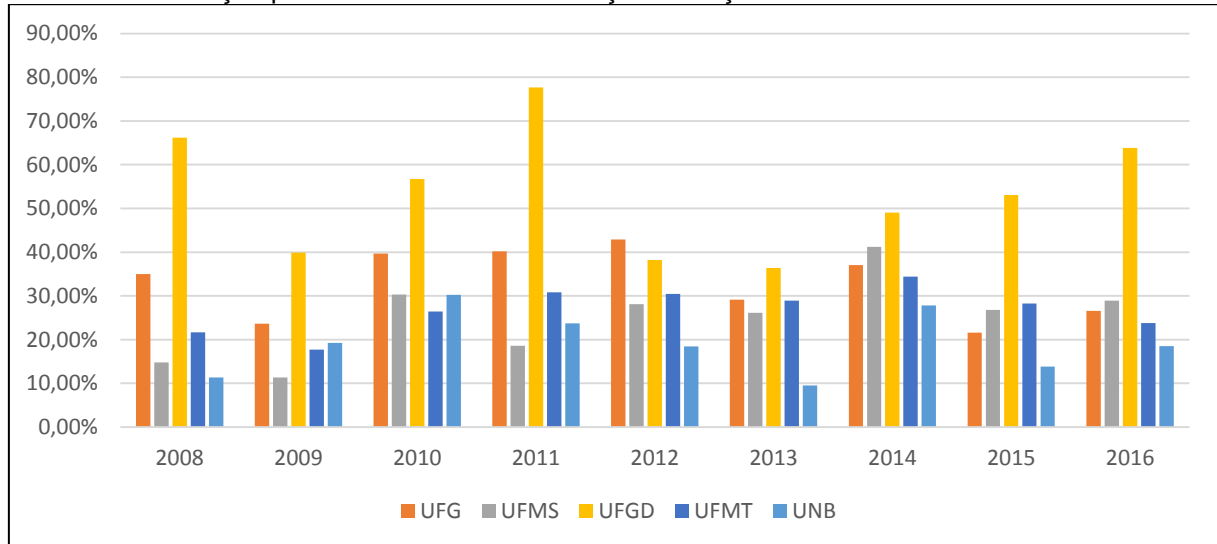
Com os valores percentuais consideráveis de restos a pagar, pode-se concluir que a universidade possui dois orçamentos distintos: aquele aprovado pela LOA, dentro dos trâmites legais para o processo de orçamentação pública, e aquele à parte, alimentado pelas despesas advindas de exercícios anteriores, inscritas e reinscritas como restos a pagar.

O desvio padrão e a variância calculados mostram que os dados ao longo dos anos nas universidades em questão são lineares, não se distanciando muito da média. Ou seja, são valores que possuem regularidade em função da média aritmética.

O Gráfico 1 apresenta a evolução dos restos a pagar em relação ao orçamento total das universidades ao longo dos anos analisados. Como pode-se perceber, os pontos mais discrepantes se referem às despesas da UFGD, que apresenta altos

valores de RAP em relação ao seu orçamento, quando comparados aos valores das demais universidades:

**Gráfico 1** – Evolução percentual dos RAP em relação ao Orçamento Total



Fonte: Portal SIGA BRASIL.

Apesar de ser a IFES que apresentou a menor média de restos a pagar em relação ao orçamento total, a UNB foi a universidade que obteve o maior desvio padrão em relação à média de variação de seus restos a pagar relativos ao orçamento ao longo dos anos.

A análise horizontal (ou análise de evolução) dos restos a pagar em relação ao orçamento de cada uma das IFES está descrita conforme Tabela 6 a seguir.

**Tabela 6** – Análise horizontal dos restos a pagar em relação ao orçamento total

Período	UFG	UFGD	UFMS	UFMT	UNB
<b>2008/09</b>	-32,45%	-39,69%	-23,38%	-18,31%	69,61%
<b>2009/10</b>	67,94%	42,17%	166,55%	48,91%	57,06%
<b>2010/11</b>	1,16%	36,90%	-38,54%	16,61%	-21,63%
<b>2011/12</b>	6,75%	-50,82%	51,09%	-1,07%	-22,34%
<b>2012/13</b>	-32,07%	-4,70%	-7,16%	-5,06%	-48,15%
<b>2013/14</b>	27,16%	34,75%	57,88%	19,06%	191,32%
<b>2014/15</b>	-41,72%	8,30%	-34,99%	-17,87%	-50,35%
<b>2015/16</b>	23,16%	20,28%	7,85%	-15,89%	33,96%
<b>Variância</b>	<b>12,14%</b>	<b>10,91%</b>	<b>41,31%</b>	<b>4,85%</b>	<b>57,74%</b>
<b>Desvio Padrão</b>	<b>34,84%</b>	<b>33,04%</b>	<b>64,28%</b>	<b>22,02%</b>	<b>75,99%</b>

Fonte: Portal SIGA BRASIL.

Em todas IFES avaliadas, foram constatados valores de desvio padrão e de variância relativamente altos na análise da evolução dos restos a pagar em relação ao orçamento. Isso mostra que os valores de restos a pagar sofreram variações consideráveis durante o período avaliado.

Em relação à análise horizontal, a UNB foi a que mais se destacou, com o maior desvio padrão e a maior variância entre as cinco entidades. O ano de 2014 foi o que apresentou maior variação no valor de RAP em relação ao exercício anterior, com um aumento de quase 200% no valor relativo dessas despesas.

No relatório de gestão do ano de 2014 da UNB não há explicações específicas sobre o motivo do aumento dos restos a pagar. Porém, um dos possíveis motivos para o considerável aumento do percentual de restos a pagar em relação ao orçamento da instituição, é que, segundo dados extraídos do Portal SIGA Brasil, o valor do orçamento autorizado para a universidade em 2014 diminuiu em quase 34% em relação a 2013, e o valor nominal de restos a pagar aumentou em 94% em relação ao ano anterior. O aumento do valor de restos a pagar e a diminuição do valor do orçamento resultaram na variação do percentual de restos a pagar em relação ao orçamento total da UNB.

Outra universidade que também apresentou um valor destoante da média de variação dos restos a pagar foi a UFMS, que obteve o segundo maior valor de desvio padrão dos dados da análise horizontal dos restos a pagar em relação ao orçamento total das IFES. No ano de 2010, o valor de restos a pagar quase triplicou em relação ao ano de 2009. Diferentemente da UNB, o orçamento total aprovado na UFMS não apresentou variação significativa, porém, o valor nominal de restos a pagar aumentou em mais de 160% em relação ao exercício anterior.

No relatório de gestão de 2010 da UFMS não há explicações específicas sobre o aumento dos restos a pagar, apenas a justificativa de que a inscrição em restos a pagar na IFES se deu em decorrência da expectativa da unidade em receber do fornecedor o objeto do empenho.

Além disso, o relatório de gestão da universidade afirma que a decisão da administração em assumir despesas como restos a pagar tem origem no compromisso em utilizar o orçamento aprovado em sua totalidade, evitando ao máximo a perda de dotação orçamentária aprovada. Por outro lado, a própria instituição reconhece que há fragilidade nos controles internos, e que os mesmos precisam ser reestruturados.

A segunda variável diz respeito às despesas que foram iniciadas e encerradas dentro do ano corrente a que se refere o orçamento. Despesas iniciadas e encerradas são aquelas que foram empenhadas e pagas dentro do mesmo exercício financeiro.

A análise dessa variável mostra qual o grau de cumprimento do orçamento (planejado e aprovado) atingido durante o exercício, e conseqüentemente, o quanto de despesas executadas de forma incompleta no ano corrente será carregado para o próximo exercício em forma de restos a pagar.

Os fatores que impedem a execução completa da despesa dentro do exercício financeiro podem ser variados. A falta de acompanhamento do planejamento, a falta de recursos provenientes do governo federal para o pagamento dessas despesas, dentre outros, são exemplos de possíveis causas que fazem com que as despesas iniciadas nem sempre sejam finalizadas no ano.

A especificação dessas possíveis causas não é objeto desta pesquisa, mas sim a evidenciação do montante de despesas que são finalizadas em relação àquelas que foram iniciadas no exercício financeiro, demonstrando a capacidade de pagamento das obrigações que as IFES contraem ao longo da execução do orçamento.

A Tabela 7 mostra os valores percentuais de despesas totalmente executadas dentro do mesmo exercício financeiro, durante os anos analisados:

**Tabela 7** – Percentual de despesas iniciadas e finalizadas dentro do exercício corrente

<b>Ano</b>	<b>UFG</b>	<b>UFGD</b>	<b>UFMS</b>	<b>UFMT</b>	<b>UNB</b>
<b>2008</b>	71,42%	53,69%	81,15%	76,11%	82,35%
<b>2009</b>	56,47%	42,53%	66,03%	62,33%	72,10%
<b>2010</b>	65,58%	51,48%	74,22%	69,93%	79,25%
<b>2011</b>	67,27%	64,03%	67,13%	66,33%	80,52%
<b>2012</b>	75,77%	56,16%	70,55%	66,27%	87,79%
<b>2013</b>	70,55%	48,75%	56,74%	68,94%	81,78%
<b>2014</b>	86,32%	53,84%	75,30%	82,13%	88,02%
<b>2015</b>	82,73%	53,12%	71,35%	81,29%	80,66%
<b>2016</b>	87,01%	43,23%	80,98%	83,62%	68,85%
<b>Média</b>	<b>73,68%</b>	<b>51,87%</b>	<b>71,49%</b>	<b>72,99%</b>	<b>80,15%</b>
<b>Variância</b>	<b>0,93%</b>	<b>0,39%</b>	<b>0,53%</b>	<b>0,56%</b>	<b>0,36%</b>
<b>Desvio Padrão</b>	<b>10,25%</b>	<b>6,58%</b>	<b>7,69%</b>	<b>7,94%</b>	<b>6,34%</b>

Fonte: Portal Siga Brasil.

Conforme Tabela 7, a universidade que em média mais conseguiu pagar as despesas iniciadas no mesmo exercício foi a UNB, que também é a que apresenta menor valor de restos a pagar inscritos. O oposto também é verdadeiro: a UFGD, que é a instituição que mais apresenta restos a pagar em relação ao orçamento, também é a que menos consegue pagar suas despesas dentro do exercício em que as mesmas são iniciadas.

A UNB conseguiu, em média, executar por completo 80,15% de suas despesas iniciadas no exercício. O ano em que a universidade apresentou o menor percentual – 68,85% – foi o ano de 2016. Em seu relatório de gestão, a instituição aponta que uma das dificuldades para a execução das despesas foi o contingenciamento, que trouxe cortes nas despesas de capital e no pagamento aos fornecedores.

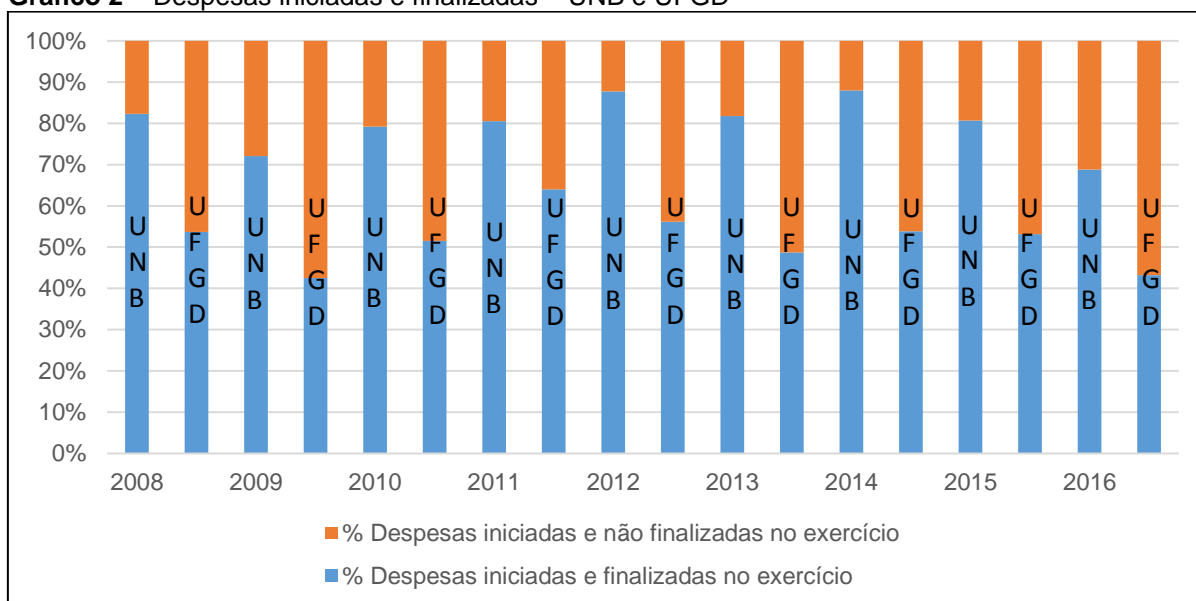
Além disso, outros fatores também impactaram a execução das despesas do exercício de 2016 na UNB, como foi o caso das frustrações de receitas nas fontes próprias da universidade, o *turnover* relevante dos servidores concursados, e a ocupação da reitoria por alunos como forma de protesto (que levou ao atraso e prejudicou a execução de processos relacionados à execução de despesa por aproximadamente quarenta dias).

Já a UFGD, que em média pagou 51,87% das suas despesas iniciadas no ano corrente (a menor média de pagamento entre as IFES analisadas), informou em seu relatório de gestão de 2015 e em outros anteriores, que atrasos nos repasses de recursos para a universidade fazem com que os pagamentos a seus fornecedores de materiais e serviços sejam adiados.

Além disso, a emissão de empenhos de despesas nos meses próximos ao encerramento do exercício também foi apontada como uma das causas do aumento de despesas que se iniciam, mas não são finalizadas dentro do mesmo exercício financeiro.

O Gráfico 2 a seguir exibe um comparativo entre a universidade que mais pagou as despesas pertencentes ao ano corrente – a UNB – e aquela que menos pagou suas despesas empenhadas no ano corrente – a UFGD. No eixo horizontal são apresentadas duas barras por ano. A primeira barra vertical se refere à UNB e a segunda barra vertical se refere à UFGD.



**Gráfico 2** – Despesas iniciadas e finalizadas – UNB e UFGD

Fonte: Portal SIGA Brasil.

Por meio do Gráfico 2 percebe-se a grande diferença entre o valor das despesas que deixaram de ser pagas no exercício pela UNB e pela UFGD. As primeiras colunas de cada exercício corrente apresentam a barra azul (despesas que foram iniciadas e pagas dentro do exercício) acima dos 80%, com exceção dos anos de 2009 e 2010. Por outro lado, a UFGD exibe a barra de despesas iniciadas e pagas abaixo de 60%, com exceção do ano de 2011, cujo percentual de pagamento das despesas foi de 64%.

As outras três universidades – UFG, UFMS e UFMT – mantiveram, em média, 72% de despesas totalmente executadas dentro do exercício financeiro. Nos anos em que houve queda no percentual de despesas pagas em relação àquelas empenhadas, as justificativas presentes nos relatórios de gestão das instituições se resumem a: aumento de empenhos no final do ano e atraso nos repasses de recurso financeiro para o pagamento das despesas.

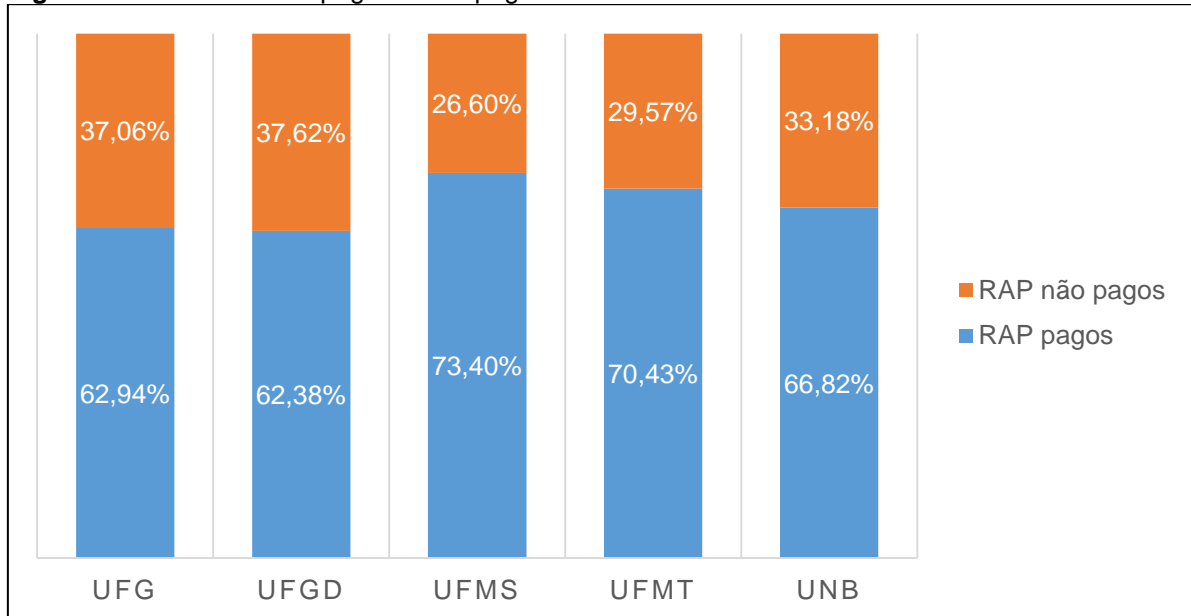
A terceira variável diz respeito ao valor de despesas inscritas como restos a pagar pagos dentro do exercício corrente. A primeira análise referente aos dados de restos a pagar pagos no exercício é em relação aos restos a pagar total.

Por meio desta análise é possível avaliar qual o percentual de despesas provenientes de outros exercícios que a gestão das universidades consegue pagar com os recursos recebidos no ano corrente.

A Figura 3 a seguir traz o percentual médio das despesas inscritas como restos a pagar que foram pagas nos exercícios posteriores à sua inscrição, e também

a porcentagem de restos a pagar que não foi paga, considerando o período analisado para cada IFES.

**Figura 3** – Média de RAP pagos e não pagos



Fonte: Portal SIGA Brasil.

Os valores apresentados na Figura 3 mostram que, em média, a universidade que mais consegue pagar as suas despesas inscritas em restos a pagar é a UFMS, com 73,40% de RAP pagos em exercícios posteriores, restando em média, 26,60% de despesas como RAP a serem reinscritas no próximo exercício. Por outro lado, a UFGD é a que apresenta a menor média de pagamento de restos a pagar, sendo o seu valor médio bem próximo ao da UFG, de aproximadamente 62% de restos a pagar pagos.

Quanto maior o índice percentual de restos a pagar pagos, melhor para a gestão da instituição, visto que o pagamento dessas despesas advindas de exercícios anteriores mostra que a gestão deu sequência à execução da despesa, encerrando uma obrigação para com os seus credores.

