



UNIVERSIDADE
FEDERAL DO CEARÁ

CONTEXTUS

REVISTA CONTEMPORÂNEA DE ECONOMIA E GESTÃO

Contextus – Contemporary Journal of Economics and Management

ISSN 1678-2089
ISSNe 2178-9258

www.periodicos.ufc.br/contextus

A gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018

The management of remains payable in the federal universities in the context of Decree No. 9,428/2018

La gestión de los restos pagaderos en las universidades federales en el marco del Decreto N° 9.428/2018.

<https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81697>

Samuel Cavalcante Mota

<https://orcid.org/0000-0001-9197-1467>

Contador na Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

samuclcmota@hotmail.com

Denise Maria Moreira Chagas Corrêa

<https://orcid.org/0000-0001-7914-6982>

Professora na Universidade Federal do Ceará (UFC)

Doutora em Educação Brasileira pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

denisecorrea@ufc.br

Roberto Sergio Nascimento

<https://orcid.org/0000-0001-8217-9267>

Professor na Universidade Federal do Ceará (UFC)

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Zaragoza (Espanha)

robertosdn75@gmail.com

RESUMO

O estudo se utilizou de indicadores de gestão de RP e ferramentas estatísticas para identificar o impacto do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RP das universidades federais. Os resultados apontam que: o Decreto nº 9.428/2018 não impactou de forma relevante a liquidação de RP nas universidades federais; o expressivo cancelamento de RP em 2019 pode ter sido causado, não pela falta de prazo para execução, mas pela limitação do desempenho das universidades federais na liquidação dos RP de despesas de capital e; a pandemia do COVID-19 pode ter aumentado o volume de inscrição em RP dos empenhos de Outras Despesas Correntes.

Palavras-chave: eficiência; restos a pagar; universidades federais; gestão; orçamento público.

ABSTRACT

The study used indicators of RP management and statistical tools to identify the impact of Decree no. 9,428/2018 on the RP management of federal universities. The results indicate that: Decree No. 9,428/2018 did not significantly impact the settlement of RP in federal universities; the significant cancellation of RP in 2019 may not have been caused, by the lack of a deadline for execution, but by the limitation of the performance of federal universities in the settlement of RP capital expenditures e; the COVID-19 pandemic may have increased the number of commitments on RP for other current expenditures.

Keywords: efficiency; remains payable; federal universities; management; public budget.

RESUMEN

El estudio utilizó indicadores de gestión de RP y herramientas estadísticas para identificar el impacto del Decreto nº 9.428/2018 en la gestión de RP de las universidades federales. Los resultados indican que: el Decreto nº 9.428/2018 no impactó significativamente en el asentamiento de los RP en las universidades federales; la cancelación significativa de RP en 2019 puede haber sido causada, no por la falta de un plazo para la ejecución, sino por la limitación del desempeño de las universidades federales en la liquidación de los gastos de capital de RP e; la pandemia de COVID-19 puede haber aumentado el número de compromisos de RP para otros gastos corrientes.

Palabras clave: eficiencia; restos pagaderos; universidades federales; gestión; presupuesto público.

Informações sobre o Artigo

Submetido em 23/09/2022

Versão final em 31/10/2022

Aceito em 01/11/2022

Publicado online em 01/12/2022

Comitê Científico Interinstitucional

Editor-Chefe: Diego de Queiroz Machado

Chamada especial: Controladoria e controle interno

Avaliado pelo sistema *double blind review* (SEER/OJS – versão 3)



OPEN ACCESS

Como citar este artigo:

Mota, S. C., Corrêa, D. M. M. C., & Nascimento, R. S. (2022). A gestão de restos a pagar nas universidades federais no contexto do Decreto nº 9.428/2018. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 20(esp.), e81697. <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81697>

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre a situação fiscal do governo federal e a fragilidade das contas públicas tem espaço nos meios de comunicação e no ambiente acadêmico. O endividamento do governo federal e o crescimento das despesas obrigatórias motivaram a aprovação do teto de gastos públicos, implementado pela Emenda Constitucional n. 95 (2016). Ao limitar a correção das despesas primárias ao Índice Nacional de Preços ao Consumidor (IPCA), a mencionada medida reduz os gastos em diversas funções de governo, situação agravada pelo crescimento das despesas obrigatórias acima da limitação imposta (Oliveira & Corrêa, 2021; Vairão & Alves, 2017).

O gestor público lida diariamente com a escassez de recursos frente às exigências, que são sempre progressivas por parte da sociedade. Este cenário exige dos tomadores de decisão a busca pela melhor combinação de recursos (Santos & Rover, 2019).