É importante pontuar que além do pagamento das despesas classificadas como restos a pagar, outros fatores também influenciam na diminuição do montante de tais despesas, como é o caso dos cancelamentos e bloqueios de restos a pagar, que interferem no valor a ser pago no exercício posterior à sua inscrição. Ou seja, nem sempre o que é inscrito em restos a pagar no exercício anterior é devido em sua

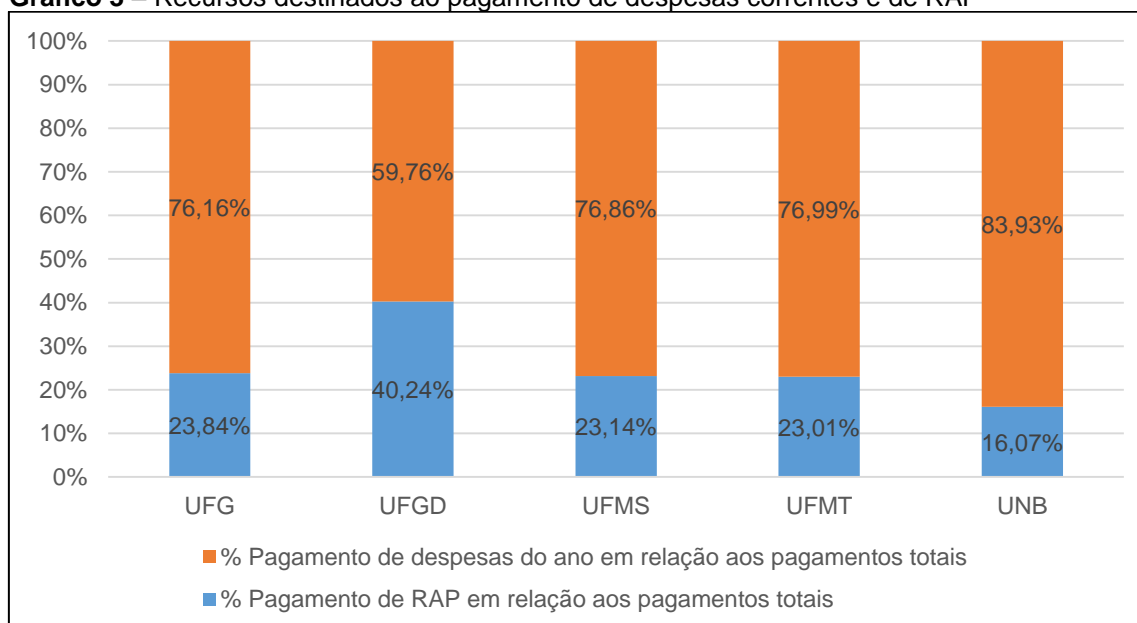
totalidade no próximo ano. A análise feita não levou em consideração os outros fatores, além do próprio pagamento em relação aos restos a pagar inscritos.

A segunda análise a ser feita com os dados de restos a pagar pagos é comparando-os com o valor de despesas do exercício corrente pagas, com o objetivo de verificar qual a destinação dos recursos financeiros executados pela gestão das instituições. Ou seja, qual parte da execução financeira do orçamento do ano é destinada ao pagamento de restos a pagar, e qual parte é destinada ao pagamento das despesas do ano corrente.

De acordo com os dados do Portal SIGA Brasil, as cinco universidades destinam, em média, 26% de seus recursos financeiros totais ao pagamento de suas despesas inscritas como restos a pagar. A UNB se apresenta um pouco abaixo da média, com aproximadamente 16% dos recursos totais destinados ao pagamento de despesas classificadas como restos a pagar, e a UFGD se apresenta acima do valor médio das universidades, com aproximadamente 40% de seus recursos totais destinados ao pagamento de restos a pagar.

O Gráfico 3 a seguir mostra o percentual médio dos recursos totais das universidades que foram destinados às despesas do ano corrente, e àquelas inscritas como restos a pagar:

**Gráfico 3** – Recursos destinados ao pagamento de despesas correntes e de RAP



Fonte: Portal SIGA Brasil.

Como pode-se constatar, a UFGD é a que relativamente mais gasta os seus recursos anuais com o pagamento de restos a pagar. Esse valor não denota que ela seja a instituição que mais paga os seus restos a pagar em relação ao valor total dessas despesas, mas sim que de todo o valor que a universidade recebe e repassa para os seus credores, em média, 40% é destinado às despesas de anos anteriores.

O valor mais alto que a média das outras universidades pode ser explicado pelo fato de que a UFGD é a que mais possui restos a pagar em relação ao seu orçamento. Consequentemente, ela precisa destinar um valor maior que as demais instituições para aquelas despesas classificadas como restos a pagar.

Por outro lado, a UNB é também a que menos desembolsa valores financeiros destinados ao pagamento de despesas classificadas como restos a pagar, visto que é justamente a IFES que apresenta o menor percentual de restos a pagar em relação ao seu orçamento. O valor dos restos a pagar presente na instituição e o valor financeiro destinado ao pagamento dos restos a pagar são variáveis que estão relacionadas, de forma direta.

Por fim, as duas últimas variáveis definidas se relacionam ao valor das despesas que não foram finalizadas no exercício corrente, e que serão inscritas como restos a pagar no próximo ano.

A quarta variável diz respeito ao valor daquelas despesas que não foram pagas e nem liquidadas dentro do ano em que foram empenhadas. Elas são classificadas como restos a pagar não processados (RPNP), visto que não houve a liquidação da despesa dentro do exercício.

A quinta e última variável se diz respeito ao valor daquelas despesas que foram empenhadas e liquidadas, mas que não foram pagas dentro do exercício corrente. Elas são classificadas como restos a pagar processados (RPP), visto que foram liquidadas, porém não pagas dentro do exercício.

Os RPNP a serem inscritos no próximo ano foram calculados comparando-se o valor das despesas empenhadas com o valor das despesas que foram liquidadas no mesmo ano. Ou seja, a análise desta variável mostra o quanto de despesas empenhadas deixaram de ser liquidadas no ano, e que serão levadas para o próximo exercício como restos a pagar não processados.

A Tabela 8 a seguir mostra o percentual das despesas que serão inscritas no exercício subsequente ao que foram empenhadas, e que serão classificadas como

restos a pagar não processados, assim como a média, a variância e o desvio padrão dos dados:

**Tabela 8** – RAP não processados a serem inscritos

<b>Ano</b>	<b>UFG</b>	<b>UFGD</b>	<b>UFMS</b>	<b>UFMT</b>	<b>UNB</b>
<b>2008</b>	28,21%	46,27%	18,10%	21,49%	16,76%
<b>2009</b>	43,20%	57,17%	33,66%	36,91%	27,09%
<b>2010</b>	32,46%	46,58%	24,46%	27,54%	19,78%
<b>2011</b>	31,83%	35,82%	32,12%	32,37%	18,69%
<b>2012</b>	22,30%	43,13%	27,44%	32,95%	11,81%
<b>2013</b>	24,47%	49,30%	37,53%	29,51%	16,83%
<b>2014</b>	12,54%	46,16%	23,91%	15,06%	11,86%
<b>2015</b>	11,85%	43,94%	24,04%	13,32%	17,31%
<b>2016</b>	11,66%	55,30%	19,01%	15,53%	30,82%
<b>Média</b>	24,28%	47,07%	26,70%	24,96%	18,99%
<b>Variância</b>	<b>1,06%</b>	<b>0,36%</b>	<b>0,39%</b>	<b>0,69%</b>	<b>0,36%</b>
<b>Desvio Padrão</b>	<b>10,29%</b>	<b>6,04%</b>	<b>6,22%</b>	<b>8,32%</b>	<b>5,97%</b>

Fonte: Portal SIGA Brasil.

Conforme Tabela 8, a UFGD é a universidade que mais inscreve restos a pagar não processados em seus exercícios. Isso reafirma o que foi analisado anteriormente nas outras variáveis, onde foi constatado que a UFGD é que mais apresenta valores de restos a pagar em relação ao seu orçamento.

O valor dos restos a pagar não processados pode estar ligado ao fato dos gestores optarem por não perder o orçamento já aprovado na LOA. O percentual médio entre as cinco universidades calculado, mostra que em média, mais de um quarto do orçamento aprovado nas IFES em análise será executado como despesas que não passaram pela fase de liquidação no ano em que foi efetuado o seu empenho.

No caso da UFGD, o valor é ainda mais considerável. A média de aproximadamente 47% de restos a pagar não processados a serem inscritos, mostra que quase metade do orçamento que é iniciado, não passa nem pela segunda fase de execução da despesa. Ou seja, apenas o empenho é feito, garantindo o direito de recebimento do fornecedor, mas a entrega dos bens e dos serviços contratados é postergada para o próximo exercício.

A Tabela 9 a seguir traz os valores anuais das despesas que serão levadas como restos a pagar processados, ou seja, aquelas despesas que foram iniciadas no exercício corrente, foram liquidadas, mas não passaram pela fase de pagamento da despesa dentro do mesmo ano.

Os valores foram calculados comparando-se o valor das despesas liquidadas no ano, e o valor das despesas do ano pagas (excluindo-se o pagamento dos restos a pagar). Ou seja, aquelas despesas que foram liquidadas, e que estão aguardando apenas o valor financeiro para serem encerradas.

**Tabela 9** – RAP processados a serem inscritos

<b>Ano</b>	<b>UFG</b>	<b>UFGD</b>	<b>UFMS</b>	<b>UFMT</b>	<b>UNB</b>
<b>2008</b>	0,37%	0,04%	0,75%	2,41%	0,89%
<b>2009</b>	0,33%	0,30%	0,31%	0,75%	0,81%
<b>2010</b>	1,96%	1,94%	1,32%	2,53%	0,97%
<b>2011</b>	0,90%	0,15%	0,76%	1,30%	0,78%
<b>2012</b>	1,93%	0,71%	2,00%	0,77%	0,41%
<b>2013</b>	4,99%	1,95%	5,73%	1,55%	1,39%
<b>2014</b>	1,15%	0,00%	0,79%	2,81%	0,12%
<b>2015</b>	5,43%	2,93%	4,61%	5,39%	2,03%
<b>2016</b>	1,33%	1,46%	0,00%	0,85%	0,33%
<b>Média</b>	2,04%	1,05%	1,81%	2,04%	0,86%
<b>Variância</b>	0,03%	0,01%	0,04%	0,02%	0,00%
<b>Desvio Padrão</b>	1,68%	1,00%	1,89%	1,40%	0,55%

Fonte: Portal SIGA Brasil.

Uma das análises a ser feita por meio dos valores apresentados na Tabela 9, é que as despesas que passaram pela fase da liquidação, ou seja, que o serviço ou as mercadorias foram entregues no mesmo ano em que o empenho foi feito, são pagas quase que em sua totalidade, restando apenas 2%, em média, a serem pagos no próximo exercício.

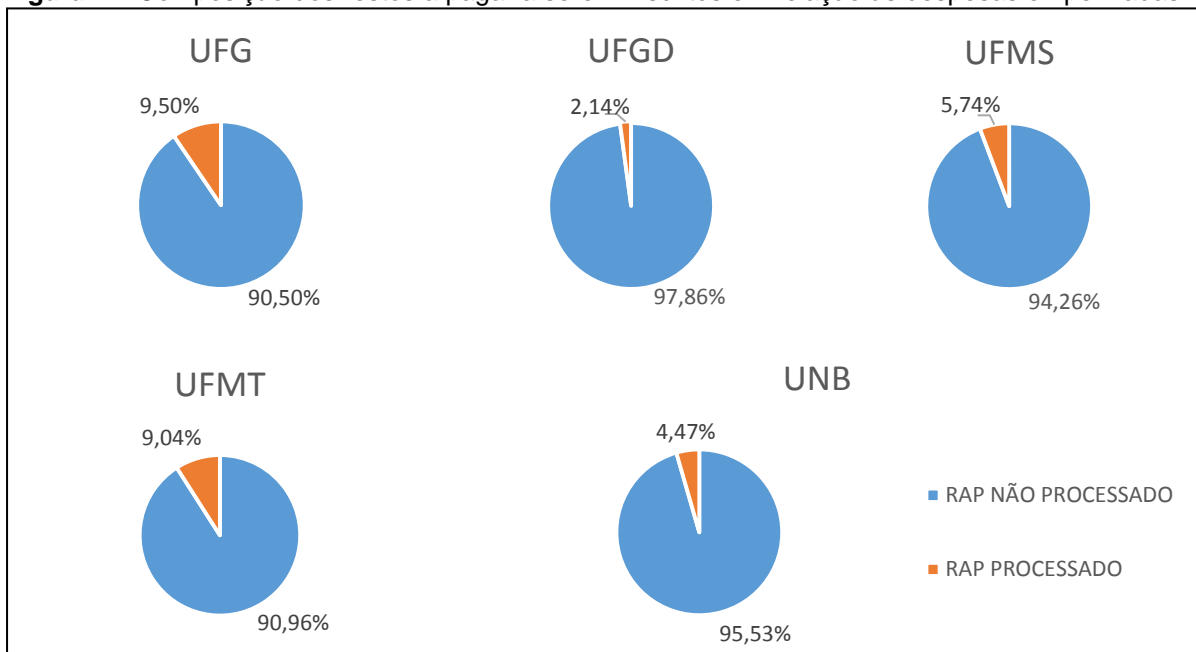
Um fator que corrobora para esta realidade é que o governo federal passou a mandar recurso financeiro para as instituições de acordo com o valor da liquidação das despesas registrado no SIAFI.

Em relação às despesas que serão inscritas como restos a pagar processados, percebe-se que o valor é consideravelmente inferior do que aquelas

inscritas como restos a pagar não processados. Em média, o percentual das despesas que chegaram a ser liquidadas, mas que não foram pagas dentro do exercício não passa de 2% em relação àquelas que foram somente empenhadas.

De forma gráfica, apresenta-se a composição dos restos a pagar das universidades analisadas, de acordo com a média ao longo dos anos, para melhor visualização das diferenças entre os restos a pagar processados e os restos a pagar não processados em cada instituição.

**Figura 4** – Composição dos restos a pagar a serem inscritos em relação às despesas empenhadas



Fonte: Portal SIGA Brasil.

Constata-se pelos dados apontados que o valor de restos a pagar não processados ou não liquidados é o que mais compõe o valor total de restos a pagar que serão inscritos no próximo exercício, representando mais de 90% dos valores, em todas as instituições analisadas. Já o valor dos restos a pagar processados, ou liquidados, não representa grande impacto na composição das despesas que serão inscritas como restos a pagar no próximo exercício.

O fato do valor dos restos a pagar não processados representarem praticamente todo o valor a ser inscrito no próximo exercício corrobora com o que a literatura afirma em relação à preocupação que o gestor tem em executar todo o orçamento que fora destinado à sua instituição, mesmo que o objeto da despesa ainda não tenha sido efetivado.

Na próxima sessão será analisada a correlação entre o comportamento dos restos a pagar e as despesas do exercício corrente ao longo do período analisado.

### **3.2 CORRELAÇÃO ENTRE RESTOS A PAGAR E A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA**

Com a finalidade de estabelecer a relação entre a execução orçamentária e financeira das despesas do ano corrente e a execução dos restos a pagar, estabeleceu-se quatro variáveis, que serão submetidas ao cálculo do índice de correlação de Pearson. Tal análise mostrará qual a relação entre o comportamento das variáveis levantadas.

A primeira variável mostra o valor percentual dos restos a pagar em comparação ao orçamento anual. A segunda variável mostra o valor das despesas executadas por completo durante o exercício (aquelas despesas que foram empenhadas, liquidadas e pagas dentro do mesmo ano). A terceira calcula o percentual de despesas empenhadas em relação ao orçamento aprovado, e a quarta se refere ao valor do pagamento das despesas inscritas em restos a pagar, em relação ao valor total de restos a pagar.

A primeira correlação calculada engloba as variáveis de restos a pagar em relação ao orçamento, e das despesas que foram iniciadas e concluídas no mesmo ano. Essa correlação demonstra qual o comportamento ao longo dos anos analisados da inscrição de restos a pagar e da execução orçamentária e financeira das despesas do ano corrente, e se há alguma relação entre elas. Tal correlação é classificada como “A” na Tabela 10 a seguir.

A segunda correlação calculada considera o comportamento entre a variável de restos a pagar em relação ao orçamento e a variável de despesas empenhadas em relação ao orçamento aprovado. Essa correlação demonstra como se comportou uma variável em relação a outra, e como a execução do saldo orçamentário do ano se associa com a inscrição dos restos a pagar. Tal correlação é classificada como “B” na Tabela 10 a seguir.

Por fim, a última correlação calculada se refere às variáveis de pagamento dos restos a pagar em relação aos restos a pagar total e do pagamento de despesas que pertencem ao exercício corrente. Essa correlação demonstra como as variáveis se comportaram ao longo dos anos, e como o pagamento das despesas classificadas



como restos a pagar se relacionam com o pagamento das despesas pertencentes ao ano corrente. Tal correlação é classificada como “C” na Tabela 10 a seguir.

Pontua-se que todos os valores das variáveis calculadas para a aplicação do índice de correlação de Pearson se referem à parte das despesas de investimentos e outras despesas correntes, excluindo-se as despesas com pessoal e encargos sociais, pois o gestor não possui discricionariedade sobre tais despesas.

Como definido no capítulo de metodologia, a análise dos valores encontrados por meio do índice de correlação de Pearson é de acordo com os autores Guth, Fernandes e Rocha (2011), conforme estabelecido anteriormente na Tabela 3.

A Tabela 10 a seguir traz o valor do coeficiente de Pearson calculado, assim como a interpretação de tal valor, conforme os autores citados:

**Tabela 10** – Correlação entre variáveis

	<b>UFG</b>	<b>UFGD</b>	<b>UFMS</b>	<b>UFMT</b>	<b>UNB</b>
<b>CORRELAÇÃO A</b>	-0,08	0,44	0,47	0,30	0,14
INTERPRETAÇÃO	<b>Ínfima Negativa</b>	<b>Fraca Positiva</b>	<b>Fraca Positiva</b>	<b>Fraca Positiva</b>	<b>Ínfima Positiva</b>
<b>CORRELAÇÃO B</b>	0,15	0,23	-0,32	-0,48	-0,55
INTERPRETAÇÃO	<b>Fraca Positiva</b>	<b>Fraca Positiva</b>	<b>Fraca Negativa</b>	<b>Fraca Negativa</b>	<b>Moderada Negativa</b>
<b>CORRELAÇÃO C</b>	-0,53	0,51	-0,18	-0,37	0,57
INTERPRETAÇÃO	<b>Moderada Negativa</b>	<b>Moderada Positiva</b>	<b>Fraca Negativa</b>	<b>Fraca Negativa</b>	<b>Moderada Positiva</b>

Elaborado pela autora, 2017.

De forma geral, ao longo dos anos considerados para análise, em nenhuma universidade foi constatado que exista uma correlação perfeita ou forte, seja positiva ou negativa entre as variáveis analisadas, conforme Tabela 10.

O primeiro valor calculado se refere à correlação entre o valor percentual dos restos a pagar em relação ao orçamento e a inicialização e finalização de despesas dentro do mesmo exercício. Dessa forma, a análise da correlação entre essas variáveis mostra a relação entre o comportamento dos restos a pagar relativos ao

orçamento total e da execução financeira e orçamentária completa das despesas das instituições.

Conforme Tabela 10, na linha referente à correlação A, não houve, em nenhuma das universidades analisadas, valores de índice de correlação superior a 0,49, ou seja, a relação entre as duas variáveis em questão é fraca ou ínfima. A UFMS foi a que apresentou o maior índice de correlação entre as universidades, com o valor positivo de 0,47, e a UFG foi a que apresentou o menor índice de correlação, de -0,08 sendo o único valor negativo para a primeira correlação calculada.