No âmbito do governo federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) tem atuado no sentido de apontar a gravidade da situação dos restos a pagar (Tribunal de Contas da União/TCU 2016, 2017, 2019). Com base em análise que contemplou o período de 2001 a 2014, o TCU alertou que o crescimento da inscrição de restos a pagar no período analisado, em especial nos últimos cinco anos, fugiu de qualquer padrão aceitável. Diante do exposto, o TCU determinou que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) apresentassem plano conjunto com o objetivo de conter, nos próximos exercícios o estoque de restos a pagar (TCU, 2016).

Um dos desdobramentos da recomendação do TCU foi a edição do Decreto n. 9.428 (2018), que passou a restringir as dotações orçamentárias que constituíam a exceção à regra de bloqueio de empenhos inscritos em restos a pagar. Antes da edição do Decreto n. 9.428/2018 (2018) os restos a pagar do Ministério da Educação (MEC) não estavam sujeitos ao bloqueio, pois gozavam de prazo indeterminado para execução. Com a edição do mencionado Decreto, as exceções à regra que determina o bloqueio dos empenhos em 30 de junho do ano subsequente a sua inscrição, passaram a ser somente as despesas do Ministério da Saúde e de emendas individuais impositivas.

Com a instituição do bloqueio após um ano e meio, exigiu-se dos órgãos vinculados ao MEC maior eficiência na gestão dos restos a pagar, uma vez que não se dispunha mais de prazo indeterminado para a execução dos restos a pagar.

Mesmo após uma redução de R\$ 27,2 bilhões, que teve como principal causa a entrada em operação do Decreto n. 9.428 (2018), no final do exercício de 2019 o saldo de restos a pagar não processados do governo federal somava 108 bilhões de reais, sendo pouco mais da metade desse valor referente a investimentos (Secretaria

do Tesouro Nacional [STN], 2020a).

Um dos ministérios que sofreu maior impacto com a alteração da regra de validade dos restos a pagar foi o Ministério da Educação (MEC), uma vez que, antes do advento do Decreto n. 9.428 (2018), as despesas com educação também constavam das exceções à regra de bloqueio prevista no Decreto nº 93.872 (1986). Logo, a vigência dos restos a pagar custeados com recursos da educação não se limitava ao período estipulado na regra geral e não tinham, portanto, um prazo limite para sua execução.

Cavalcanti (2019) identificou que o comportamento do pagamento de restos a pagar de empenhos de capital é consideravelmente diferente dos de Outras Despesas Correntes, uma vez que, os restos a pagar referentes a Despesas de Capital exigem um tempo maior para serem executados. Portanto, existem indícios de que possa haver diferenças entre a execução de restos a pagar a depender do tipo de dotação orçamentária.

Diante da limitação da vigência dos restos a pagar de despesas custeadas com recursos da educação imposta pelo Decreto no. 9.428, de 2018, e a relevância dos restos a pagar na execução orçamentária do Governo Federal, compreendendo também as universidades federais. Como visto, por sua relevância em relação ao orçamento, os restos a pagar constitui um orçamento paralelo, conforme observado por Medeiros, Duarte e Lima (2014). Assim, torna-se relevante a adoção de medidas para otimizar a execução dos empenhos inscritos em restos a pagar, evitando o bloqueio e o cancelamento deles.

Neste contexto, este estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto do Decreto n. 9.428, de 2018, na gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais?

Considerando o problema de pesquisa, destaca-se que o período sob análise compreende os exercícios de 2016 a 2021, cabendo ressaltar que 2016 a 2018 corresponde ao último triênio imediatamente anterior ao início da vigência do Decreto no. 9.428, de 2018, e o triênio 2019 a 2021 corresponde ao período a partir do início da vigência do decreto em questão, abrangendo todo o período pós decreto com dados disponíveis por ocasião do encerramento da coleta e da análise dos dados, portanto, o segundo triênio representa o período em que os restos a pagar custeados com recursos da educação passaram a se sujeitar ao cancelamento pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por força da aplicação do decreto em questão, estando, portanto, justificado o corte temporal deste estudo.

Sob o ponto de vista acadêmico, o estudo se justifica por contribuir com os outros estudos realizados na temática de restos a pagar, como o trabalho de Nonaka (2019), Cavalcanti (2019) e Vasconcelos (2018), cabendo destacar que se diferencia dos referidos trabalhos, pelo fato de que nenhum deles abrangeu os efeitos da mudança na vigência dos restos a pagar imposta pelo Decreto nº 9.428/2018.

Além disso, atende sugestão feita por Cavalcanti (2019), que defendeu ser necessária a realização de estudos que acompanhem o impacto da limitação na vigência dos restos a pagar, imposta pelo Decreto nº 9.428/2018, no sentido de identificar se a mudança na legislação cumpriu o resultado esperado, bem como contribui com a recomendação de Vasconcelos (2018), que sugeriu a realização de estudo focado nos restos a pagar do tipo não processados. Assim, é esta a lacuna do conhecimento acadêmico que este estudo se propõe a preencher, uma vez que irá analisar os dados da execução de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais dos exercícios de 2016 a 2021.

Sob o ponto de vista social, os resultados deste estudo podem contribuir com o aprimoramento da gestão de RP por parte dos gestores orçamentários das universidades públicas federais, bem como, do governo que pode determinar políticas mais eficazes de alocação de recursos a partir dos desempenhos das entidades na execução dos seus respectivos orçamentos

A partir do problema de pesquisa, este estudo tem como objetivo analisar, de forma segregada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes, os impactos do Decreto n. 9.428 (2018) na gestão de restos a pagar não processados, no âmbito das universidades federais.

Para alcançar o objetivo definido, foi desenvolvido um estudo descritivo e documental, com abordagem quantitativa, evidenciada pela utilização de indicadores calculados a partir dos dados da execução orçamentária e de restos a pagar das universidades federais, bem como o emprego do teste de Wilcoxon para avaliar o impacto do Decreto nº 9.428/2018 nos indicadores de gestão de restos a pagar das universidades federais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção apresenta-se o referencial teórico contendo os principais temas que constituem a base teórica para a definição do objetivo desta pesquisa. O referencial teórico também fornece subsídios para a coleta de dados, definição das variáveis da pesquisa e interpretação dos resultados à luz das pesquisas anteriores na mesma temática.

2.1 Despesa pública e restos a pagar

Segundo Kohama (2016), a despesa pública é composta pelos gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais, destinados à efetivação dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou também à restituição ou pagamento de valores recebidos à título de cauções, depósitos ou consignações.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2019), da mesma maneira que os ingressos, os dispêndios também podem ser classificados em dois tipos: orçamentários e extraorçamentários. Os

restos a pagar, tema central do presente estudo, são classificados como despesas extraorçamentárias no exercício em que são feitos os seus dispêndios. Isto ocorre porque, na condição de restos a pagar, já foram classificados como despesa orçamentária no exercício em que houve a primeira fase da execução da despesa (empenho).

As despesas empenhadas e pendentes de pagamento são os restos a pagar e estão conceituados no art. 36 da Lei n. 4.320 (1964), consoante o qual se tem “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. Os restos a pagar processados são referentes às despesas empenhadas e liquidadas, mas pendentes de pagamento. Por sua vez, os restos a pagar não processados referem-se às despesas que foram empenhadas no ano financeiro em que foram previstas, porém ainda não cumpriram as etapas de liquidação e pagamento.

2.2 A validade dos restos a pagar não processados e as alterações promovidas pelo Decreto n. 9.428 (2018)

A regra geral de validade de restos a pagar não processados é estabelecida no Decreto n. 93.872 (1986), em seu art. 68, § 2º, que dispõe que “os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição”. Para exemplificar a mencionada regra, os empenhos emitidos em 2018 inscritos em restos a pagar não processados permaneceram válidos até o dia 30 de junho de 2020, quando foram bloqueados.

Conforme, art. 68 do Decreto n. 93.872 (1986), após o bloqueio mencionado no parágrafo anterior, as unidades responsáveis pela execução das despesas poderão desbloquear os restos a pagar de que trata o caput até o dia 31 de dezembro do ano em que foram bloqueados, desde que o início da sua execução tenha ocorrido antes do bloqueio.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), além da previsão para limitação de inscrição de empenhos em restos a pagar, uma mudança relevante, implementada pelo Decreto n. 9.428 (2018), foi a redução das exceções à regra geral de bloqueio de restos a pagar. Com o advento do mencionado decreto, as únicas exceções à regra de bloqueio de empenhos em restos a pagar em um ano e meio após a sua inscrição, são os gastos com saúde e as emendas individuais impositivas (STN, 2020b).

Outra alteração relevante no Decreto n. 93.872 (1986), trazida com o Decreto n. 9.428 (2018), foi o cancelamento automático dos restos a pagar, que passou a ocorrer em, no máximo, três anos após a inscrição, ressalvadas as exceções mencionadas. Assim, os empenhos bloqueados em um ano e meio após sua inscrição, caso sejam desbloqueados, terão mais um ano e meio para serem liquidados, resultado em no máximo três

anos de vigência após sua inscrição. Caso não sejam desbloqueados no mesmo ano do bloqueio, são cancelados em 31 de dezembro do ano que foi efetuado o bloqueio.