Com exceção da UFG, em todas as outras universidades, os valores de restos a pagar em relação ao orçamento e as despesas iniciadas e finalizadas no mesmo ano tendem a crescer de forma diretamente proporcional. Ou seja, nas instituições em que o valor de correlação foi positivo, durante o período analisado, as duas variáveis em questão se comportaram de forma que se uma apresentou aumento, também houve aumento no valor da outra, e se houve redução no valor de uma, também houve redução no valor da outra.

Sendo assim, por meio da correlação calculada entre as duas primeiras variáveis, pode-se concluir que o aumento ou diminuição do valor relativo dos restos a pagar ao orçamento total se relacionam de forma fraca com o comportamento apresentado pelas despesas iniciadas e finalizadas no exercício corrente. Ou seja, se houve variação no valor dos restos a pagar, houve também variação nas despesas iniciadas e finalizadas dentro do exercício corrente de forma diretamente proporcional, mas com correlação fraca entre os dois eventos.

O segundo índice de correlação calculado se refere ao comportamento dos restos a pagar em relação ao orçamento total e das despesas empenhadas em relação ao orçamento aprovado. A análise da correlação entre essas variáveis mostra a relação entre os restos a pagar relativos ao orçamento e a execução do saldo orçamentário das instituições analisadas.

De acordo com a Tabela 10, na linha correspondente à correlação B, tanto na UFMS quanto na UFMT e na UNB, os valores calculados pelo índice de correlação de Pearson mostram que durante o período analisado, o comportamento dos restos a pagar em relação ao orçamento e das despesas empenhadas no exercício ocorreram de forma inversamente proporcional. Ou seja, enquanto houve aumento nos restos a pagar relativos ao orçamento, houve diminuição nos valores das despesas

empenhadas no ano, e quando os restos a pagar relativos diminuíram, o valor das despesas empenhadas no ano aumentou.

Já na UFG e na UFGD, o índice de correlação de Pearson mostrou que o comportamento entre as duas variáveis ao longo dos anos analisados ocorreu de forma diretamente proporcional. Ou seja, se houve aumento dos restos a pagar relativos ao orçamento também houve aumento no empenho das despesas do ano, e se houve diminuição em uma das variáveis, a outra também apresentou queda no valor.

Conforme Tabela 10, apenas a UNB apresentou índice de correlação classificado como moderado negativo, com o valor de -0,55. A outra instituição que mais se aproximou do valor de -0,49, que é considerado moderado negativo, foi a UFMT, com índice no valor de -0,48. Nessas duas instituições, pode-se dizer que o comportamento de uma variável se deu de forma inversamente proporcional, e com um grau maior de correlação que nas outras universidades.

Por fim, o último índice de correlação de Pearson calculado se deu entre o pagamento de restos a pagar em relação ao valor total de restos a pagar e o pagamento de despesas que pertencem ao exercício. A análise do índice mostrará qual a relação do comportamento entre a execução financeira dos restos a pagar e a execução financeira das despesas do exercício corrente.

Conforme Tabela 10, na linha correspondente à correlação C, a UFG, a UFMS e a UFMT apresentaram índices de correlação negativos, e a UFGD e a UNB apresentaram índices de correlação positivos.

Naquelas universidades em que foram encontrados índices de correlação negativos, os pagamentos de restos a pagar e das despesas do ano apresentaram, no período analisado, um comportamento inversamente proporcional, em menor ou maior grau de correlação. Já nas instituições em que os índices de correlação calculados foram positivos, o comportamento da execução financeira tanto dos restos a pagar quanto das despesas do ano corrente foi classificado como diretamente proporcional, em menor ou maior grau de correlação.

Ainda conforme Tabela 10, a UFG, a UFGD e a UNB foram as universidades que apresentaram índices de correlação moderados, e nas outras universidades, foram encontrados índices de correlação fracos.

Na correlação C, A UFG obteve índice negativo, mostrando que ao longo do período analisado, quando houve aumento no pagamento dos restos a pagar, o

pagamento das despesas do ano diminui, e quando houve diminuição no pagamento dos restos a pagar, o pagamento das despesas do ano aumentou.

Tanto na UFGD quanto na UNB, os índices calculados relativos à correlação C são considerados moderados positivos, e mostram que o comportamento das variáveis em análise ocorreu de forma diretamente proporcional. Ou seja, o aumento no pagamento dos restos a pagar significou aumento das despesas do ano corrente, e a diminuição no pagamento dos restos a pagar também significou diminuição no pagamento das despesas do ano corrente.

Em suma, pode-se dizer que a execução dos restos a pagar, dentro do período considerado para análise nas universidades instaladas na região Centro-Oeste mostrou ter correlação moderada em três situações: moderada negativa na execução orçamentária da UNB; moderada positiva na execução financeira da UFGD e da UNB e; correlação moderada negativa na execução financeira da UFG. Nas demais situações, os índices de correlação apresentados foram ou fracos ou ínfimos.

#### 4 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

O objetivo geral estabelecido nesta pesquisa é propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, considerando a legislação aplicável ao orçamento público, que auxilie o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas classificadas como restos a pagar, com base na análise de dados da execução orçamentária das universidades públicas federais da região Centro-Oeste do país, referentes ao período de 2008 a 2016.

Sendo assim, como forma de auxiliar o acompanhamento da execução do orçamento, propõe-se a aplicação de uma ferramenta de gestão, dividida em duas etapas, que trarão ao gestor maior facilidade no acompanhamento dos saldos orçamentários e saldos financeiros que ainda estão disponíveis para serem utilizados, bem como o acompanhamento sobre aqueles já aplicados anteriormente, além de estabelecer prioridades na execução das despesas classificadas como restos a pagar.

A principal finalidade da intervenção proposta é que a ferramenta recomendada possibilite ao gestor e aos demais interessados nas informações, o acompanhamento da situação da execução orçamentária e financeira de uma IFES. O orçamento, é por si só uma ferramenta de planejamento e controle das finanças, mas, o intuito da proposta é fazer com que as informações sejam oferecidas de forma mais simples e tempestiva.

A primeira etapa da intervenção proposta é o levantamento dos dados sobre a execução dos saldos orçamentários e financeiros da instituição, que possibilitará ao gestor e aos demais interessados uma visão geral sobre a IFES. Esta ferramenta se materializa por meio de uma planilha com os dados, e compreenderá dois tipos de informações: as entradas e saídas de recursos financeiros, e os recebimentos e as execuções do saldo orçamentário.

É importante pontuar que o SIAFI já oferece as informações a respeito da situação orçamentária e financeira da instituição. Porém, para aqueles que não tem familiaridade com o layout do sistema, ou ainda com as classificações da contabilidade pública, interpretar os dados disponíveis pode ser complicado. Sendo assim, a planilha objetiva principalmente facilitar a interpretação para quaisquer interessados nas informações contábeis do orçamento.

As informações a respeito das entradas e das saídas de recursos financeiros serão classificadas de acordo com a fonte de recurso (convênio, tesouro e própria), a

vinculação de pagamento a que se referem, e o valor do recurso, para que possa ser feita a correta interpretação sobre a possível aplicação do mesmo.

Antes da definição das informações que serão inseridas na planilha de acompanhamento, é necessário primeiramente verificar junto ao órgão quais são todas as fontes de recurso utilizadas em seu orçamento, assim como as vinculações do recurso financeiro.

O responsável por alimentar tais informações na planilha de acompanhamento será um ou mais servidores específicos, que estejam diretamente ligados às atividades de pagamento da IFES.

O acompanhamento deve ser diário, e como forma de conferência dos dados manualmente inseridos, os saldos apresentados na planilha devem ser iguais àqueles apresentados no SIAFI, por meio do demonstrativo razão da conta que traz a movimentação das disponibilidades financeiras dos órgãos.

A segunda informação a ser inserida para acompanhamento é a respeito da execução orçamentária do órgão. As informações devem ser classificadas de acordo com: a fonte de recurso (convênio, tesouro e própria); a natureza de despesa (ND) com respectivo subitem de despesa; o tipo de objeto do empenho (serviço, material de expediente, material de laboratório, entre outros); o plano de trabalho (PTRES) a que se referem; a data de emissão do empenho; e o valor do crédito.

A responsabilidade pela inserção das informações a respeito dos recebimentos dos créditos orçamentários e da execução dos mesmos será de um ou mais servidores específicos, que estejam diretamente ligados às atividades de execução do orçamento da IFES.

O acompanhamento deve ser diário, e como forma de conferência dos dados manualmente inseridos, os saldos apresentados na planilha de controle devem ser iguais àqueles apresentados no SIAFI, por meio do demonstrativo razão da conta de disponibilidade orçamentária do órgão.

A segunda etapa da intervenção proposta é a aplicação da matriz GUT (gravidade, urgência e tendência) nos saldos orçamentários referentes aos restos a pagar.

O intuito da aplicação da matriz é estabelecer prioridades em relação às despesas de RAP, para que o gestor possa dar prosseguimento à execução dessas despesas.

Na matriz GUT, a gravidade é analisada de acordo com o impacto do problema nas operações e pessoas envolvidas no processo. A urgência diz respeito à brevidade necessária para a resolução do problema apresentado, e a tendência avalia a apresentação de melhora ou piora do problema, caso o problema não seja resolvido (BEHR, MORO e ESTABEL, 2008).

A matriz GUT será apresentada como o exemplo na Tabela 11 a seguir:

**Tabela 11 – Matriz GUT**

<b>EMPENHOS RAP</b>	<b>Gravidade</b>	<b>Urgência</b>	<b>Tendência</b>	<b>GUT (GxUxT)</b>
<b>Empenho RAP A</b>	3	5	3	45
<b>Empenho RAP B</b>	3	5	1	15
<b>Empenho RAP C</b>	3	3	3	27

Fonte: adaptado de Rodrigues (2004).

Os problemas listados na matriz GUT serão classificados em ordem decrescente, de acordo com os valores encontrados na coluna ‘GUT’ da matriz, e serão repassados aos gestores, demonstrando quais os problemas são mais ou menos emergenciais.

Sendo assim, os saldos orçamentários que estão inscritos como restos a pagar também devem ser levantados antes da aplicação da matriz. Os restos a pagar deverão ser apresentados como liquidados e não liquidados (ou processados e não processados), e ainda com as demais informações a respeito do crédito orçamentário (número da nota de empenho de restos a pagar, tipo do objeto empenhado, ano do empenho e valor do crédito).

Os critérios de pontuação de gravidade, urgência e tendência aplicados aos restos a pagar serão definidos de acordo com: a data em que foram inscritos (observando os prazos para o bloqueio e cancelamento dos rap e a consequente perda da dotação orçamentária); o objeto da despesa que ainda não foi liquidada/paga (qual o impacto proveniente da não execução desse tipo de serviço/material); e as implicações legais referentes a essas despesas.

Para a definição dos critérios poderá ser levada em consideração a própria opinião do gestor da execução orçamentária, e dos demais envolvidos no processo, por meio de uma comissão preestabelecida de planejamento e execução dos restos a pagar nas instituições.

Após a definição das prioridades de execução das despesas por meio da matriz GUT, as mesmas serão apresentadas à direção do departamento de orçamento

e finanças do órgão, que poderá seguir o que foi levantado por meio da matriz, e que definirá quem serão os responsáveis pelo acompanhamento dessas despesas.

É importante salientar que as referências sobre os valores a respeito do que é grave, do que é urgente e do que é emergencial ou não em relação à uma despesa classificada como restos a pagar é de cunho subjetivo. Porém, como se trata de instituições que tem por atividade fim o ensino, a pesquisa e a extensão, os critérios de gravidade, urgência e tendência da matriz GUT devem ser considerados de acordo com o impacto que essas despesas causariam na manutenção das atividades relacionadas ao ensino nas IFES.

Sendo assim, mesmo que haja divergências a respeito dos valores a serem considerados na matriz GUT, os gestores que tem poder decisivo sobre a execução do orçamento das universidades devem entrar em consenso, e assim assumirem os riscos inerentes à tomada da decisão que será feita, já que que deixar de executar uma despesa com restos a pagar pode trazer consequências para a entidade pública envolvida.

#### **4.1 APLICAÇÃO DA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO**

Como definido, a proposta de intervenção se divide em duas etapas, com o objetivo de possibilitar ao gestor e aos demais interessados, o acompanhamento da execução orçamentária e financeira de uma IFES e também da execução dos restos a pagar que a instituição possua.

A primeira parte da proposta é a construção de uma planilha de controle, que tem por objetivo demonstrar a situação atual da execução financeira, e do saldo financeiro da instituição e também da execução orçamentária e o valor dos créditos disponíveis para serem aplicados.

Sendo assim, as informações financeiras e orçamentárias necessárias para a primeira etapa são:

- 1) A fonte pela qual o recurso financeiro foi recebido – convênio, tesouro e própria;
- 2) A vinculação de pagamento do recurso financeiro;
- 3) O valor do recurso financeiro recebido;
- 4) A fonte pela qual o crédito orçamentário foi recebido – convênios, tesouro e própria;



- 5) A natureza de despesa (ND) do crédito orçamentário recebido;
- 6) O detalhamento orçamentário da despesa (subitem da despesa - SI);
- 7) O plano de trabalho – PTRES;
- 8) Data de emissão do recebimento do crédito;
- 9) O valor do crédito orçamentário recebido;
- 10) O objeto do empenho – obras, serviços, material de expediente, entre outros; e
- 11) Outras informações a respeito do empenho – data do empenho, natureza da despesa empenhada, subitem da despesa empenhada e valor do empenho.

Essas informações estão disponíveis no sistema SIAFI, por meio da operação de consulta ao Razão da conta, opção '>CONRAZAO', nas contas contábeis de números '11112.2001 – Limite de Saque com Vinculação de Pagamento' e '622110000 – Crédito Disponível'.

A primeira conta se refere à entradas e saídas de recursos financeiros, e a segunda se refere aos valores orçamentários recebidos e executados pelo órgão. O acompanhamento das contas deve ser feito diariamente, e como forma de conferências dos dados informados de forma manual pelo (s) responsável (is) por inserir tais dados na planilha, o valor das contas na planilha deve sempre coincidir com o valor que está registrado no SIAFI.

O modelo da planilha de controle proposta poderá ser utilizado por quaisquer unidades que tenham orçamento próprio, com a finalidade de facilitar o entendimento e o acompanhamento dos valores financeiros e orçamentários disponíveis, classificados de acordo com o tipo de despesa em que os mesmos podem ser aplicados (consumo e investimento, por exemplo).

A segunda etapa da intervenção proposta é a aplicação da matriz GUT no saldo das despesas classificadas como restos a pagar, a fim de diminuir o saldo dessas despesas, de acordo com a priorização estabelecida por meio da matriz.

Os valores referentes às despesas inscritas em restos a pagar podem ser levantados com o uso do SIAFI, por meio da opção '>CONRAZAO', para consulta das contas contábeis relacionadas aos restos a pagar processados e não processados.

A matriz GUT pode ser aplicada também nas despesas correntes do exercício, de forma a permitir que o gestor estabeleça prioridades de despesas no decorrer da execução do orçamento anual.

A pontuação dos critérios de Gravidade, Urgência e Tendência será aplicada de acordo com a natureza e subitem da despesa analisada. Aquelas que apresentarem maior pontuação na matriz serão dispostos em ordem decrescente, para posterior apresentação aos responsáveis pelo planejamento da execução orçamentária e financeira da instituição.

As contas que incluem os saldos de despesas inscritas em restos a pagar no SIAFI estão disponíveis conforme ANEXO VI – CONTAS CONTÁBEIS DE RESTOS A PAGAR NO SIAFI, ao final deste trabalho.

A aplicação da matriz GUT pode ser feita em quaisquer contas descritas no Anexo VI, desde que os gestores envolvidos nas tomadas de decisão sobre a execução do orçamento estabeleçam previamente os critérios de gravidade, urgência e tendência de cada empenho classificado como restos a pagar liquidados e não liquidados.

Para a composição da matriz GUT, cada empenho inscrito nas contas referentes aos restos a pagar citadas anteriormente será analisado, e de acordo com as suas características o mesmo será classificado de acordo com as pontuações de gravidade, urgência e tendência.

Isto posto, as Figura 5 a 8 logo seguir, trazem de forma exemplificada como se dará a aplicação das duas ferramentas propostas, na prática.

Pontua-se que os valores e informações a respeito dos saldos financeiros e dos créditos orçamentários constantes nas Figuras não correspondem à realidade de nenhuma das universidades analisadas. Foram utilizados valores e classificações contábeis fictícias, apenas para fins de demonstração prática da proposta de intervenção.

A Figura 5 a seguir traz o exemplo de como seria feita a aplicação da primeira ferramenta proposta no que se refere aos saldos financeiros, e a Figura 6 no que se refere aos saldos orçamentários da instituição.

**Figura 5 – Acompanhamento dos Saldos Financeiros**

<b>FLUXO DE CAIXA PARA ACOMPANHAMENTO - SALDO FINANCEIRO</b>				
<b>Movimentação Fonte/Vinculação</b>	<b>Saldo Inicial - Setembro</b>	<b>Outubro/2017</b>		<b>Saldo Por Fonte</b>
		Entrada	Saída	
<b>Fonte do Tesouro</b>	<b>6.991,98</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Fonte 0100000000 / 310	0,00	254.847,54	254.847,54	0,00
Fonte 0100000000 / 312	6.864,00	0,00	0,00	6.864,00
Fonte 0112000000 / 310	126,00	0,00	0,00	126,00
Fonte 0112000000 / 400	0,00	0,00	0,00	0,00
Fonte 0112000000 / 411	1,98	0,00	0,00	1,98
<b>Recurso - Convênios</b>	<b>850.060,46</b>	<b>1.058.898,97</b>	<b>840.008,83</b>	<b>-</b>
Fonte 0100150714 / 400	361.435,46	1.058.898,97	840.008,83	580.325,60
Fonte 0112150714 / 400	159.405,96	0,00	0,00	159.405,96
Fonte 0112915063 / 500	2.078,87	1.367.736,48	1.366.107,25	3.708,10
Fonte 0151002767 / 400	0,00	0,00	0,00	0,00
Fonte 6100000831 / 400	37.341,68	2.100,00	28.000,00	11.441,68
Fonte 6153000000 / 499	10.017,60	0,00	6.543,39	3.474,21
Fonte 6153000300 / 499	242.978,79	0,00	143.000,23	99.978,56
Fonte 6153000400 / 499	36.802,10	2.357,68	35.000,00	4.159,78
<b>Recurso - Fonte Própria</b>	<b>156.442,82</b>	<b>1.000,00</b>	<b>1.045,00</b>	<b>-</b>
Fonte 0250263650 / 400	152.932,95	0,00	321,00	152.611,95
Fonte 0250263650 / 412	3.509,87	1.000,00	724,00	3.785,87
<b>Devoluções de Despesas / Passivos Financeiros</b>	<b>1.523,05</b>	<b>0,00</b>	<b>1.520,00</b>	<b>3,05</b>
Fonte 0190000000 / 987	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00
Fonte 0190000000 / 990	3,05	0,00	0,00	3,05
Fonte 0190980000 / 990	520,00	0,00	520,00	0,00
<b>Soma Mensal</b>	<b>-</b>	<b>1.059.898,97</b>	<b>841.053,83</b>	
<b>Saldo Mensal</b>	<b>-</b>	<b>218.845,14</b>		
<b>Saldo Disponível</b>	<b>1.015.018,31</b>	<b>1.233.863,45</b>		
<b>Saldo SIAFI</b>	<b>1.015.018,31</b>	<b>1.233.863,45</b>		

Elaborado pela autora, 2017.