Antes da alteração promovida pelo Decreto n. 9.428 (2018), existia no art. 68 do Decreto n. 93.872 (1986), previsão de cancelamento de restos a pagar bloqueados pela STN, mas sem definição de uma data em que o cancelamento ocorra de forma automática.

Segundo Nascimento (2020), as exceções à regra geral de validade dos restos a pagar ocasionaram situações em que os gestores poderiam ampliar a validade de alguns restos a pagar por prazo indeterminado, tendo como justificativa a garantia da continuidade da execução da despesa até que se concretize a entrega do objeto adquirido.

Por conta da regra de transição estabelecida nos artigos 3º e 4º do Decreto n. 9.428 (2018), os empenhos emitidos até 2016, foram cancelados ao final do exercício de 2019. A mencionada regra de transição, estabeleceu ainda que os empenhos emitidos em 2017, não desbloqueados durante o ano de 2019, fossem cancelados ao final do ano de 2019. Esta alteração, portanto, exigiu uma maior eficiência dos gestores na execução destes restos a pagar, sob pena de perda das dotações e eventual comprometimento do orçamento atual, para dar continuidade às ações referentes aos restos a pagar cancelados.

A aprovação do “Orçamento de Guerra”, instituído pela Emenda Constitucional n. 106 (2020), repercutiu na gestão de restos a pagar e teve como consequência a flexibilidade, concedida pelo TCU, no tocante ao prazo para a execução das dotações referentes ao Orçamento de Guerra. Por meio do Acórdão TCU n. 3225 (2020) admitiu-se a inscrição dos empenhos em RPNP para despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes cujo cumprimento do objeto esteja em curso ou somente possa ocorrer em outro exercício, contanto que caracterizada a urgência no atendimento às necessidades da sociedade resultantes da pandemia do Covid-19. Para essa flexibilização, uma das condições a serem observadas é que o empenho poderia ser feito para a parcela do exercício de 2020 e para as parcelas que serão executadas até 31 de dezembro de 2021, mediante inscrição em restos a pagar.

2.3 Estudos empíricos anteriores sobre restos a pagar no âmbito das universidades federais

A situação das universidades federais em relação aos restos a pagar requer atenção. Medeiros et al. (2014) investigaram o perfil da execução orçamentária das instituições de ensino superior da Região Norte no período de 2011 a 2013, e alertaram que o elevado saldo de restos a pagar contribui para uma falsa ideia de abundância de recursos, ao tempo em que fomenta a falta de planejamento por parte dos gestores públicos, ensejando uma gestão ineficiente dos recursos disponibilizados nas leis orçamentárias anuais.

Vasconcelos (2018) avaliou os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das Instituições Federais de Ensino (IFES) da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016. Segundo a autora, o uso exagerado e sem planejamento de restos a pagar pode trazer prejuízos à administração pública e à transparência das contas públicas, uma vez que pode mascarar a real situação das contas públicas e promover o desinteresse no desenvolvimento de ferramentas efetivas de controle do orçamento.

Queiroz (2020) utilizou uma abordagem qualitativa para avaliar a gestão de Restos a Pagar não Processados (RPNP) no Instituto Federal de Rondônia (IFRO) no período de 2016 a 2019. Segundo Queiroz (2020), as principais motivações internas para inscrição de empenhos em RPNP, identificadas pela autora foram: garantir a liquidação e pagamento da parcela referente ao mês de dezembro, falta de planejamento, garantir a execução no início do ano, complexidade do processo licitatório e baixa capacidade operacional. Por sua vez, as principais motivações externas identificadas pela autora foram: liberação tardia de recursos orçamentários, demora nas entregas dos bens e serviços adquiridos, contingenciamento, execução de emendas parlamentares, imprevisibilidade na execução de obras e questões referentes aos limites de empenho e de pagamento.

Um exemplo de utilização de um indicador para mensurar o desempenho das IFES, no que se refere ao objeto do presente estudo, qual seja, a execução de restos a pagar, é o estudo desenvolvido por Nonaka (2019). Ao efetuar o cálculo do indicador de eficiência proposto no seu estudo, Nonaka (2019) identificou que a Universidade Federal do Amapá (UNIFAP) e a Universidade Federal do Rio Grande (FURG) apresentaram resultados avaliados como péssimos nos anos de 2018 e 2013, respectivamente. O autor identificou ainda, que as universidades mais novas não apresentaram resultados melhores que as mais antigas.

Em relação ao cancelamento de restos a pagar, Nonaka (2019) observou que a FURG apresentou o maior percentual de cancelamento de restos a pagar. Com um cancelamento de 16,9% das despesas inscritas em restos a pagar, a Universidade Federal da Paraíba (UFPB), foi a segunda com maior volume de cancelamentos. As universidades com menores percentuais de cancelamento foram Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), com 0,3% e a Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), com 0,7%. Nonaka (2019) observou também a relação entre o pagamento de restos a pagar e os valores inscritos. A UNIFESSPA apresentou o maior volume de pagamento, com 96,9 %, seguida pela Universidade Federal de Ouro Preto (UFOP), com 95,7%. As universidades que apresentaram os menores percentuais de pagamento foram a FURG, com 63,5% e a UFPB, com 67,7%.

Cavalcanti (2019) identificou uma diferença no comportamento do pagamento dos restos a pagar em razão do grupo de despesas, em outras palavras, identificou diferenças significativas entre a execução de empenhos de Despesas de Capital e de Outras Despesas Correntes. Uma vez identificada uma discrepância no comportamento da execução de restos a pagar de Despesas de Capital em relação às de Outras Despesas Correntes, Cavalcanti (2019) levantou um questionamento em relação ao fato do prazo geral estipulado no Decreto n. 93.872 (1986) para bloqueio dos empenhos (18 meses), não variar em razão do grupo de despesas dos empenhos inscritos em restos a pagar.

Com o objetivo de propor um instrumento de controle aplicável à execução orçamentária e financeira de uma IFES, Vasconcelos (2018) analisou os dados da execução de restos a pagar de cinco universidades federais da Região Centro-Oeste, referentes ao período de 2008 a 2016. O estudo identificou a predominância dos restos a pagar não processados, que representam 90% do total de restos a pagar inscritos nas universidades analisadas. Em razão da representatividade dos restos a pagar não processados (90% do total inscrito), uma das sugestões para pesquisas futuras feita por Vasconcelos (2018), foi a realização de estudo considerando apenas esse tipo de restos a pagar. Um ponto que não foi abordado pela autora no estudo foi o cancelamento de restos a pagar, que representa um importante aspecto do tema, sobretudo com a nova regra de cancelamento automático pela STN.

Coelho, Santana, Fey e Santos (2019) tiveram como objeto de estudo a execução dos restos a pagar, com foco na avaliação dos resultados provenientes de medidas adotadas pela gestão da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) no intuito de otimizar a gestão de restos a pagar na instituição. Como conclusão, os autores identificaram uma alta taxa de inscrição em restos a pagar de Despesas de Capital, que chegou a atingir 80% do valor empenhado em alguns anos do período analisado. Outra conclusão importante do estudo de Coelho et al. (2019) foi que a adoção de ações pelos gestores, como por exemplo a capacitação de fiscais de contrato em relação a execução de restos a pagar e o aprimoramento de controles administrativos podem reduzir o índice de inscrição de empenhos em restos a pagar e, conseqüentemente, o volume total do estoque de empenhos inscritos.

Assim como Vasconcelos (2018), Coelho et al. (2019) também identificaram uma predominância de restos a pagar não processados em relação aos processados.

O estudo realizado por Silva, Neves, Campos e Vasconcelos (2014) teve objetivo próximo ao da presente pesquisa. Os autores verificaram se houve modificação na situação dos restos a pagar das universidades federais nordestinas, com a adoção do Decreto nº 7654/2011, que também alterou regras de execução de restos a pagar. Os autores confrontaram a situação antes e depois do Decreto nº 7654/2011 e não identificaram diferenças em relação ao

percentual de restos a pagar sobre o montante empenhado. Para as Capital, os autores constataram diferenças entre o percentual médio empenhado antes e depois do Decreto nº 7654/2011. Já para as despesas correntes, não foram identificadas diferentes na situação antes e depois do decreto objeto do estudo dos autores.

Araújo, Lins e Diniz (2022), verificaram qual a influência do fenômeno “use ou perca” na execução orçamentária das universidades federais brasileiras. Os autores observaram a relação entre a pressão por gastos no último trimestre do exercício financeiro e a proporção dos restos a pagar cancelados e reinscritos. O estudo avaliou 63 universidades e compreendeu o período de 2015 a 2019. Os autores identificaram que 87% das universidades federais apresentaram pressão por gastos no 4º trimestre. Também foi observado pelos autores, que o recurso orçamentário é empenhado em uma atmosfera de “use ou perca”, dada a vedação de utilização da dotação orçamentária não empenhada no exercício seguinte.