**Figura 6 – Acompanhamento dos Saldos Orçamentários**

ACOMPANHAMENTO - SALDO ORÇAMENTÁRIO							
Movimentação - Saldo do Ano Corrente			Outubro/2017				
			Saldo Inicial	Recebimento de Recursos	Execução do Saldo	Saldo Disponível	
<b>Recursos - Tesouro</b>	<b>ND e SI</b>	<b>PTRES</b>	<b>R\$ 922.712,00</b>	<b>R\$ 24.298,00</b>	<b>R\$ 564.571,00</b>	<b>R\$ 382.439,00</b>	
0100000000	339030	30	086429	R\$ 3.450,00	R\$ 10.000,00	R\$ 13.200,00	R\$ 250,00
		36	086429	R\$ 2.100,00	R\$ 5.000,00	R\$ 3.700,00	R\$ 3.400,00
	339091	03	086429	R\$ -	R\$ 5.000,00	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
	339039	06	184234	R\$ 18.000,00	R\$ -	R\$ 17.950,00	R\$ 50,00
	07	184234	R\$ 762,00	R\$ -		R\$ 762,00	
0112000000	339030	39	080954	R\$ -	R\$ 4.298,00	R\$ 2.110,00	R\$ 2.188,00
	449052	02	223908	R\$ 890.000,00	R\$ -	R\$ 523.000,00	R\$ 367.000,00
	449052	18	223908	R\$ 2.900,00	R\$ -	R\$ 872,00	R\$ 2.028,00
	449092	52	223908	R\$ 5.500,00	R\$ -	R\$ 1.239,00	R\$ 4.261,00
<b>Recurso - Convênios</b>	<b>ND e SI</b>	<b>PTRES</b>	<b>R\$ 3.588,00</b>	<b>R\$ 12.200,00</b>	<b>R\$ 9.915,00</b>	<b>R\$ 5.873,00</b>	
6153423908	339039	06	15289	R\$ 129,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 129,00
	339092	39	15289	R\$ 3.459,00	R\$ -	R\$ 2.780,00	R\$ 679,00
	449052	22	17626	R\$ -	R\$ 9.800,00	R\$ 5.390,00	R\$ 4.410,00
	449052	37	17626	R\$ -	R\$ 2.400,00	R\$ 1.745,00	R\$ 655,00
<b>Recurso - Fonte Própria</b>	<b>ND e SI</b>	<b>PTRES</b>	<b>R\$ 161.020,00</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 143.659,00</b>	<b>R\$ 17.361,00</b>	
Fonte 025000000	339030	39	23984	R\$ 152.000,00	R\$ -	R\$ 137.850,00	R\$ 14.150,00
Fonte 250262350	339092	30	23984	R\$ 9.020,00	R\$ -	R\$ 5.809,00	R\$ 3.211,00
<b>Recebimento Mensal</b>			<b>R\$</b>	<b>36.498,00</b>			
<b>Execução Mensal</b>			<b>R\$</b>	<b>718.145,00</b>			
<b>Saldo Disponível</b>			<b>R\$</b>	<b>405.673,00</b>			
<b>Saldo SIAFI</b>			<b>R\$</b>	<b>405.673,00</b>			

Elaborado pela autora, 2017.

As expressões 'ND', 'SI' e 'PTRES' utilizadas na Figura 6 significam, respectivamente, natureza da despesa, subitem da despesa e plano de trabalho da despesa.

Ressalta-se que as informações e critérios acerca do PTRES utilizado na classificação dos recursos orçamentários recebidos são definidos previamente pelos gestores responsáveis pelo planejamento do orçamento, e devem ser obedecidos quando ocorrer a utilização desses recursos. Por exemplo, um tipo de despesa que foi classificado em um determinado plano de trabalho (como por exemplo o PTRES 086429) não pode ser executada utilizando-se outro código, mesmo que haja orçamento sobressalente classificado com o PTRES.

Para consultar quais os tipos de despesas executáveis com determinado código de PTRES, o SIAFI oferece a opção comando '>CONPTRES', que mostra ao executor quais as possíveis aplicações do recurso. Na prática, um mesmo PTRES pode incluir várias despesas diferentes, como por exemplo, despesas com aquisição de bens de expediente (como caneta e papel) e bens permanentes (como livros e computadores), em um só código.

Para melhor ilustrar como seria a aplicação prática da segunda ferramenta de intervenção proposta, a Figura 7 a seguir traz um exemplo das informações

necessárias para a posterior definição da pontuação dos critérios de gravidade, urgência e tendência, para a criação da matriz GUT aplicada aos restos a pagar.

**Figura 7** – Informações sobre empenhos classificados como RAP

Empenhos de RAP	Processado	Objeto do Empenho	Ano da Inscrição	Valor do Empenho
NE812390	SIM	OBRA - REFORMA	2013	R\$ 213.000,00
NE820934	SIM	OBRA - CONSTRUÇÃO	2013	R\$ 132.890,00
NE821310	SIM	OBRA - CONSTRUÇÃO	2013	R\$ 75.429,00
NE800214	SIM	OBRA - REFORMA	2014	R\$ 98.723,00
NE800871	SIM	SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	2014	R\$ 4.920,00
NE801482	SIM	SERVIÇOS TÉCNICOS DE APOIO ADMINISTRATIVO	2014	R\$ 670.298,00
NE801929	SIM	SERVIÇO DE LIMPEZA	2014	R\$ 17.238,00
NE821721	SIM	OBRA - REFORMA	2015	R\$ 119.800,00
NE821980	SIM	OBRA - CONSTRUÇÃO	2015	R\$ 61.897,00
NE823190	SIM	MATERIAL BIBLIOGRÁFICO	2015	R\$ 10.872,00
NE834101	SIM	SERVIÇO DE SELEÇÃO E TREINAMENTO	2015	R\$ 4.230,00
NE800901	SIM	MATERIAL DE LABORATÓRIO	2016	R\$ 2.012,00
NE810002	NÃO	MATERIAL DE EXPEDIENTE	2016	R\$ 13.298,00
NE823810	NÃO	SERVIÇO DE VIGILÂNCIA	2016	R\$ 100.283,00
NE810284	NÃO	GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	2017	R\$ 89.012,00
NE817391	SIM	SERVIÇO PRESTADO - EDUCACIONAL	2017	R\$ 123.971,00
NE828301	NÃO	SERVIÇO PRESTADO - TÉCNICO	2017	R\$ 2.318,00

Elaborado pela autora, 2017.

A definição da avaliação de cada empenho inscrito em restos a pagar de acordo com os critérios da matriz GUT é relativa e de cunho pessoal, já que o gestor do orçamento pode, por exemplo, interpretar que produtos do gênero alimentício, requeridos por uma unidade específica seja mais importante que o material de expediente requerido por outra unidade dentro de sua instituição. Porém, é importante pontuar que a atividade fim dessas instituições são o ensino, a pesquisa e a extensão, sendo a manutenção dessas atividades o principal fator a ser levado em conta no momento da definição da pontuação dos critérios.

A definição das pontuações dos critérios da matriz GUT seja feita por uma equipe previamente definida, e não por uma única pessoa. O ideal é que para cada unidade que tenha orçamento próprio exista uma comissão para a definição das pontuações, para evitar que as decisões sejam feitas de forma centralizada.

Como exemplo, a Figura 8 a seguir traz as pontuações que poderiam ser aplicadas a cada empenho relacionado na Figura 7, segundo os critérios de urgência, emergência e tendência, utilizados para a confecção da matriz GUT. Os empenhos já

estão em ordem decrescente, demonstrando quais despesas empenhadas teriam maior prioridade.

**Figura 8** – Pontuação de acordo com as informações levantadas

<b>Empenhos de RAP</b>	<b>Gravidade</b>	<b>Urgência</b>	<b>Tendência</b>	<b>GUT</b>
NE820934	5	5	5	125
NE821310	5	5	5	125
NE801929	4	4	5	80
NE823190	3	5	5	75
NE800871	4	4	4	64
NE812390	5	3	4	60
NE821980	3	5	4	60
NE800214	4	3	4	48
NE821721	3	3	3	27
NE810002	1	5	5	25
NE823810	1	5	5	25
NE817391	1	5	5	25
NE801482	4	2	3	24
NE810284	2	3	3	18
NE800901	2	2	4	16
NE828301	1	3	3	9
NE834101	3	1	2	6

Elaborado pela autora, 2017.

Para a confecção do exemplo da matriz, a pontuação do critério de gravidade foi feita de acordo com o risco da perda orçamentária, de acordo o ano da inscrição do RAP e qual a situação do empenho – se liquidado ou não, considerando a validade dos restos a pagar estabelecidos em lei (cinco anos para os liquidados e dezoito meses para os não liquidados). A pontuação do critério de urgência foi de acordo com o tipo de despesa a que o empenho se refere, e qual o impacto para a instituição se os serviços e materiais deixarem de ser prestados e entregues. Por fim, a pontuação do critério de tendência, foi de acordo com o potencial de crescimento do problema que cada empenho pode apresentar com o passar do tempo, se o mesmo não for executado.

Apesar de não ter sido objeto desta pesquisa, um fator que influencia de forma significativa na execução do orçamento das IFES e dos demais órgãos da Administração Pública são os fatores políticos, e as decisões do governo, que estão fora do alcance do gestor do orçamento.

Por muitas vezes, a liberação tardia dos limites orçamentários pelo governo, próximo aos meses de encerramento do exercício, força a gestão da instituição a executar as despesas de forma que não haja tempo hábil nem de se passar pela fase da liquidação de tais despesas. Esse pode ser um dos fatores da composição de RAP ser composta quase em sua totalidade por RAP não processados.

Sendo assim, a ferramenta de intervenção proposta se mostra como uma ferramenta de auxílio a mais para os gestores do orçamento, auxiliando no controle ao longo de todo o ano dos saldos a serem executados, e daqueles que mesmo aprovados na LOA ainda não foram liberados pelo governo.

## 5 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E TECNOLÓGICA

A preocupação com a inovação e desenvolvimento da gestão pública como ferramenta de melhoria da Administração Pública remonta a épocas bastante antigas. No que se refere à aplicação e gestão dos recursos públicos voltados para o atendimento das demandas sociais, mesmo antes do orçamento público ser legalmente reconhecido como ferramenta para a gestão, já havia certa preocupação advinda da própria sociedade a respeito das finanças públicas (GOMES, 2016).

Dessa força, o orçamento público como ferramenta de gestão é um exemplo legítimo do avanço obtido no decorrer da evolução da gestão pública na busca de melhores práticas para a Administração Pública. Avaliar a execução do orçamento é um passo importante para a melhoria do processo, pois possibilita o levantamento de possíveis erros processuais e permite novas ideias e procedimentos para sanar tais falhas.

O objeto de estudo desta pesquisa é o orçamento público, e especificamente as despesas classificadas como restos a pagar, visto que estas representam um grande desafio para a gestão das instituições públicas e o equilíbrio das contas públicas.

A contribuição social da pesquisa reside na busca pela maior eficiência no gasto público, e na tentativa de fazer com que a gestão pública possa ser melhorada, no sentido de minimizar os possíveis erros causados pela falta de acompanhamento da execução do orçamento.

A aplicação de uma solução prática para o problema levantado traz para as instituições em que sejam aplicadas as ferramentas propostas, uma possibilidade de diminuição dos impactos dos restos a pagar no planejamento e na execução do orçamento, e também a possibilidade de um melhor acompanhamento da execução orçamentária e financeira nos órgãos públicos.

Em relação à contribuição acadêmica, o estudo também se apresenta como um acréscimo ao arcabouço teórico sobre o tema específico, visto que são englobados aspectos teóricos, históricos e práticos sobre o orçamento e a execução orçamentária de entidades públicas.

Como contribuição tecnológica da pesquisa, apresenta-se a ferramenta de intervenção proposta, dividida em duas etapas como estabelecidas no capítulo



anterior, com o objetivo de trazer maior esclarecimento e acompanhamento da execução do orçamento público.

A primeira etapa é a planilha de controle, que busca compartilhar as informações sobre a execução orçamentária e financeira de forma simples, de modo que um cidadão comum ou alguém que não tenha conhecimento profundo do sistema utilizado ou até mesmo conhecimento na área de finanças públicas possa interpretá-las de maneira correta.

A segunda etapa da contribuição tecnológica apresentada pela pesquisa é a aplicação da matriz GUT nas despesas classificadas como restos a pagar, e é voltada objetivamente para a gestão da entidade. Como levantado por meio de estudos anteriores e com os próprios levantamentos desta pesquisa, essas despesas são relevantes para a execução do orçamento, e devem ser acompanhadas para que não haja prejuízo orçamentário ou financeiro para a instituição.

O sistema utilizado pelo governo federal para a execução do orçamento público – o SIAFI, fornece as informações orçamentárias, financeiras e sobre o patrimônio da entidade diariamente, à medida que os fatos acontecem. Porém, as informações disponibilizadas no sistema podem não ser de fácil entendimento para aqueles cidadãos que não possuem experiência com o layout que o sistema adere.

Isto posto, além de ser uma contribuição tecnológica, a ferramenta proposta para o acompanhamento da execução do orçamento também pode ser considerada como uma contribuição social da pesquisa, pois possibilita que o acompanhamento do gasto público executado pelas instituições de ensino seja feito por qualquer cidadão que apresentar interesse.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o contexto atual em que o orçamento público se insere, a escolha do tema se torna ainda mais relevante. O papel do gestor público como tomador de decisões sobre as alocações de recursos se relaciona diretamente com o alcance dos objetivos que a administração pública possui.

Os restos a pagar, que fazem parte do orçamento de diversos órgãos da administração pública, pode ser utilizado como forma a promover a celeridade do processo da execução da despesa, desde que seja usado com responsabilidade, pois quando a despesa é inscrita como restos a pagar, não é necessário percorrer todas as fases da contratação da despesa desde o seu início, quando da virada do exercício.

Porém, o uso exacerbado e sem planejamento do mecanismo de carregamento de créditos de restos a pagar pode trazer prejuízos para a administração pública e para a transparências das contas públicas, uma vez que pode maquiar a real situação das contas, e ainda promover a falta de interesse no desenvolvimento de ferramentas de controle mais efetivos da execução orçamentária.

O objetivo geral da pesquisa é propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, considerando a legislação aplicável ao orçamento público, que auxilie o gestor no controle e na redução dos efeitos das despesas classificadas como restos a pagar, com base na análise de dados da execução orçamentária das universidades públicas federais da região Centro-Oeste do país, referentes ao período de 2008 a 2016.

Para que fosse possível o alcance do objetivo geral proposto por esta pesquisa, fez-se necessário um estudo preliminar sobre a execução orçamentária e financeira das instituições escolhidas, e que tem em seu orçamento a presença de despesas classificadas como restos a pagar.

Por meio dos dados coletados foi possível a identificação de características da execução do orçamento das despesas do ano corrente, e daquelas classificadas como restos a pagar nas instituições analisadas, além de possibilitar a análise de como as mesmas se comportaram ao longo do período considerado.

Os objetivos específicos relacionados na pesquisa foram respondidos por meio do diagnóstico das instituições, e serviram como base para a criação da proposta de intervenção.

O primeiro objetivo específico é descrever o planejamento orçamentário em detrimento à execução orçamentária para identificar a presença de despesas classificadas como restos a pagar no orçamento. Os dados coletados possibilitaram a análise, que está detalhada no capítulo de diagnóstico.

Em relação à presença de restos a pagar, em todas as universidades foram encontrados valores referentes a esse tipo de despesa, sendo a UNB a universidade que menos possui restos a pagar em relação ao seu orçamento aprovado pela LOA. Em contrapartida, foi a instituição que mais teve variações no valor relativo dessas despesas, quando considerada a análise horizontal dos restos a pagar.

Uma das características da UNB é que a mesma possui um valor considerável de orçamento e financeiro oriundos de fontes próprias, que são adquiridos, por exemplo, por meio de alugueis de imóveis pertencentes à instituição, por meio de concursos realizados pela universidade, dentre outros. Este pode ser um dos motivos que a entidade apresenta os menores valores de restos a pagar em relação às outras entidades.

Por outro lado, a instituição que mais possui restos a pagar em relação ao seu orçamento total é a UFGD, com valores médios bastante superiores às demais universidades. Os relatórios de gestão da UFGD não trouxeram informações detalhadas a respeito do que levou a gestão a inscrever tantas despesas como restos a pagar, apenas que a inscrição está condicionada à expectativa de recebimento do objeto que foi empenhado.

Outra análise pertinente à execução do orçamento é em relação à composição dos restos a pagar das entidades. Em todas elas, o valor dos restos a pagar não liquidados – aqueles em que não houve a prestação de serviços ou a entrega de materiais por parte dos fornecedores – é muito superior aos restos a pagar liquidados.

Mais de 90% dos restos a pagar em todas as cinco universidades é composto por restos a pagar não processados. Isto sustenta o argumento de que a preocupação principal dos gestores é a de não perder orçamento, mesmo que a despesa ainda não tenha sido liquidada no final do exercício, levando não somente o passivo financeiro, mas também a expectativa em receber do fornecedor o material ou serviço contratados.

O segundo objetivo específico definido se relaciona às características das despesas ocorridas no ano corrente, e seus potenciais impactos no orçamento do

exercício subsequente, ou seja, aquelas despesas que são do ano corrente, mas que farão parte do saldo de restos a pagar no próximo exercício.

Por meio da análise das informações coletadas, em média, as universidades conseguem executar por completo aproximadamente 70% das despesas que pertencem ao exercício corrente, restando em média, 30% de despesas que serão inscritas como restos a pagar no próximo exercício.

A UFGD apresentou uma média baixa de execução completa da despesa em relação à média total das universidades. Cerca de 50% das despesas que são iniciadas no início do exercício chegam à fase final da execução das despesas – o pagamento. Já a UNB apresentou o maior percentual de despesas totalmente realizadas dentro do exercício corrente. Aproximadamente apenas 20% das despesas iniciadas no ano não são concluídas no mesmo exercício.

Em relação ao pagamento de suas despesas inscritas como restos a pagar, a UFMS é a que apresentou o maior valor percentual. Isso significa que a universidade é que mais honra seus compromissos assumidos em anos anteriores, em relação às demais instituições.

O terceiro objetivo específico é avaliar a relação entre os restos a pagar e a execução orçamentária e financeira do orçamento, para verificar como se comportam tais despesas, e qual a correlação entre elas. Para isso, foi utilizada como ferramenta de análise o índice de correlação de Pearson.

Após a aplicação da ferramenta de análise, foi constatado que apenas na UNB apresentou-se correlação moderada negativa entre os restos a pagar e a execução do saldo orçamentário. A correlação entre essas variáveis nas demais universidades foi classificada como fraca.