A revisão da literatura sobre restos a pagar no âmbito da administração pública federal indica a necessidade de uma busca pela gestão eficiente dos restos a pagar.

3 METODOLOGIA

Esta seção detalha o percurso metodológico da pesquisa e é composta pela tipologia da pesquisa, informações sobre a população e amostra do estudo, identificação das variáveis da pesquisa e os procedimentos de coleta de dados e, por fim, são detalhados os procedimentos empregados na análise de dados.

Quanto aos objetivos a pesquisa classifica-se como descritiva. A pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de ferramentas estatísticas, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (Raupp & Beuren, 2006). Quanto a abordagem do problema, este estudo é quantitativo porque faz uso de técnicas estatísticas.

Quanto às técnicas de coleta dos dados, este estudo se classifica como do tipo documental. Raupp e Beuren (2006) ensinam que pesquisa documental se baseia em dados que ainda não receberam tratamento analítico. Este estudo se utiliza de informações inerentes à execução de restos a pagar, provenientes no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), obtidos por meio da ferramenta de consulta Tesouro Gerencial.

Considerando que o trabalho consiste em um estudo longitudinal e comparado, no lapso temporal de 2016 a 2021, é necessário que as universidades disponham de dados ao longo de todo o período, de forma a dar exequibilidade ao estudo. Existem ao todo 69 universidades (Ministério da Educação [MEC], 2020). Portanto, da população de 69, serão excluídas do estudo as seguintes universidades: i) a Universidade Federal do Norte do Tocantins (UFNT), situada na região Norte, criada em 2019 e ii) cinco universidades criadas em 2018, sendo duas delas na região Nordeste: Universidade Federal do Agreste de

Pernambuco (UFAPE) e Universidade Federal do Delta do Parnaíba (UFDPAr) e três, na região Centro-oeste: Universidade Federal de Catalão (UFCat), Universidade Federal de Jataí (UFJ), Universidade Federal de Rondonópolis (UFR), uma vez que estas seis universidades excluídas não apresentam dados para o período sob exame: 2016 a 2021. Portanto, serão analisados os dados da execução orçamentária e de restos a pagar de 63 universidades federais brasileiras dos anos de 2016 a 2021.

Os dados levantados serão referentes à execução orçamentária e irão abranger a dotação orçamentária, o valor empenhado, o valor inscrito em restos a pagar não processados e a execução orçamentária dos empenhos inscritos e reinscritos em restos a pagar não processados que compreende, o estoque de restos a pagar, os valores liquidados e o cancelamento de restos a pagar não processados.

A execução de despesas do grupo pessoal e encargos sociais foi excluída da base de dados em função

desse grupo de despesa não apresentar participação relevante no estoque de restos a pagar. Por razões semelhantes, este procedimento também foi adotado nos estudos realizados por Coelho et al. (2019) e Vasconcelos (2018).

Não foi utilizado na pesquisa os dados referentes aos restos a pagar processados. A opção por considerar somente os restos a pagar não processados está também alinhada com as recomendações feitas por Vasconcelos (2018), tendo em vista a predominância desse tipo de restos a pagar, também constatada por Coelho et al. (2019), no estudo de caso realizado na UFSC.

Assim, considerando o objetivo da pesquisa, para analisar os impactos do Decreto n. 9.428 (2018) na gestão de RPNP serão utilizados indicadores calculados a partir dos dados da execução do orçamento do exercício e dos restos a pagar de cada ano do período analisado, constantes do SIAFI, consoante mostrado na Tabela 1.

Tabela 1

Indicadores da gestão de RPNP

Seq.	Indicador	Operacionalização	Relação com o desempenho das entidades	Estudos que embasaram a utilização do indicador
1	Grau de execução orçamentária (GEO)	$(\text{Valor empenhado (ano X)}) / (\text{Dotação Orçamentária (ano X)})$	Quanto maior, melhor	Vasconcelos (2018)
2	Relação RPNP e o Orçamento do Exercício (RPNP/ORC)	$(\text{Saldo RPNP no início do exercício}) / (\text{Dotação orçamentária do exercício})$	Quanto menor, melhor	Medeiros <i>et. al</i> (2014)
3	Restos a pagar não processados inscritos (RPNPI)	$1 - (\text{Valor inscrito em RPNP no exercício}) / (\text{Valor empenhado no exercício})$	Quanto maior, melhor	Nonaka (2019); Queiroz (2020)
4	Restos a pagar não processados liquidados (RPNPL)	$(\text{Valor RPNP liquidado no exercício}) / (\text{Saldo RPNP no início do exercício})$	Quanto maior, melhor	Mota (2018)
5	Restos a pagar não processados cancelados (RPNPC)	$1 - (\text{Valor RPNP cancelado no exercício}) / (\text{Saldo RPNP no início do exercício})$	Quanto maior, melhor	Areias (2019); Nonaka (2019); Vasconcelos (2018)
6	Float RPNP	$(\text{Vr.inscrito em RPNP} + \text{RPNP a Liquidar} - \text{RPNP Liquidados}) / (\text{Dotação orçamentária})$ Onde: Valor inscrito em RPNP = Valor das despesas inscritas em restos a pagar ao final do exercício atual. RPNP a Liquidar = Saldo de restos a pagar não processados em 31/12 do exercício atual (referente empenhos inscritos em exercícios anteriores), RPNP Liquidados = Valor dos restos a pagar não processados liquidados durante o exercício. Dotação Orçamentária = Valor das dotações orçamentárias atualizadas do exercício	Quanto menor, melhor	Nonaka (2019); Silva, Cândido e Gerardo (2007).

Fonte: Elaborada pelos autores.

A partir dos dados da execução orçamentária, tanto dos restos a pagar como do orçamento de cada exercício do período analisado, foram definidos os indicadores apresentados de forma resumida na Tabela 1. Convém ressaltar que a definição dos indicadores levou em conta também alguns pontos destacados em estudos anteriores na temática de restos a pagar, em especial os que abordaram essa temática no âmbito das universidades federais.

O desempenho na gestão de RPNP nas universidades federais pode ser interpretado, segundo os indicadores apresentados na Tabela 1, da seguinte forma: para os indicadores GEO, RPNPI, RPNPL e RPNPC, apresentam melhores desempenhos as universidades que apresentarem os maiores valores; por sua vez, para os indicadores RPNP/ORC e FLOAT o melhor desempenho é obtido pelas universidades que apresentarem os menores valores.

Conforme delineado no objetivo do estudo, foram analisadas as Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes. Isto posto, os indicadores apresentados na Tabela 1 foram calculados de forma separada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes.

Foi realizada uma análise descritiva dos indicadores apresentados na Tabela 1, para permitir uma melhor compreensão do comportamento dos dados, identificando-se tendências, variabilidade e valores atípicos (Fávero, Belfiore, Silva, & Chan, 2009), com a apresentação dos valores máximos, mínimos, média, mediana, desvio-padrão e coeficiente de variação de cada um dos indicadores.

Além da estatística descritiva, foi utilizado teste de médias, com o objetivo de identificar se existem diferenças estatisticamente significantes entre os indicadores de gestão de restos a pagar no período anterior ao Decreto nº 9.428/2018 (2016 a 2018) e no período sob a vigência do referido decreto (2019 a 2021). Neste caso o teste utilizado buscou verificar a hipótese de que os indicadores foram obtidos de populações idênticas.

Previamente à aplicação do teste de médias, foi verificada a normalidade da amostra de dados, por meio do Teste de Kolmogorov-Smirnov (KS), realizado no SPSS, que apontou $p < 0,05$, o que indica que não se trata de uma distribuição normal. Assim, como o pressuposto da normalidade não foi atendido, o teste utilizado foi do tipo não paramétrico de Wilcoxon, para comparação de amostras pareadas. Segundo Fávero (2017), os testes deste tipo investigam se duas amostras estão, de alguma forma, relacionadas entre si e, usualmente são aplicados, quando se analisa uma situação antes e depois de um acontecimento.

O teste de Wilcoxon foi aplicado para cada um dos indicadores apresentados na Tabela 1, utilizando-se os valores médios do período anterior ao Decreto nº 9.428/2018 (2016 e 2018) e o do período após Decreto nº 9.428/2018 (2019 a 2021).

Uma vez apresentado o detalhamento dos procedimentos metodológicos adotados na presente pesquisa, na próxima seção serão apresentados e analisados os resultados obtidos no estudo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Considerando a execução dos procedimentos metodológicos, detalhados na seção anterior, esta seção traz os resultados do estudo, sua respectiva interpretação e análise.

A estatística descritiva e o resultado do teste de Wilcoxon, utilizado para comparar os indicadores de gestão de restos a pagar antes e depois Decreto nº 9.428/2018, serão apresentados por indicador e por grupo de despesas. Oportunamente, serão apresentadas algumas considerações, com base na comparação do comportamento dos dados dos dois grupos de despesas.