A correlação entre restos a pagar e a execução do saldo financeiro foi classificada como moderada em três das cinco universidades. Na UFGD e na UNB, a correlação foi positiva, e na UFG a correlação foi negativa. Isto mostra que nas duas primeiras universidades, o comportamento dos valores pagos de restos a pagar foi diretamente proporcional ao pagamento das despesas do ano, e na UFG, o resultado encontrado foi o contrário.

Em relação à correlação entre os restos a pagar e execução completa das despesas do ano (execução orçamentária e financeira), em nenhuma das universidades foi encontrado índice de correlação moderado, forte ou perfeito. O maior valor foi de 0,47, na UFMS.

Apesar da correlação calculada ter sido ínfima ou fraca em alguns casos, não significa que os restos a pagar não impactem na execução dos orçamentos de anos posteriores. A presença de restos a pagar nas contas das entidades é um sinal de que tais entidades possivelmente estejam adquirindo dívidas maiores que a sua capacidade de pagamento, ou que as dotações orçamentárias aprovadas estão acima de sua capacidade de execução.

A longo prazo, a manutenção de altos valores de restos a pagar pode representar um desequilíbrio na conta da união, pois a soma dos restos a pagar de todas as entidades públicas pertencentes ao governo federal pode ser considerada uma ameaça ao bom planejamento do orçamento público federal.

Isto posto, a questão problema estabelecida para a pesquisa – como reduzir os impactos dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira do orçamento subsequente ao da sua inscrição nas IFES instaladas na região Centro-Oeste? – pôde ser respondida por meio do alcance do objetivo geral e conseqüentemente dos objetivos específicos estabelecidos para o norteamento da pesquisa.

Acredita-se que o uso das ferramentas de intervenção propostas após o levantamento dos dados e diagnóstico das entidades sejam capazes de aumentar o controle e transparência sobre a situação financeira e orçamentária do órgão, além de auxiliar o gestor na escolha de quais despesas inscritas como restos a pagar devem ser priorizadas.

Em relação às limitações da pesquisa, a falta de informações mais precisas e detalhadas sobre a execução das despesas nas universidades é a primeira a ser apontada. Os atos da gestão não estão publicados nos relatórios de prestação de contas das entidades, impossibilitando a real compreensão dos motivos que levaram às decisões tomadas pelos gestores em relação à inscrição das despesas como restos a pagar.

Outra limitação percebida no decorrer da pesquisa é a falta de padronização entre os dados apresentados nos relatórios de gestão das universidades. Nas análises feitas nos relatórios de gestão publicados não há informações padrões. Em alguns casos, as informações específicas sobre os restos a pagar não são suficientes para embasar uma análise concreta a respeito das variáveis que levaram a gestão a inscrever despesas com restos a pagar, principalmente aqueles não processados.

Como sugestão de pesquisas futuras, pode-se levar em conta a grande quantidade de restos a pagar não liquidados, em relação aos liquidados. Uma análise

mais detalhada e profunda feita especificamente neste grupo de despesa poderia levar a explicações mais sólidas sobre o comportamento adotado pela gestão ao tomar este tipo de decisão.

Além disso, um outro fator que pode ser considerado para pesquisas futuras é a influência política que o orçamento público sofre, visto que por muitas vezes, os gestores do orçamento tomam decisões baseadas não somente em técnicas, mas também influenciadas por vontades políticas, dentro e fora de suas instituições.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, C. R. de; CÂMARA, L. M. **O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura.** Revista de Administração Pública, v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015.

ABRUCIO, F. L. **O Impacto do Modelo Gerencial na Administração Pública - Um breve estudo sobre a experiência internacional recente.** Cadernos ENAP, v. 10, p. 1–52, 1997.

ALVES, D. P. **Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal.** Prêmio Tesouro Nacional de monografias, 2011.

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária.** Revista de Administração Pública - (Early View), 2017.

ARAGÃO, C. V. de. **Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio.** Revista do Serviço Público, v. 48, n. 3, p. 104–132, 1997.

ARANTES, J. H. M. et al. **Princípio de inclusão e afirmação do direito à educação superior: a gratuidade nos vestibulares das IFES.** Beginning of social inclusion and acknowledgement of the right to higher education: the gratuity in the 1997 and 1998 entrance test of the UFMT. Revista de Educação Pública, v. 19, n. 39, p. 97-112, 2012.

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública: da teoria à prática.** 2.ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEHR, A.; MORO, E.L.S.; ESTABEL, L.B. **Gestão da biblioteca escolar: metodologias, enfoques e aplicação de ferramentas de gestão e serviços de biblioteca.** Ciência da Informação, v. 37, n.2, p. 32-42, 2008.

BRASIL. **Constituição Federal (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 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 17/09/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em 15/09/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 10/09/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 04/09/2017.

\_\_\_\_\_. **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 12/08/2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 8.407**, de 24 de fevereiro de 2015. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2015, de despesas inscritas em restos a pagar não processados e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8407.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8407.htm)>. Acesso em 17/09/2017.

\_\_\_\_\_. **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/D9086.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9086.htm)>. Acesso em 17/09/2017.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento – MTO**. Edição 2017. Brasília, 2016. 159 p.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento - MTO**. Edição 2018. Brasília, 2017. 166 p.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço Público, v. 47, n. 1, p. 7–40, 1996.

\_\_\_\_\_. **Estratégia e Estrutura para um Novo Estado**. Revista de Economia Política, v. 17, n. 3, p. 24–38, 1997.

\_\_\_\_\_. **Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado**. Reforma do Estado e administração pública gerencial, v. 7, p. 21-38, 1998.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995**. Revista do Serviço Público, a. 50, n. 4, out/dez. 1999.

\_\_\_\_\_. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço público, v. 47, n. 1, p. 07-40, 2015.

CAMARGO, A. M. **Casuísmos dos Restos a Pagar: uma Análise Legalista e Doutrinária**. Revista de Ciências Gerenciais, v. 18, n. 27, p. 53–60, 2014.

CARVALHO, M. B. **Restos a pagar e a anualidade orçamentária**. Monografia de especialização. Brasília, 2012.



CGU. Controladoria Geral da União. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <http://www.transparencia.gov.br/>. Acesso em 01/09/2017.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas do Presidente da República**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-antecedentes>>. Acesso em 21/09/2017.

CORE, F. G. **Texto para discussão 44: Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento**. Brasília, ENAP, 2001.

DANTAS, F. C. et al. **O Orçamento Público como Ferramenta Efetiva para Gestão e Controle Financeiro da Administração Pública: Uma Análise da Percepção dos Gestores Municipais da Microrregião de Sousa/PB**. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 2, n. 1, p. 91–104, 2014.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2011.

FARIA, A. C. et al. **Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado**. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, Minas Gerais. Anais... Minas Gerais, 2010.

FERNANDES, E. L. B. **Restos a pagar**. Núcleo de estudos e pesquisas em políticas públicas, governo e gestão. Monografia. Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JÚNIOR, J. A. **Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r)**. Revista Política Hoje, Vol. 18, n. 1, 2009.

FONTES FILHO, J. R.; NAVES, G. G. **A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability horizontal: a percepção dos usuários**. Brazilian Business Review, v. 11, n. 61, p. 1–28, 2014.

FRANCO, M. da C. e S. S. et al. **Princípios contábeis e suas implicações para o profissional contábil**. Revista de trabalhos acadêmicos, 2015.

FURIATI, A. Á. **Restos a Pagar e o “Orçamento Paralelo”**. Monografia. Brasília 2011.

GARCIA FILHO, R. C. et al. **A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias**. CAP Accounting and Management, v. 2016, n. 9, 2015.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Orçamento Público**. 6. ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, J. A. V. et al. **Eficiência do gasto público em educação superior: um estudo sobre as universidades federais do estado de Minas Gerais**. Dissertação de Mestrado. Minas Gerais, 2016.

GONTIJO, V. **Princípios Orçamentários**. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. Câmara dos Deputados. Brasília, setembro de 2004.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a pagar e o direito do credor**. Estudo técnico n. 6/2010. Brasília: Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, 2010. 16 p.

GUTH, S. C.; FERNANDES, A. J.; ROCHA, M. E. T. P. **Construção de um indicador econômico e financeiro de grau de investimento corporativo: abordagem integrada**. Revista Universo Contábil, v. 7, n. 4, 2011.

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, maio 2007.

KAUARK, F. da S.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia da Pesquisa: guia prático**. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. D. C. S.; GUADAGNIN, L. A. **Novos caminhos da administração pública brasileira**. Análise, v. 21, n. 1, p. 4-17, 2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOSCIANSKI, R. et al. **O orçamento-programa como instrumento de planejamento e gerenciamento públicos**. Tese de Doutorado. Florianópolis, 2003.

LIMA, V. S.; FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. **O Impacto dos Restos a Pagar na Diminuição dos Recursos Financeiros Durante a Execução do Orçamento Público Federal**. In: XIV Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, São Paulo. Anais... São Paulo. 2017.

LUNKES, R. J.; VERTUOSO, O. M. **Orçamento de Base Zero—OBZ**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 144, p. 52-65, 2003.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese de Doutorado. São Paulo, 2002.

MARTINS, P. S. **O financiamento da educação básica como política pública**. RBPAAE, v. 26, n. 3, p. 497-514, set.-dez. 2010.

MEC – Ministério da Educação. **Sistema e-MEC**. Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 21/09/2017.

MEDEIROS, A. D. C. **Constituição, Advocacia e Tributos: Um Estudo de Caso no RN**. Revista Pesquisas Jurídicas, v. 4, n. 2, p. 81-99, 2015.

MELLO, G. N. de. **Políticas Públicas de Educação**. Estudos avançados v. 5, n. 13, 1991.

MENDES, M. **O que é “contabilidade criativa”?**. Carta de Economia e Negócios, v. 1, n. 3, p. 7-11, 2014.

MENDES, M. J. **Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público**. Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, n. 9, p. 57-102, dez. 2009.

MENDONÇA, E. B. F. **A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

MF - Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. Capítulo 020000 - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Seção 020300 - Macrofunções. Assunto 020317 - Restos a Pagar. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. Capítulo 020000 - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Seção 020300 - Macrofunções. Assunto 020301 - Elaboração e Execução Orçamentária. Brasília, 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7ª ed. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2017. Brasília, 2017.

MP – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Orçamentos Anuais**. Disponível em <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais>>. Acesso em 02/10/2017.

MORGADO, L. F. **Textos para discussão 85: O Orçamento Público e a Automação do Processo Orçamentário**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado. Brasília, 2011.

TOLEDO FILHO, J. R.; OLIVEIRA, A. **Análise do sistema de contabilidade pública como suporte ao controle do ciclo orçamentário dos municípios da região metropolitana de Curitiba/PR**. Contabilidade Vista & Revista, v. 18, n. 3, 2007.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea**. FGV Editora, 2005.

- PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade.** Enfoque: Reflexão Contábil, v. 25, n. 2, p. 16–25, 2006.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico.** Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- RIBEIRO, L. C. **Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos**. Secretaria de Orçamento Federal. Artigo de Especialização. Brasília, 2010.
- RODRIGUES, M. V. C. **Ações para a Qualidade.** Qualitymark Editora Ltda, 2004.
- SANTOS, A. J. **Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal.** REAd: revista eletrônica de administração. Porto Alegre. Edição 22, vol. 7, n. 4, 2001.
- SCHLEGEL, R. **Educação como política pública: por que os retornos políticos merecem ser avaliados.** E-Legis, n. 7, p. 7-21, v. 2, 2011.
- SECCHI, L. **Modelos organizacionais e reformas da administração pública.** Revista de Administração Pública, v. 43, n. 2, p. 347–369, 2009.
- SENADO FEDERAL. Orçamento da União. **Painel Especialista.** Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>>. Acesso em 08/10/2017.
- SILVA, A. M. A.; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O.; GERARDO, J. C. **Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público.** Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, 2008.
- SILVA, A. P. F. et al. **O uso dos princípios orçamentários na gestão pública : um estudo de caso em prefeitura pernambucana.** In: XIII SIMPEP. Bauru, São Paulo. Anais... São Paulo, 2006.
- SILVA, C. E. T. et al. **Execução orçamentária: um estudo sobre a inscrição de restos a pagar nas universidades federais do nordeste.** In: XIV Colóquio Internacional de Gestão universitária – CIGU. Florianópolis, Santa Catarina. Anais... Santa Catarina, 2014.
- SILVA, T. C. C; LIMA, D. **A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar.** In: 10º Congresso USP de controladoria e contabilidade. São Paulo, São Paulo. Anais... São Paulo, 2016.
- SOUZA, C. R. **Gestão estratégica dos recursos públicos: superação de limitações impostas pelo princípio da anualidade orçamentária ao Planejamento Estratégico nas instituições federais.** Dissertação de Mestrado. Minas Gerais. 2016.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Sistema de Prestação de Contas Anuais ao TCU**. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/e-contas/>>. Acesso em 30/09/2017.

UNICEF. **Orçamento público: entendendo tudo**. Publicação da Fundação João Pinheiro, do Governo de Minas gerais, em conjunto com a UNICEF – Fundo das Nações Unidas para a Infância, 2001.

XAUSA FILHO, L. **Abordagens Recentes no Orçamento Público**. Associação Brasileira de Orçamento Público, 2007. Disponível em: [http://www.aboprs.com.br/estudos/abordagens\\_leonidas\\_xausa\\_filho\\_revisao\\_bibliografica\\_cbz2007.pdf](http://www.aboprs.com.br/estudos/abordagens_leonidas_xausa_filho_revisao_bibliografica_cbz2007.pdf). Acesso em 24/07/2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

**APÊNDICE A – VARIÁVEIS DA UFG**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS														
Exercício	Orçamento Anual sem Pessoal	Restos a Pagar Inscritos (sem pessoal)	% do Orçamento (sem pessoal)	Despesas que pertencem ao exercício corrente pagas	% Despesas iniciadas e finalizadas no exercício	% Despesas do ano paga em relação aos pagamentos totais	Pagamento de RP	Pagamento de RP em relação ao RP total	% Ppto de RAP e Ppto de Despesas do Ano	RP Não Liquidado a inscrever	% RPNP a ser inscrito em relação ao empenhado	RP Liquidado a inscrever	% RPP a ser inscrito em relação ao empenhado	%Empenhado em relação ao orçamento
2008	86.489.435,00	30.275.835,54	35,01%	52.265.706,83	71,42%	69,54%	22.897.993,92	75,63%	30,46%	20.644.802,25	28,21%	274.341,30	0,37%	84,62%
2009	121.652.971,00	28.765.809,43	23,65%	64.680.819,43	56,47%	73,27%	23.599.794,38	82,04%	26,73%	49.484.720,12	43,20%	380.457,32	0,33%	94,16%
2010	137.844.954,00	54.740.801,85	39,71%	87.916.887,24	65,58%	72,02%	34.151.224,70	62,39%	27,98%	43.511.681,59	32,46%	2.623.899,15	1,96%	97,25%
2011	164.909.000,00	66.245.533,85	40,17%	105.699.446,38	67,27%	76,12%	33.153.024,85	50,05%	23,88%	50.012.132,28	31,83%	1.406.827,91	0,90%	95,28%
2012	194.053.930,00	83.212.445,54	42,88%	122.052.107,89	75,77%	70,16%	51.918.321,68	62,39%	29,84%	35.925.626,38	22,30%	3.112.956,63	1,93%	83,01%
2013	226.220.760,00	65.897.205,61	29,13%	151.490.829,13	70,55%	78,61%	41.224.053,71	62,56%	21,39%	52.539.717,24	24,47%	10.712.558,05	4,99%	94,93%
2014	233.758.340,58	86.585.778,60	37,04%	177.116.291,93	86,32%	75,77%	56.642.058,65	66,42%	24,23%	25.728.086,28	12,54%	2.351.137,33	1,15%	87,78%
2015	261.922.199,00	56.549.957,68	21,59%	157.496.267,23	82,73%	83,92%	30.186.723,36	53,39%	16,08%	22.554.257,54	11,85%	10.332.294,26	5,43%	72,69%
2016	217.019.525,00	57.700.657,39	26,59%	186.976.348,79	87,01%	86,04%	30.343.761,38	52,59%	13,96%	25.054.092,68	11,66%	2.868.904,47	1,33%	99,02%
MÉDIA	182.652.339,40	58.885.336,17	32,24%	122.854.977,21	73,68%	76,16%	36.012.995,18	62,94%	23,84%	36.161.679,60	24,28%		2,04%	89,86%
DESVIO PADRÃO			7,36%		9,67%	5,47%		9,99%	5,47%		10,29%		0,03%	0,61%
VARIÂNCIA			0,54%		0,93%	0,30%		1,00%	0,30%		1,06%		1,68%	7,85%

**APÊNDICE B – VARIÁVEIS DA UFGD**

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS														
Exercício	Orçamento Anual sem Pessoal	Restos a Pagar Inscritos (sem pessoal)	% do Orçamento (sem pessoal)	Despesas que pertencem ao exercício corrente pagas	% Despesas iniciadas e finalizadas no exercício	% Despesas do ano paga em relação aos pagamentos	Pagamento de RP	Pagamento de RP em relação ao RP total	% Ppto de RAP e Ppto de Despesas do Ano	RP Não Liquidado a inscrever	% RPNP em relação ao empenhado	RP Liquidado a inscrever	% RPP a ser inscrito em relação ao empenhado	% Empenhado em relação ao orçamento
2008	19.989.532,00	13.219.598,91	66,15%	9.914.931,56	53,69%	53,07%	8.769.517,97	66,34%	46,93%	8.545.622,26	46,27%	7.955,24	0,04%	92,42%
2009	32.564.497,00	12.991.263,78	39,89%	13.481.099,39	42,53%	63,30%	7.816.531,75	60,17%	36,70%	18.124.476,20	57,17%	95.007,14	0,30%	97,35%
2010	36.061.535,00	20.453.411,56	56,72%	18.211.205,40	51,48%	56,28%	14.144.224,59	69,15%	43,72%	16.475.029,57	46,58%	686.755,62	1,94%	98,09%
2011	30.130.028,00	23.395.772,74	77,65%	19.147.606,45	64,03%	54,65%	15.887.159,14	67,91%	45,35%	10.711.596,55	35,62%	46.250,60	0,15%	99,25%
2012	41.862.869,00	15.985.851,43	38,19%	20.164.474,10	56,16%	62,72%	11.986.017,63	74,98%	37,28%	15.484.138,26	43,13%	254.370,79	0,71%	85,76%
2013	51.440.814,00	18.720.124,57	36,39%	24.425.758,94	48,75%	65,32%	12.969.622,88	69,28%	34,68%	24.700.279,19	49,30%	976.744,86	1,95%	97,40%
2014	63.979.159,00	31.374.703,48	49,04%	28.681.782,90	53,94%	56,56%	22.031.554,19	70,22%	43,44%	24.594.195,68	46,16%	0,00	0,00%	83,27%
2015	63.633.783,00	33.795.109,82	53,11%	26.420.595,87	53,12%	63,04%	15.489.949,56	45,83%	36,96%	21.855.769,63	43,94%	1.459.342,06	2,93%	78,16%
2016	62.618.666,00	39.999.830,25	63,88%	25.422.998,18	43,23%	62,86%	15.019.404,49	37,55%	37,14%	32.518.607,96	55,30%	860.633,64	1,46%	93,91%
MÉDIA	44.697.135,89	23.326.185,17	52,19%	20.652.272,53	51,87%	59,76%	13.790.442,47	62,38%	40,24%	19.223.301,70	47,07%		1,05%	91,73%
DESVIO PADRÃO			13,31%		6,21%	4,29%		11,81%	4,29%		6,04%		0,01%	0,51%
VARIÂNCIA			1,77%		0,39%	0,18%		1,39%	0,18%		0,36%		1,00%	7,13%

**APÊNDICE C – VARIÁVEIS DA UFMS**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL														
Exercício	Orçamento Anual sem Pessoal	Restos a Pagar Inscritos (sem pessoal)	% do Orçamento (sem pessoal)	Despesas que pertencem ao exercício corrente pagas	% Despesas iniciadas e finalizadas no exercício	% Despesas do ano paga em relação aos pagamentos	Pagamento de RP	Pagamento de RP em relação ao RP total	% Pto de RAP e Pto de Despesas do Ano	RP Não Liquidado a inscrever	% RPNP em relação ao empenhado	RP Liquidado a inscrever	% RPP a ser inscrito em relação ao empenhado	%Empenhado em relação ao orçamento
2008	46.799.608,00	6.939.726,51	14,83%	33.130.285,24	81,15%	87,22%	4.855.554,19	69,97%	12,78%	7.388.332,67	18,10%	305.443,82	0,75%	87,23%
2009	75.169.172,00	8.540.488,14	11,36%	43.358.263,92	66,03%	86,08%	7.014.299,54	82,13%	13,92%	22.104.164,05	33,66%	202.176,80	0,31%	87,36%
2010	75.294.003,00	22.799.828,23	30,29%	49.994.664,49	74,22%	75,24%	16.447.061,85	72,14%	24,76%	16.475.039,10	24,46%	889.781,70	1,32%	89,46%
2011	107.375.990,00	19.986.007,45	18,61%	59.673.003,78	67,13%	78,18%	16.652.772,78	83,32%	21,82%	28.551.871,99	32,12%	671.204,98	0,76%	82,79%
2012	113.874.641,00	32.024.927,66	28,12%	62.145.365,89	70,55%	75,37%	20.306.723,13	63,41%	24,63%	24.173.783,28	27,44%	1.763.881,41	2,00%	77,35%
2013	141.811.779,00	37.024.750,46	26,11%	75.138.908,16	56,74%	73,28%	27.398.785,85	74,00%	26,72%	49.702.400,07	37,53%	7.587.056,20	5,73%	93,38%
2014	159.703.470,00	65.828.639,15	41,22%	90.834.070,87	75,30%	66,95%	44.848.898,78	68,13%	33,05%	28.842.963,81	23,91%	957.535,69	0,79%	75,54%
2015	173.597.600,00	46.517.152,07	26,80%	88.112.991,64	71,35%	73,88%	31.152.892,99	66,97%	26,12%	29.690.664,02	24,04%	5.696.064,29	4,61%	71,14%
2016	169.522.321,00	48.990.077,52	28,90%	121.780.366,44	80,98%	75,54%	39.441.926,05	80,51%	24,46%	28.590.245,73	19,01%	7.401,06	0,00%	88,71%
MÉDIA	118.126.509,33	32.072.399,69	27,15%	69.350.878,94	71,49%	76,86%	23.124.323,91	73,40%	23,14%	26.168.829,41	26,70%		1,81%	83,66%
DESVIO PADRÃO			8,50%		7,25%	5,97%		6,73%	5,97%		6,22%		0,04%	0,49%
VARIÂNCIA			0,72%		0,53%	0,36%		0,45%	0,36%		0,39%		1,89%	7,02%



**APÊNDICE D – VARIÁVEIS DA UFMT**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO														
Exercício	Orçamento Anual sem Pessoal	Restos a Pagar Inscritos (sem pessoal)	% do Orçamento (sem pessoal)	Despesas que pertencem ao exercício corrente pagas	% Despesas iniciadas e finalizadas no exercício	% Despesas do ano pagas em relação aos pagamentos	Pagamento de RP	Pagamento de RP em relação ao RP total	% Pto de RAP e Pto de Despesas do Ano	RP Não Liquidado a inscrever	% RPNP em relação ao empenhado	RP Liquidado a inscrever	% RPP a ser inscrito em relação ao empenhado	% Empenhado em relação ao orçamento
2008	59.292.750,00	12.870.282,84	21,71%	38.037.049,72	76,11%	77,21%	11.229.722,34	87,25%	22,79%	10.738.750,93	21,49%	1.203.158,62	2,41%	84,29%
2009	85.325.555,00	15.130.764,08	17,73%	48.497.649,74	62,33%	81,51%	10.988.902,63	72,68%	18,49%	28.719.652,07	36,91%	584.494,38	0,75%	91,18%
2010	118.615.079,00	31.322.221,11	26,41%	70.406.661,80	69,93%	75,02%	23.437.941,40	74,83%	24,98%	27.729.479,89	27,54%	2.543.181,05	2,53%	84,88%
2011	132.272.709,00	40.729.166,08	30,79%	82.845.784,54	66,33%	73,43%	29.975.514,11	73,60%	26,57%	40.432.797,19	32,37%	1.626.542,22	1,30%	94,43%
2012	155.304.079,00	47.307.784,17	30,46%	85.655.719,22	66,27%	72,20%	33.052.995,55	69,87%	27,80%	42.687.952,58	32,95%	1.003.446,96	0,77%	83,42%
2013	198.223.592,00	57.325.676,22	28,92%	117.445.761,99	68,94%	74,37%	40.468.447,60	70,59%	25,63%	50.278.376,88	29,51%	2.640.967,31	1,55%	85,95%
2014	212.290.189,00	73.082.748,54	34,43%	137.070.597,41	82,13%	79,12%	36.176.395,16	49,49%	20,88%	25.137.621,90	15,06%	4.693.222,87	2,81%	78,62%
2015	217.894.538,00	61.617.272,45	28,28%	132.382.449,70	81,29%	76,95%	39.645.826,38	64,34%	23,05%	21.688.462,80	13,32%	8.775.315,99	5,39%	74,74%
2016	188.520.501,00	44.841.198,65	23,79%	156.792.943,07	83,62%	83,08%	31.936.655,04	71,22%	16,92%	29.111.653,45	15,53%	1.601.732,77	0,85%	99,46%
MÉDIA	151.971.000,22	42.693.012,68	28,09%	96.592.735,24	72,99%	76,99%	28.546.933,36	70,43%	23,01%	30.724.971,97	24,96%		2,04%	86,33%
DESVIO PADRÃO			4,85%		7,48%	3,47%		9,39%	3,47%		8,32%		0,02%	0,52%
VARIÂNCIA			0,23%		0,56%	0,12%		0,88%	0,12%		0,69%		1,40%	7,25%

**APÊNDICE E – VARIÁVEIS DA UNB**

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA														
Exercício	Orçamento Anual sem Pessoal	Restos a Pagar Inscritos (sem pessoal)	% do Orçamento (sem pessoal)	Despesas que pertencem ao exercício corrente pagas	% Despesas iniciadas e finalizadas no exercício	% Despesas do ano paga em relação aos pagamentos	Pagamento de RP	Pagamento de RP em relação ao RP total	% Pcto de RAP e Pcto de Despesas do Ano	RP Não Liquidado a inscrever	% RPNP em relação ao empenhado	RP Liquidado a inscrever	% RPP a ser inscrito em relação ao empenhado	%Empenhado em relação ao orçamento
2008	425.159.902,00	48.315.188,23	11,36%	307.263.402,73	82,35%	89,37%	36.534.756,64	75,62%	10,63%	62.517.689,75	16,76%	3.328.064,13	0,89%	87,76%
2009	503.231.377,00	96.996.734,95	19,27%	331.503.397,00	72,10%	87,29%	48.251.231,91	49,75%	12,71%	124.589.524,21	27,09%	3.704.039,76	0,81%	91,38%
2010	534.554.650,00	161.824.570,96	30,27%	390.469.431,76	79,25%	77,58%	112.820.533,30	69,72%	22,42%	97.448.301,32	19,78%	4.794.009,36	0,97%	92,17%
2011	594.414.279,00	139.654.707,14	23,73%	393.760.563,68	80,52%	80,87%	93.162.679,25	67,19%	19,13%	91.403.695,19	18,69%	3.831.836,24	0,78%	83,67%
2012	680.469.215,00	125.382.354,64	18,43%	443.191.937,11	87,79%	82,15%	96.312.513,93	76,82%	17,85%	59.603.605,85	11,81%	2.048.093,03	0,41%	74,19%
2013	875.336.016,00	83.628.044,79	9,55%	601.304.371,38	81,78%	92,20%	50.862.114,09	60,82%	7,80%	123.765.754,10	16,83%	10.234.185,28	1,39%	84,00%
2014	583.312.980,83	162.347.207,53	27,83%	468.529.585,07	88,02%	80,32%	114.783.395,76	70,70%	19,68%	63.146.594,53	11,86%	650.891,88	0,12%	91,26%
2015	641.070.112,00	88.583.990,05	13,82%	277.395.463,53	80,66%	83,28%	55.076.605,44	62,85%	16,72%	59.515.504,48	17,31%	6.993.975,93	2,03%	53,65%
2016	484.023.638,00	89.598.246,61	18,51%	282.833.727,16	68,85%	82,29%	60.862.748,70	67,93%	17,71%	126.613.035,06	30,82%	1.349.632,48	0,33%	84,87%
MÉDIA	530.174.685,54	110.592.338,32	18,74%	389.472.431,05	80,15%	83,93%	74.362.953,22	66,82%	16,07%	89.842.633,83	18,99%		0,86%	82,55%
DESVIO PADRÃO			6,68%		5,98%	4,45%		7,70%	4,45%		5,97%		0,00%	1,32%
VARIÂNCIA			0,45%		0,36%	0,20%		0,61%	0,20%		0,36%		0,55%	11,49%

**APÊNDICE F – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFG**

		UFG							
UFG	Exercício	A - RAP (em relação ao orçamento)	B - Despesas iniciadas e terminadas no ano (em relação ao empenhado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.B	C - Despesas empenhadas (em relação ao orçamento aprovado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.C	D - Pagamento de RAP (em relação ao RAP total)	E - Pagamento de Despesas do ano (em relação às despesas do ano)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO D.E
UFG	2008	0,35	0,71		0,85		0,76	0,71	
UFG	2009	0,24	0,56		0,94		0,82	0,56	
UFG	2010	0,40	0,66		0,97		0,62	0,66	
UFG	2011	0,40	0,67		0,95		0,50	0,67	
UFG	2012	0,43	0,76	-0,08	0,83	0,15	0,62	0,76	-0,53
UFG	2013	0,29	0,71		0,95		0,63	0,71	
UFG	2014	0,37	0,86		0,88		0,65	0,86	
UFG	2015	0,22	0,83		0,73		0,53	0,83	
UFG	2016	0,27	0,87		0,99		0,53	0,87	

**APÊNDICE G – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFGD**

		UFGD							
UFGD	Exercício	A - RAP (em relação ao orçamento)	B - Despesas iniciadas e terminadas no ano (em relação ao empenhado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.B	C - Despesas empenhadas (em relação ao orçamento aprovado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.C	D - Pagamento de RAP (em relação ao RAP total)	E - Pagamento de Despesas do ano (em relação às despesas do ano)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO D.E
UFGD	2008	0,66	0,54		0,92		0,66	0,54	
UFGD	2009	0,40	0,43		0,97		0,60	0,43	
UFGD	2010	0,57	0,51		0,98		0,69	0,51	
UFGD	2011	0,78	0,64		0,99		0,68	0,64	
UFGD	2012	0,38	0,56	0,44	0,86	0,23	0,75	0,56	0,51
UFGD	2013	0,36	0,49		0,97		0,69	0,49	
UFGD	2014	0,49	0,54		0,83		0,70	0,54	
UFGD	2015	0,53	0,53		0,78		0,46	0,53	
UFGD	2016	0,64	0,43		0,94		0,38	0,43	

**APÊNDICE H – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMS**

		UFMS							
UFMS	Exercício	A - RAP (em relação ao orçamento)	B - Despesas iniciadas e terminadas no ano (em relação ao empenhado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.B	C - Despesas empenhadas (em relação ao orçamento aprovado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.C	D - Pagamento de RAP (em relação ao RAP total)	E - Pagamento de Despesas do ano (em relação às despesas do ano)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO D.E
UFMS	2008	0,15	0,81		0,87		0,70	0,81	
UFMS	2009	0,11	0,66		0,87		0,82	0,66	
UFMS	2010	0,30	0,74		0,89		0,72	0,74	
UFMS	2011	0,19	0,67		0,83		0,83	0,67	
UFMS	2012	0,28	0,71	0,47	0,77	-0,32	0,63	0,71	-0,18
UFMS	2013	0,26	0,57		0,93		0,74	0,57	
UFMS	2014	0,41	0,75		0,76		0,68	0,75	
UFMS	2015	0,27	0,71		0,71		0,67	0,71	
UFMS	2016	0,29	0,81		0,89		0,81	0,81	

**APÊNDICE I – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UFMT**

		UFMT							
UFMT	Exercício	A - RAP (em relação ao orçamento)	B - Despesas iniciadas e terminadas no ano (em relação ao empenhado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A B	C - Despesas empenhadas (em relação ao orçamento aprovado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A C	D - Pagamento de RAP (em relação ao RAP total)	E - Pagamento de Despesas do ano (em relação às despesas do ano)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO D E
UFMT	2008	0,22	0,76		0,84		0,87	0,76	
UFMT	2009	0,18	0,62		0,91		0,73	0,62	
UFMT	2010	0,26	0,70		0,85		0,75	0,70	
UFMT	2011	0,31	0,66		0,94		0,74	0,66	
UFMT	2012	0,30	0,66	0,30	0,83	-0,48	0,70	0,66	-0,37
UFMT	2013	0,29	0,69		0,86		0,71	0,69	
UFMT	2014	0,34	0,82		0,79		0,49	0,82	
UFMT	2015	0,28	0,81		0,75		0,64	0,81	
UFMT	2016	0,24	0,84		0,99		0,71	0,84	

**APÊNDICE J – ÍNDICE DE CORRELAÇÃO DA UNB**

		UNB							
UNB	Exercício	A - RAP (em relação ao orçamento)	B - Despesas iniciadas e terminadas no ano (em relação ao empenhado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.B	C - Despesas empenhadas (em relação ao orçamento aprovado)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO A.C	D - Pagamento de RAP (em relação ao RAP total)	E - Pagamento de Despesas do ano (em relação às despesas do ano)	ÍNDICE DE CORRELAÇÃO D.E
UNB	2008	0,11	0,82		0,88		0,76	0,82	
UNB	2009	0,19	0,72		0,91		0,50	0,72	
UNB	2010	0,30	0,79		0,92		0,70	0,79	
UNB	2011	0,24	0,81		0,84		0,67	0,81	
UNB	2012	0,18	0,88	0,14	0,74	0,55	0,77	0,88	0,57
UNB	2013	0,10	0,82		0,84		0,61	0,82	
UNB	2014	0,28	0,88		0,91		0,71	0,88	
UNB	2015	0,14	0,81		0,54		0,63	0,81	
UNB	2016	0,19	0,69		0,85		0,68	0,69	

## ANEXO I – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFG

UFG	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Autorizado (R\$)</b>	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	33.092.637,00	56.176.743,00	55.961.579,00	66.823.958,00	85.889.842,00	70.648.104,00	99.219.710,00	72.572.197,00	35.762.416,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	52.396.798,00	81.883.375,00	65.476.228,00	98.085.042,00	181.164.088,00	155.572.656,00	189.349.942,00	829.559.580,00	895.833.306,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	377.869.246,00	419.182.127,00	491.644.796,00	544.015.056,00	591.478.153,00	671.883.602,00	759.451.929,00	899.559.580,00	895.833.306,00	
<b>Empenhado (R\$)</b>	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	21.763.958,93	53.705.300,67	54.096.887,66	60.125.156,07	53.831.504,33	69.821.882,21	46.699.318,24	31.307.410,30	34.166.123,60	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	50.420.891,45	60.840.696,20	79.955.680,32	96.993.250,32	107.259.186,57	144.921.222,21	158.496.187,30	159.075.408,73	180.733.222,34	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	377.023.872,71	413.054.470,11	491.252.945,41	540.783.985,33	583.013.583,55	667.474.691,30	755.781.202,04	822.445.908,42	891.829.745,63	
<b>Liquidado (R\$)</b>	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	7.914.943,11	10.536.232,22	16.428.448,77	20.221.757,33	21.972.337,83	17.369.755,61	26.386.694,06	11.379.492,79	17.933.438,20	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	43.593.498,02	54.144.587,21	71.488.538,47	85.477.689,05	100.079.770,06	134.121.073,52	150.729.587,87	146.116.774,44	169.042.910,59	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	373.189.432,85	413.022.387,59	491.240.024,25	540.692.849,89	582.544.242,93	667.036.144,24	755.422.452,48	822.043.273,57	891.823.580,26	
<b>Pago (R\$)</b>	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	22.849.678,65	27.488.359,95	43.989.269,47	47.050.633,04	65.261.429,81	50.289.539,41	72.494.431,29	34.896.028,16	35.607.935,13	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	51.314.022,10	60.792.253,86	78.078.942,47	91.801.838,19	108.708.999,76	142.445.343,43	161.283.909,29	152.786.962,43	181.712.175,04	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	374.197.508,13	420.049.749,84	491.272.106,77	540.705.771,05	582.544.242,93	667.043.405,20	755.739.813,78	822.043.273,57	891.823.580,26	
<b>Pago + RP Pago (R\$)</b>	14.934.735,54	16.952.127,73	27.560.820,70	26.828.875,71	43.289.091,98	32.899.783,80	46.107.737,23	23.516.535,37	17.674.496,93	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.963.258,38	6.647.666,65	6.590.404,00	6.324.149,14	8.629.229,70	8.324.269,91	10.534.321,42	6.670.187,99	12.669.264,45	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.008.075,28	7.027.362,25	32.082,52	12.921,16	0,00	0,00	317.361,30	0,00	0,00	
<b>RP Pago (R\$)</b>	14.934.735,54	16.952.127,73	27.560.820,70	26.828.875,71	43.289.091,98	32.899.783,80	46.107.737,23	23.516.535,37	17.674.496,93	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.884.015,39	6.323.812,35	6.419.314,33	5.861.555,68	7.990.716,10	6.888.633,63	5.772.487,89	5.762.266,25	4.231.427,95	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	7.730,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	319,96	0,00	0,00	
<b>RP Inscrito (R\$)</b>	21.341.344,54	20.552.808,73	46.751.821,56	56.754.345,00	69.520.563,88	53.895.743,61	72.527.936,93	45.716.086,85	41.361.851,32	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	8.934.491,00	8.213.000,70	7.988.980,29	9.491.188,95	13.691.881,66	12.001.462,00	14.057.841,67	10.827.870,83	16.338.806,07	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	5.524.704,95	8.350.951,61	1.268.555,50	12.921,16	91.135,44	560.476,06	900.626,72	479.935,32	402.634,85	
<b>RP Inscrito Não Processado (R\$)</b>	21.341.344,54	13.817.408,82	42.959.779,52	35.528.507,24	39.023.742,79	30.161.088,72	45.955.835,22	18.865.140,15	17.521.644,71	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	8.772.365,91	6.827.393,43	6.524.940,60	7.983.174,36	10.988.389,49	5.764.537,66	6.583.882,02	6.862.946,13	5.032.612,83	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.331.320,24	0,00	0,00	0,00	0,00	462.079,66	121.505,72	358.749,56	402.634,85	
<b>RP Inscrito Não Processado Exercícios Anteriores (R\$)</b>	377.087,91	6.703.792,91	3.582.753,11	18.728.445,73	29.465.110,61	12.678.456,47	18.292.307,01	24.430.312,25	20.078.471,11	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	226.899,49	1.053.911,47	1.286.810,15	1.013.710,44	2.063.070,31	4.799.980,00	2.674.978,74	3.028.106,51	2.856.969,70	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	1.323.589,36	1.236.472,98	0,00	0,00	91.135,44	462.079,66	121.185,76	0,00	
<b>Despesa Executada (R\$)</b>	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	21.763.958,93	53.705.300,67	54.096.887,66	60.125.156,07	53.831.504,33	69.821.882,21	46.699.318,24	31.307.410,30	34.166.123,60	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	50.420.891,45	60.840.696,20	79.955.680,32	96.993.250,32	107.259.186,57	144.921.222,21	158.496.187,30	159.075.408,73	180.733.222,34	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	377.023.872,71	413.054.470,11	491.252.945,41	540.783.985,33	583.013.583,55	667.474.691,30	755.781.202,04	822.445.908,42	891.829.745,63	
<b>PL (R\$)</b>	16.046.000,00	40.642.079,00	45.142.103,00	60.972.958,00	34.319.229,00	59.841.510,00	63.919.710,00	53.272.197,00	43.437.031,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	53.322.684,00	63.735.663,00	69.082.246,00	86.211.032,00	106.641.916,00	125.027.783,00	146.709.003,00	173.405.919,00	165.189.739,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	318.459.707,00	270.479.388,00	393.645.433,00	447.945.966,00	552.796.803,00	551.725.711,00	670.607.896,00	750.242.200,00	824.521.914,00	
<b>RP Não-Proc Cancelado (R\$)</b>	79.914,00	17.927,89	105.094,75	308.304,15	4.188.384,79	920.149,48	1.005.226,82	739.584,71	217.148,83	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	53.429,14	270.529,05	374.529,29	959.606,97	238.698,21	419.499,11	458.241,09	748.614,61	861.319,02	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	87.116,38	1.236.472,98	0,00	0,00	0,00	462.079,66	479.935,32	402.634,85	
<b>RP Não-Proc a Pagar (R\$)</b>	6.703.792,91	3.582.753,11	19.085.906,11	29.617.127,78	22.036.539,75	20.075.256,39	25.395.077,24	21.402.564,31	23.413.522,30	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.061.820,87	1.286.963,50	1.017.907,13	2.175.722,14	4.822.045,49	3.256.384,92	3.028.131,78	3.380.171,78	2.796.835,56	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.323.589,36	1.236.472,98	0,00	0,00	91.135,44	462.079,66	121.185,76	0,00	0,00	
<b>RP Proc Inscrito (R\$)</b>	162.125,09	331.695,80	177.229,54	494.304,06	640.421,86	4.798.980,91	903.678,57	8.449.223,54	1.969.434,90	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	162.125,09	331.695,80	177.229,54	494.304,06	640.421,86	4.798.980,91	903.678,57	8.449.223,54	1.969.434,90	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	4.193.384,71	7.027.362,25	32.082,52	12.921,16	0,00	7.260,96	317.041,34	0,00	0,00	
<b>RP Proc Cancelado (R\$)</b>	1.830,00	1.933,70	0,00	0,00	6.510,00	0,00	11.510,21	26.032,96	49.856,18	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	1.908,26	0,00	4.007,76	28.896,45	7.244,61	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>RP Proc a Pagar (R\$)</b>	81.052,10	5.907,80	6.139,87	598,07	37,36	553,94	8.385,43	31.369,50	6.827,08	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	81.052,10	5.907,80	6.139,87	598,07	37,36	553,94	8.385,43	31.369,50	6.827,08	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.193.040,31	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<b>RP Proc Pago (R\$)</b>	79.242,99	323.854,30	171.089,67	462.993,46	638.513,60	4.761.833,53	907.921,74	8.437.836,50	3.705.052,24	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	79.242,99	323.854,30	171.089,67	462.993,46	638.513,60	4.761.833,53	907.921,74	8.437.836,50	3.705.052,24	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.000.344,40	7.027.362,25	32.082,52	12.921,16	0,00	7.260,96	317.041,34	0,00	0,00	





## ANEXO III – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMS

UFMS	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
INVESTIMENTOS	12.272.440,00	22.260.315,00	12.756.321,00	32.019.840,00	27.682.097,00	31.884.932,00	43.230.255,00	47.822.053,00	28.759.956,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	34.527.168,00	52.908.857,00	62.527.682,00	75.356.150,00	86.192.544,00	109.926.847,00	116.473.215,00	125.775.547,00	140.762.365,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	213.475.121,00	224.174.677,00	248.193.118,00	285.886.778,00	307.576.757,00	357.461.476,00	405.699.486,00	458.769.250,00	584.241.299,00	
INVESTIMENTOS	9.317.006,82	20.078.480,16	11.196.190,88	19.158.248,36	16.043.249,20	31.490.784,05	25.197.239,26	19.354.198,32	22.625.961,68	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	31.507.054,91	45.586.124,61	56.153.294,41	69.737.832,39	72.039.781,38	100.937.580,38	95.437.331,11	104.145.511,63	127.752.051,55	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	212.137.541,34	218.179.827,14	243.833.294,59	281.058.060,27	300.712.782,87	354.208.553,47	404.180.709,76	454.818.049,71	577.084.162,66	
INVESTIMENTOS	3.784.783,62	5.266.743,25	3.119.478,02	4.835.691,26	3.407.691,62	6.637.217,85	4.098.527,08	2.589.095,24	5.193.756,67	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	29.650.945,44	38.293.697,47	47.754.968,17	55.508.517,50	60.501.555,68	79.088.746,51	87.693.079,48	91.219.950,69	116.594.010,83	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	212.137.541,34	218.179.827,14	243.595.700,59	281.050.427,63	300.347.534,11	354.208.553,47	404.180.709,76	454.818.049,71	577.084.162,66	
INVESTIMENTOS	3.648.155,33	5.231.303,25	2.951.072,02	4.612.108,15	2.916.449,09	2.678.420,94	3.712.078,68	2.143.418,47	5.191.305,61	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	29.482.129,91	38.126.960,67	47.033.592,47	55.006.895,63	59.228.916,90	72.460.487,22	87.121.992,19	85.969.563,17	116.588.060,83	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	212.136.309,22	218.179.827,14	243.595.700,59	281.050.427,63	300.347.534,11	354.067.442,34	404.180.709,76	454.818.049,71	577.084.162,66	
INVESTIMENTOS	7.706.836,75	10.434.516,01	13.457.182,54	13.621.274,21	13.143.626,44	16.755.029,01	21.518.654,20	24.940.644,21	28.150.199,27	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	30.279.002,68	39.938.047,45	52.974.543,80	62.704.502,35	69.308.462,58	85.782.665,00	114.164.315,45	94.325.230,42	133.072.093,22	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	214.025.422,81	218.180.102,27	243.595.700,59	281.050.427,63	300.347.534,11	354.067.442,34	404.321.820,89	454.818.049,71	577.084.162,66	
INVESTIMENTOS	4.058.681,42	5.203.212,76	10.506.110,52	9.009.166,06	10.227.177,35	14.076.608,07	17.806.575,52	22.797.225,74	22.958.893,66	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	796.872,77	1.811.086,78	5.940.951,33	7.643.606,72	10.079.545,78	13.322.177,78	27.042.323,26	8.355.667,25	16.483.032,39	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.889.113,59	275,13	0,00	141.111,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	4.058.681,42	5.066.584,47	10.470.670,52	8.810.344,24	9.926.793,37	13.559.276,25	16.836.016,48	20.997.498,37	21.275.289,69	16.151.569,37
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	793.101,04	1.642.416,75	5.776.857,51	6.912.377,87	9.241.315,63	11.994.927,06	19.556.635,02	7.591.733,87	11.102.562,50	9.255.423,70
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	4.084.879,00	5.694.569,49	15.308.956,98	10.592.102,36	16.089.249,20	18.608.963,53	33.329.929,42	35.609.356,66	29.134.228,68	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	965.633,92	2.844.686,53	7.490.871,25	9.156.311,09	15.690.451,82	18.042.905,53	31.992.349,84	10.907.795,41	19.855.848,84	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.889.113,59	1.232,12	0,00	237.594,00	245.226,64	372.881,40	506.359,89	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	4.084.879,00	5.532.223,20	14.811.736,91	8.076.712,86	14.322.557,10	12.635.557,58	27.853.566,20	21.098.712,18	16.765.103,08	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	959.912,19	1.856.109,45	7.292.427,14	8.398.426,24	14.229.314,89	11.538.225,70	21.848.833,87	7.744.251,63	12.925.560,94	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	237.594,00	7.632,64	365.248,76	0,00	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	0,00	25.718,00	481.780,07	2.316.567,68	1.466.308,12	5.456.074,13	4.505.804,18	12.710.917,11	10.685.521,63	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	31.451,00	26.856,00	622.996,78	5.176.721,11	2.304.971,52	2.220.808,25	1.549.818,01	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	365.248,76	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	9.317.006,82	20.078.480,16	11.196.190,88	19.158.248,36	16.043.249,20	31.490.784,05	25.197.239,26	19.354.198,32	22.625.961,68	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	31.507.054,89	45.586.124,61	56.153.294,41	69.737.832,39	72.039.781,38	100.937.580,38	95.437.331,11	104.145.511,63	127.752.051,55	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	212.137.541,34	218.179.827,14	243.833.294,59	281.058.060,27	300.712.782,87	354.208.553,47	404.180.709,76	454.818.049,71	577.084.162,66	
INVESTIMENTOS	11.100.000,00	19.211.526,00	13.356.321,00	22.371.867,00	17.827.598,00	24.432.447,00	30.144.452,00	33.547.612,00	22.758.932,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	33.188.706,00	50.547.056,00	59.265.031,00	74.694.267,00	79.809.988,00	82.393.681,00	114.175.572,00	119.985.010,00	129.013.404,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	182.654.607,00	184.624.677,00	208.017.223,00	236.064.711,00	272.914.530,00	283.255.886,00	353.509.243,00	402.789.123,00	454.687.294,00	
INVESTIMENTOS	579,58	29.576,66	2.455.862,96	39.827,31	379.908,43	14.789,15	1.399.157,82	888.682,09	1.701.685,60	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	166.759,59	181.985,39	1.510.411,48	499.189,31	378.865,09	1.204.763,07	2.031.120,16	693.425,63	615.647,14	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	365.248,76	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	25.718,00	461.780,07	2.346.983,50	1.543.108,99	5.482.163,42	4.517.566,31	14.124.196,08	11.923.448,83	4.473.649,42	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	51,56	31.707,31	36.609,15	1.013.515,06	5.232.040,95	3.515.256,68	2.566.050,21	1.679.900,38	2.757.169,31	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	237.594,00	7.632,64	365.248,76	0,00	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	0,00	136.628,29	35.440,00	198.821,82	300.383,98	517.331,82	970.559,04	1.799.727,37	1.683.603,97	357.516,63
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	5.721,73	988.577,08	166.993,11	731.228,85	838.230,15	1.327.958,72	7.838.544,45	916.329,25	5.380.469,89	83.826,18
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.889.113,59	1.232,12	0,00	0,00	0,00	0,00	141.111,13	0,00	0,00	0,00
INVESTIMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.950,00	819.907,05	2.899,29	0,00	0,00	708,00	326.449,93	178.802,15	0,00	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	956,99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	26.406,28	0,00	0,00	
INVESTIMENTOS	0,00	136.628,29	35.440,00	198.821,82	300.383,98	517.331,82	970.559,04	1.799.727,37	1.683.603,97	
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3.771,73	168.670,03	164.093,82	731.228,85	838.230,15	1.327.250,72	7.485.688,24	763.933,38	5.380.469,89	
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.889.113,59	275,13	0,00	0,00	0,00	0,00	141.111,13	0,00	0,00	

## ANEXO IV – DADOS DO PORTAL SIGA DA UFMT

UFMT		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Autorizado (R\$)	INVESTIMENTOS	17.401.218,00	26.017.086,00	47.395.428,00	50.708.053,00	50.311.088,00	74.543.052,00	66.875.730,00	73.804.931,00	31.803.227,00	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	41.891.532,00	59.308.479,00	71.219.651,00	81.564.656,00	104.992.991,00	123.680.540,00	145.414.459,00	144.289.607,00	156.717.274,00	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	269.772.023,00	292.975.454,00	332.128.368,00	364.948.407,00	386.047.659,00	471.192.001,00	527.387.508,00	575.633.775,00	664.562.348,00	
Empenhado (R\$)	INVESTIMENTOS	11.880.243,60	24.117.257,03	31.936.270,80	47.187.441,35	35.689.425,31	50.591.819,61	38.206.092,79	30.509.688,00	31.709.128,36	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	38.088.715,67	53.684.539,16	68.743.051,94	77.717.682,60	93.852.459,45	119.733.286,57	128.695.349,39	132.336.540,49	155.797.200,93	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	269.109.728,88	287.016.716,78	331.504.372,36	354.729.810,00	382.935.435,51	453.413.351,53	524.330.999,53	571.786.121,90	663.587.400,61	
Liquidado (R\$)	INVESTIMENTOS	5.532.155,35	6.073.051,52	10.112.890,23	12.585.100,93	5.299.640,78	8.901.612,71	21.464.679,19	17.515.929,87	17.585.246,83	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	33.708.052,99	43.009.092,60	62.836.952,62	81.887.225,83	81.559.525,40	111.185.116,59	120.309.141,09	123.641.835,82	140.809.429,01	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	269.109.728,88	287.016.716,78	331.504.372,36	354.711.057,00	382.871.776,55	453.389.351,34	523.812.653,30	571.678.500,10	663.587.400,61	
Pago (R\$)	INVESTIMENTOS	5.480.106,55	5.989.176,91	8.280.341,58	11.937.486,85	5.276.555,78	8.794.648,88	19.980.152,14	14.916.944,64	17.488.246,83	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	32.556.943,17	42.508.472,83	62.126.320,22	70.908.297,69	80.579.163,44	108.651.113,11	117.080.445,27	117.465.505,06	139.294.696,24	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	268.971.433,01	287.016.716,78	327.959.237,70	354.604.628,09	382.871.496,87	448.927.708,66	523.805.916,03	571.678.436,53	663.587.400,61	
Pago + RP Pago (R\$)	INVESTIMENTOS	11.866.906,83	11.760.393,25	22.348.544,58	35.284.473,45	31.448.300,16	37.795.574,98	46.214.561,33	45.253.093,26	35.365.794,12	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	37.409.865,23	47.736.159,12	71.496.058,62	77.536.825,20	87.460.414,61	120.118.634,61	127.032.431,24	126.775.182,82	153.363.803,99	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	269.015.020,39	287.155.257,78	327.959.237,70	358.149.762,75	382.977.925,78	448.927.988,34	528.291.425,05	571.685.173,80	663.587.400,61	
RP Pago (R\$)	INVESTIMENTOS	6.376.800,28	5.771.216,34	14.068.203,00	23.346.986,60	26.171.744,38	29.000.926,10	26.224.409,19	30.336.148,62	17.867.547,29	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	4.852.922,06	5.227.686,29	9.369.738,40	6.628.527,51	6.881.251,17	11.467.521,50	9.951.985,97	9.309.677,76	14.069.107,75	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	43.587,38	138.541,00	0,00	3.545.134,66	106.428,91	279,68	4.485.509,02	6.737,27	0,00	
RP Pago NP/Proc (R\$)	INVESTIMENTOS	6.769.364,57	6.795.662,65	19.138.259,37	27.951.166,55	39.406.537,85	43.337.360,48	55.955.088,65	47.610.448,28	26.511.549,39	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	6.063.487,57	8.192.962,24	12.180.579,22	9.229.482,35	7.776.064,41	13.905.624,41	12.588.358,24	13.481.607,00	18.221.963,89	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	47.430,70	142.139,19	3.382,52	3.548.517,18	125.181,91	82.691,64	4.549.301,65	525.217,17	107.685,37	
RP Inscrito (R\$)	INVESTIMENTOS	6.680.422,99	6.430.662,68	18.044.205,51	21.823.380,57	34.602.340,42	30.395.018,53	41.680.206,90	16.751.413,60	12.993.758,13	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	5.886.987,39	4.390.662,68	10.675.446,56	5.906.099,32	5.830.456,77	12.292.934,05	8.588.169,98	8.386.208,30	8.694.704,67	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	4.587,95	0,00	0,00	0,00	18.753,00	63.658,96	24.000,01	518.346,23	107.621,80	
RP Não Processado Exercícios Anteriores (R\$)	INVESTIMENTOS	3.658,50	360.526,67	951.023,41	4.295.237,33	3.888.533,29	12.287.649,49	14.143.098,15	27.586.912,15	9.840.849,60	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	148.407,96	1.135.771,99	959.872,58	2.520.823,59	766.353,57	532.336,33	1.462.094,87	1.574.266,90	2.388.577,09	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	3.843,32	3.382,52	3.382,52	0,00	18.753,00	63.658,96	133,67	0,00	
Despesa Executada (R\$)	INVESTIMENTOS	11.880.243,60	24.117.257,03	31.936.270,80	47.187.441,35	35.689.425,31	50.591.819,61	38.206.092,79	30.509.688,00	31.709.128,36	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	38.088.715,67	53.684.539,16	68.743.051,94	77.717.682,60	93.852.459,45	119.733.286,57	128.695.349,39	132.336.540,49	155.797.200,93	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	269.109.728,88	287.016.716,78	331.504.372,36	354.729.810,00	382.935.435,51	453.413.351,53	524.330.999,53	571.786.121,90	663.587.400,61	
PL (R\$)	INVESTIMENTOS	13.215.627,00	21.261.865,00	42.138.053,00	49.508.053,00	25.094.457,00	42.713.681,00	57.712.467,00	57.572.749,00	31.868.532,00	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	36.399.339,00	57.424.819,00	67.737.550,00	80.183.856,00	88.167.530,00	113.607.083,00	128.515.882,00	138.119.065,00	149.555.052,00	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	229.772.246,00	208.765.889,00	283.084.969,00	304.830.215,00	351.942.739,00	364.660.667,00	480.415.979,00	521.054.317,00	584.124.657,00	
RP Não-Proc Cancelado (R\$)	INVESTIMENTOS	697,19	14.267,06	774.819,04	447.596,60	315.536,52	178.516,46	336.171,83	6.355.268,64	871.325,35	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	156.855,10	495.892,83	198.090,19	1.633.075,34	256.803,32	885.630,32	751.431,29	808.468,57	2.102.536,22	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	3.382,52	0,00	18.753,00	63.658,96	518.479,90	107.621,80	
RP Não-Proc a Pagar (R\$)	INVESTIMENTOS	395.525,60	1.010.179,25	4.295.237,33	4.156.583,35	12.919.256,95	14.157.917,92	29.379.899,63	10.877.603,38	7.738.598,44	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.142.891,86	961.372,58	2.572.579,75	926.406,36	560.707,28	1.466.184,78	1.817.875,97	2.504.056,61	1.178.519,37	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.843,32	3.382,52	3.382,52	0,00	18.753,00	63.658,96	133,67	0,00	0,00	
RP Proc Inscrito (R\$)	INVESTIMENTOS	88.941,58	87.047,73	143.030,45	1.832.548,65	915.664,14	654.692,46	121.783,60	3.257.514,53	3.635.739,01	122.634,94
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	166.500,18	2.666.527,57	545.260,08	802.559,44	1.179.254,07	1.080.353,72	2.538.093,39	3.472.304,89	6.291.810,38	1.515.045,77
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	42.842,75	138.295,87	0,00	3.545.134,66	106.428,91	279,68	4.461.642,68	6.737,27	63,57	0,00
RP Proc Cancelado (R\$)	INVESTIMENTOS	1.924,03	1.471.960,23	0,00	1.200,00	5.681,73	86.287,50	18.238,10	12.532,31	4.645,00	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	215,67	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
RP Proc a Pagar (R\$)	INVESTIMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	47.302,48	36.050,31	40.170,88	40.273,14	71.620,81	0,00	48.826,91	846.871,75	867.155,55	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	63,57	
RP Proc Pago (R\$)	INVESTIMENTOS	88.941,58	87.047,73	143.030,45	1.832.548,65	915.664,14	654.692,46	121.783,60	3.257.514,53	3.635.739,01	
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	117.273,67	1.558.517,03	505.089,20	761.086,30	1.101.951,53	994.066,22	2.471.028,38	2.861.727,74	6.266.881,58	
	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	42.842,75	138.080,20	0,00	3.545.134,66	106.428,91	279,68	4.461.642,68	6.737,27	0,00	

**ANEXO V – DADOS DO PORTAL SIGA DA UNB**

UNB	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
INVERSOES FINANCEIRAS	150.000,00	200.000,00	200.000,00	103.275.310,00	131.914.189,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVESTIMENTOS	88.650.724,00	130.253.243,00	104.159.906,00	104.159.906,00	103.275.310,00	131.914.189,00	69.760.338,00	83.192.912,00	50.867.377,00	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	336.359.179,00	372.778.174,00	430.194.744,00	481.138.969,00	548.555.026,00	736.257.973,00	619.362.702,00	557.877.200,00	433.156.261,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	456.524.909,00	562.547.670,00	679.654.029,00	748.743.469,00	839.704.868,00	953.162.709,00	1.089.249.554,00	1.181.148.763,00	1.278.209.004,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	150.000,00	100.000,00	200.000,00	78.562.907,20	43.681.049,75	46.347.048,97	35.818.001,27	23.798.776,40	31.545.449,46	0,00
INVESTIMENTOS	60.629.275,05	104.557.311,51	78.562.907,20	42.131.317.522,71	46.116.252.586,24	688.957.261,79	496.509.060,21	320.106.167,54	379.250.945,26	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	453.517.842,18	541.343.018,33	665.487.532,39	748.380.982,92	814.134.011,05	950.079.469,57	1.071.242.631,81	1.174.617.542,55	1.248.745.729,01	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	81.999,71	37.798,51	49.582,93	22.754.742,27	20.522.641,41	17.426.009,89	18.032.859,03	4.346.973,33	3.213.981,40	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	28.609.183,26	35.017.916,97	33.095.916,97	23.210.451,73	20.679.455,21	17.598.325,20	18.032.859,03	6.055.545,35	3.213.981,40	0,00
INVESTIMENTOS	281.900.383,89	300.152.832,94	362.117.941,22	374.381.948,19	424.560.570,33	593.940.270,46	451.147.607,92	278.333.894,11	280.969.378,24	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	453.501.314,30	541.338.841,07	665.487.532,39	748.066.684,75	813.963.280,93	948.130.270,52	1.070.348.297,20	1.174.582.155,00	1.242.139.105,25	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	81.999,71	37.798,51	49.582,93	22.754.742,27	20.522.641,41	17.426.009,89	18.032.859,03	4.346.973,33	3.213.981,40	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	28.564.560,17	34.682.691,73	30.101.756,36	27.818.092,47	25.968.311,84	23.088.821,41	21.426.443,73	18.024.560,78	17.402.652,27	0,00
INVESTIMENTOS	278.616.942,95	296.782.906,76	360.318.092,47	371.005.821,41	422.689.295,70	583.878.361,49	450.496.726,04	273.048.490,20	279.619.745,76	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	450.941.957,47	540.252.760,40	659.208.642,55	748.064.679,08	813.961.406,53	947.798.551,26	1.070.348.297,20	1.174.582.155,00	1.242.139.105,25	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	129.807,71	110.613,72	110.111,51	139.384,95	111.223,16	91.751.759,14	91.875.811,06	37.652.044,66	43.460.096,43	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	42.486.478,78	56.902.796,59	94.869.459,31	70.631.818,18	71.775.573,42	34.577.767,03	40.840.443,73	22.371.534,11	20.616.639,67	0,00
INVESTIMENTOS	301.181.972,98	322.741.218,60	409.319.393,24	416.152.239,97	467.717.694,46	617.988.718,44	642.472.537,10	310.700.534,96	323.079.842,19	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	450.942.197,71	541.800.383,16	680.292.723,22	754.345.968,93	813.963.412,19	947.800.425,08	1.071.739.261,23	1.175.080.734,35	1.242.191.611,26	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	47.908,00	72.815,21	60.528,58	139.384,95	11.223,16	16.995.968,74	22.620.881,20	18.024.560,78	17.402.652,27	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	13.363.587,77	22.183.321,66	59.058.139,41	44.708.442,26	50.855.020,13	33.185.457,64	82.228.605,57	36.995.744,93	37.576.040,25	0,00
INVESTIMENTOS	17.480.737,56	23.520.455,71	46.888.125,78	44.464.418,85	41.955.480,51	31.854.457,64	65.044,98	551.244,84	4.282,98	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	53.996,29	75.904,96	66.291,24	150.977,57	11.592,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	23.225.144,26	58.865.643,00	96.348.093,16	72.593.905,17	63.432.712,75	34.164.748,87	45.092.417,93	27.908.053,79	23.408.803,75	0,00
INVESTIMENTOS	25.036.047,68	38.055.186,99	65.909.824,40	61.938.049,17	49.463.295,92	49.463.295,92	115.274.789,60	60.675.936,26	66.189.442,86	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.759.463,47	10.287.258,89	1.020.257,89	6.280.889,84	316.303,83	4.39.058,56	2.451.649,01	1.670.071,99	133.339,46	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	53.996,29	68.100,29	60.201,49	150.977,57	11.592,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	22.658.944,74	32.020.919,79	69.539.806,20	45.468.990,23	44.968.120,67	23.001.594,54	28.748.723,77	17.785.142,29	17.743.231,05	0,00
INVESTIMENTOS	19.842.709,77	30.429.497,67	54.967.516,52	51.841.414,33	46.335.574,52	36.604.263,01	95.017.030,33	45.361.452,29	41.772.273,43	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.758.023,23	16.527,88	4.177,26	314.298,17	0,00	0,00	949.199,05	894.334,61	35.387,55	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	1.716,38	3.089,75	3.089,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	15.667.033,94	26.793.059,44	20.350.272,64	23.861.511,80	18.422.448,38	10.859.454,18	16.046.039,01	10.022.871,64	3.327.679,72	0,00
INVESTIMENTOS	1.640.846,98	1.639.380,11	5.541.212,06	8.704.370,72	10.167.172,02	9.247.221,74	9.886.795,36	12.671.703,06	17.414.364,03	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	21.000,00	100.000,00	200.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	60.629.275,05	104.557.311,51	78.562.907,20	67.678.572,40	43.681.049,75	46.347.048,97	35.818.001,27	23.798.776,40	31.545.449,46	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	312.329.881,56	355.119.649,46	413.948.835,24	421.317.522,71	461.162.586,24	688.957.261,79	496.509.060,21	320.106.167,54	379.250.945,26	0,00
INVESTIMENTOS	453.517.842,18	541.343.018,33	665.487.532,39	748.380.982,92	814.134.011,05	950.079.469,57	1.071.242.631,81	1.174.617.542,55	1.248.745.729,01	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	150.000,00	200.000,00	200.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	56.510.000,00	99.815.250,00	88.304.606,00	117.375.310,00	79.285.646,00	82.477.358,00	90.311.828,00	78.792.912,00	64.031.502,00	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	215.202.895,00	349.788.466,00	355.044.444,00	461.388.951,00	479.625.906,00	410.655.483,00	507.730.183,00	447.529.612,00	414.782.935,00	0,00
INVESTIMENTOS	411.371.469,00	351.770.382,00	511.061.359,00	596.247.138,00	739.583.914,00	779.340.163,00	954.148.045,00	1.107.081.104,00	1.179.610.871,00	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	4.202,16	0,00	0,00	369,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	69.331.417,98	10.273.064,76	6.777.901,54	6.168.162,71	1.173.434,36	804.060,92	12.511.009,94	5.915.174,33	2.991.624,95	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	881.119,98	2.172.330,56	4.845.691,29	5.849.716,73	5.877.006,27	3.712.651,04	9.882.358,15	3.081.704,56	5.997.150,08	0,00
INVESTIMENTOS	7.904,67	7.724.056,34	4.177,26	4.177,26	0,00	0,00	284.947,54	1.063.540,73	80.590,84	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	26.793.059,44	26.547.784,81	24.054.038,89	18.451.897,06	10.862.110,18	16.061.029,06	10.022.871,64	3.868.278,77	2.837.406,99	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	7.707.538,46	0,00	0,00	0,00	266.454,04	0,00	769.937,23	17.955.705,66	15.613.447,13	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	566.199,52	52.491,77	6.455.014,32	3.265.403,14	542.143,70	303.700,15	297.655,15	0,00	0,00	0,00
INVESTIMENTOS	5.193.337,91	1.440,24	4.902.457,96	5.364.039,35	4.835.302,63	3.611.611,17	12.500.963,91	772.235,79	5.826.745,74	1.353.127,31
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.440,24	0,00	1.086.080,67	6.280.889,84	2.005,66	1.673,82	1.331.719,26	11.318,00	46.436,64	213,61
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	31.006,27	2.749.524,38	298.014,80	3.290.575,65	42.678,76	121.921,57	10.911,74	810.421,52	831.468,92	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INVESTIMENTOS	78.140,17	798.928,70	3.489.264,19	1.391.463,99	1.699.746,25	1.110.349,79	1.870.545,12	1.176.059,66	287.280,30	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	558.330,84	36.783,20	5.700.564,54	3.168.433,58	387.911,50	155.798,40	186.703,50	696.299,73	2.160.773,38	0,00
INVERSOES FINANCEIRAS	5.084.192,47	1.115.178,99	681.999,71	3.092.878,63	1.855.899,31	9.747.205,49	5.884.056,13	696.299,73	5.884.056,13	0,00
INVESTIMENTOS	1.440,24	1.547.602,76	1.086.080,67	6.280.889,84	2.005,66	1.673,82	1.331.719,26	5.771,15	48.436,64	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

U N I V E R S I D A D E B R A S I L I A

## ANEXO VI – CONTAS CONTÁBEIS DE RESTOS A PAGAR NO SIAFI

NÚMERO DA CONTA SIAFI	NOME DA CONTA SIAFI	NATUREZA DA CONTA SIAFI
21891.95.00	RESTOS A PAGAR	PATRIMONIAL
21891.95.01	RPNP EM LIQUIDACAO	PATRIMONIAL
21891.95.02	RPNP A LIQUIDAR	PATRIMONIAL
53110.00.00	RP NAO PROCESSADOS INSCRITOS	ORCAMENTARIA
53111.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	ORCAMENTARIA
53111.01.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR INSCRITOS	ORCAMENTARIA
53111.02.00	RP NAO PROCESSADOS EM LIQUIDACAO INSCRITOS	ORCAMENTARIA
53120.00.00	RP NAO PROCESSADOS - EXERCICIOS ANTERIORES	ORCAMENTARIA
53130.00.00	RP NAO PROCESSADOS RESTABELECIDOS	ORCAMENTARIA
53160.00.00	RPNP RECEBIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCAO	ORCAMENTARIA
53161.00.00	RPNP A LIQUIDAR RECEBIDO POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53162.00.00	RPNP A LIQ EM LIQ RECEBIDO POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53163.00.00	RPNP LIQ A PAGAR RECEBIDOS POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53164.00.00	RPNP BLOQUEADOS RECEBIDOS POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53170.00.00	RP NAO PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	ORCAMENTARIA
53171.00.00	RPNP A LIQUIDAR POR NE + SUBITEM	ORCAMENTARIA
53171.01.00	RPNP A LIQUIDAR	ORCAMENTARIA
53171.04.00	RPNP A LIQ RECEBIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCAO	ORCAMENTARIA
53171.04.01	RPNP A LIQ AUTORIZADO/BLOQUEADO REC POR TRANS	ORCAMENTARIA
53172.00.00	RPNP EM LIQUIDACAO POR NE + SUBITEM	ORCAMENTARIA
53172.01.00	RPNP EM LIQUIDAÇÃO	ORCAMENTARIA
53172.04.00	RPNP EM LIQ RECEBIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCA	ORCAMENTARIA
53172.04.01	RPNP EM LIQUIDACAO RECEBIDO POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53210.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRITOS	ORCAMENTARIA
53220.00.00	RP PROCESSADOS - EXERCICIOS ANTERIORES	ORCAMENTARIA
53260.00.00	RP PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
53270.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	ORCAMENTARIA
53271.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO	ORCAMENTARIA
53272.00.00	RP PROCESSADOS RECEBIDOS POR TRANSFERENCIA	ORCAMENTARIA
63110.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	ORCAMENTARIA
63120.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR EM LIQUIDACAO	ORCAMENTARIA
63130.00.00	RP NAO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR	ORCAMENTARIA

63140.00.00	RP NAO PROCESSADOS PAGO	ORCAMENTARIA
63150.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS	ORCAMENTARIA
63151.00.00	RPNP A LIQUIDAR BLOQUEADOS POR DECRETO	ORCAMENTARIA
63152.00.00	RPNP A LIQUIDAR EM LIQUIDACAO BLOQUEADO -DEC	ORCAMENTARIA
63160.00.00	RPNP TRANSFERIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCAO	ORCAMENTARIA
63161.00.00	RPNP A LIQUIDAR TRANSFERIDO	ORCAMENTARIA
63162.00.00	RPNP A LIQUIDAR EM LIQUIDACAO TRANSFERIDO	ORCAMENTARIA
63163.00.00	RPNP LIQUIDADOS A PAGAR TRANSFERIDOS	ORCAMENTARIA
63164.00.00	RPNP BLOQUEADOS TRANSFERIDOS	ORCAMENTARIA
63170.00.00	RP NAO PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	ORCAMENTARIA
63171.00.00	RPNP A LIQUIDAR - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	ORCAMENTARIA
63171.01.00	RPNP A LIQUIDAR AUTORIZADO	ORCAMENTARIA
63171.04.00	RPNP TRANSFERIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCAO	ORCAMENTARIA
63171.04.01	RPNP A LIQ AUTORIZADO/BLOQUEADO TRANSFERIDO	ORCAMENTARIA
63172.00.00	RPNP EM LIQUIDAÇÃO - INSCRIÇÃO NO EXERCÍCIO	ORCAMENTARIA
63172.01.00	RPNP EM LIQUIDACAO	ORCAMENTARIA
63172.04.00	RPNP EM LIQ TRANSFERIDO POR FUSAO/CISAO/EXTIN	ORCAMENTARIA
63172.04.01	RPNP EM LIQUIDACAO TRANSFERIDO	ORCAMENTARIA
63190.00.00	RP NAO PROCESSADOS CANCELADOS	ORCAMENTARIA
63210.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	ORCAMENTARIA
63220.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS	ORCAMENTARIA
63260.00.00	RPP TRANSFERIDOS POR FUSAO/CISAO/EXTINCAO	ORCAMENTARIA
63270.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	ORCAMENTARIA
63271.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO	ORCAMENTARIA
63272.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDO	ORCAMENTARIA
63290.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS	ORCAMENTARIA
72214.00.00	RESTOS A PAGAR	CONTROLE
72224.00.00	RESTOS A PAGAR	CONTROLE
82214.00.00	RESTOS A PAGAR - RECURSOS A LIBERAR	CONTROLE
82214.03.00	RESTOS A PAGAR - APROVADO A LIBERAR	CONTROLE
82214.04.00	RESTOS A PAGAR - LIBERADO	CONTROLE
82214.06.00	RESTOS A PAGAR - LIBERADO A REMANEJAR	CONTROLE
82214.07.00	RESTOS A PAGAR - LIBERADO REMANEJADO	CONTROLE
82214.08.00	RP LIBERADOS POR DOCUMENTOS ELETRONICOS	CONTROLE
82214.09.01	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE - INSCRICAO	CONTROLE
82214.09.02	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A PROGRAMAR	CONTROLE

82214.09.03	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A APROVAR	CONTROLE
82214.09.04	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A LIBERAR	CONTROLE
82214.09.05	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE LIBERADO	CONTROLE
82214.10.00	RESTOS A PAGAR - LIBERADOS POR DESTAQUE	CONTROLE
82224.00.00	RESTOS A PAGAR - RECURSOS A RECEBER	CONTROLE
82224.03.00	RESTOS A PAGAR - APROVADO A RECEBER	CONTROLE
82224.04.00	RESTOS A PAGAR - RECEBIDO	CONTROLE
82224.06.00	RESTOS A PAGAR - RECEBIDO A REMANEJAR	CONTROLE
82224.07.00	RESTOS A PAGAR - RECEBIDOS REMANEJADOS	CONTROLE
82224.08.00	RP RECEBIDO POR DOCUMENTOS ELETRONICOS	CONTROLE
82224.09.01	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE - INSCRICAO	CONTROLE
82224.09.02	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A PROGRAMAR	CONTROLE
82224.09.03	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A APROVAR	CONTROLE
82224.09.04	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE A RECEBER	CONTROLE
82224.09.05	RP AUTORIZADO POR DESTAQUE RECEBIDO	CONTROLE
82224.10.00	RESTOS A PAGAR - RECEBIDOS POR DESTAQUE	CONTROLE
85331.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	CONTROLE
85332.00.00	RP NAO PROCESSADOS EM LIQUIDACAO	CONTROLE
85333.00.00	RP NAO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PAGAR	CONTROLE
85334.00.00	RP NAO PROCESSADOS PAGOS	CONTROLE
85335.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR BLOQUEADOS	CONTROLE
85336.00.00	RP NAO PROCESSADOS TRANSFERIDOS	CONTROLE
85337.00.00	RP NAO PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	CONTROLE
85338.00.00	RP NAO PROCESSADOS CANCELADOS	CONTROLE
85341.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	CONTROLE
85342.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS	CONTROLE
85343.00.00	RP PROCESSADOS TRANSFERIDOS	CONTROLE
85344.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO NO EXERCICIO	CONTROLE
85345.00.00	RP PROCESSADOS CANCELADOS	CONTROLE