4.1 Grau de execução orçamentária (GEO)

Na Tabela 2 tem-se estatística descritiva para o indicador GEO, compreendendo o período de 2016 a 2021. Para favorecer a comparação entre o período antes da vigência do Decreto nº 9.428/2018 (2016 a 2018) e após o referido decreto (2019 a 2021), apresentam-se duas colunas adicionais em cada tabela, uma para cada triênio.

Tabela 2

Estatística descritiva do Indicador GEO, antes da vigência e sob a vigência do decreto

Descrição	GEO - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	80,76%	89,36%	95,28%	80,76%	98,05%	41,76%	94,66%	41,76%
Máximo	226,20%	227,76%	212,81%	227,76%	212,86%	220,91%	208,46%	220,91%
Média	125,85%	128,64%	127,28%	127,26%	123,58%	116,55%	121,45%	120,53%
Mediana	115,90%	114,19%	111,92%	114,19%	109,62%	110,23%	112,05%	110,56%
Desvio-padrão	30,53%	32,43%	29,16%	30,59%	27,62%	25,35%	26,16%	26,42%
Coeficiente de variação	24,26%	25,21%	22,91%	24,04%	22,35%	21,75%	21,54%	21,92%
Descrição	GEO - Despesas de Capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	25,38%	34,31%	30,67%	25,38%	56,69%	97,70%	45,63%	45,63%
Máximo	289,36%	626,72%	1149,44%	1149,44%	2195,17%	2229,62%	2597,03%	2597,03%
Média	84,06%	98,84%	270,54%	151,15%	254,93%	182,20%	185,71%	207,61%
Mediana	81,07%	88,69%	224,33%	101,72%	147,78%	135,51%	104,26%	132,12%
Desvio-padrão	37,76%	75,12%	195,63%	148,84%	312,35%	268,29%	332,51%	305,78%
Coeficiente de variação	44,92%	75,99%	72,31%	98,47%	122,53%	147,26%	179,05%	147,29%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

Levando em conta o objetivo delimitado neste estudo, de analisar de forma segregada por grupo de despesas, o impacto do Decreto nº 9.428/2018, a despeito dos valores médios do indicador GEO para Outras

Despesas Correntes, apresentados na Tabela 2, serem superiores a 100%, são bem menores do que os valores médios do indicador GEO para as Despesas de Capital. Assim sendo, a relação entre o valor empenhado e a

dotação orçamentária para Despesas de Capital é significativamente maior do que para o grupo Outras Despesas Correntes, o que permite inferir que, no período analisado, nas universidades federais a execução de dotações de outros órgãos é menor para as Outras Despesas Correntes.

O GEO representa a relação entre o valor empenhado no exercício e a dotação orçamentária. Percebe-se, pelos valores apresentados na Tabela 2, que nas universidades federais este indicador costuma ser superior à 100%, ou seja, o valor empenhado normalmente supera o valor da dotação orçamentária, sobretudo para as Despesas de Capital, o que revela que a maior parte dos investimentos realizados pelas universidades federais no período analisado não são custeados com recursos das suas dotações orçamentárias, e sim com recursos provenientes de outros órgãos. Isto ocorre porque no valor empenhado são considerados tanto empenhos custeados com o orçamento da própria universidade, como aqueles que utilizam orçamento de outros órgãos, que são executados nessas instituições.

Um ponto de destaque no período analisado, de acordo com a Tabela 2, é que o menor valor para o

indicador GEO, referente ao grupo Outras Despesas Correntes ocorreu na Universidade Federal de Viçosa (UFV) em 2020, que empenhou apenas 41,76% da sua dotação orçamentária para o grupo Outras Despesas Correntes. A consulta ao Relatório de Gestão da UFV não permite identificar, de forma inequívoca, as razões para a baixa execução orçamentária em 2020 (Universidade Federal de Viçosa [UFV], 2020).

Consoante apresentado na Tabela 2, a Universidade Federal do Vale do São Francisco (UNIVASF) é a instituição que apresenta os maiores valores do indicador GEO para as Despesas de Capital em cinco dos seis exercícios analisados. Em 2021 esta relação foi superior a 25 vezes. Os altos valores para este indicador demonstram que os recursos de outros órgãos são, praticamente, a única fonte de recursos para realização de investimentos na UNIVASF.

4.2 Restos a pagar não processados inscritos (RPNPI)

Na Tabela 3 é mostrada a estatística descritiva para o indicador RPNPI, compreendendo o período de 2016 a 2021, com o acréscimo das colunas com os valores acumulados de cada triênio.

Tabela 3

Estatística descritiva do Indicador RPNPI, antes da vigência e sob a vigência do decreto

Descrição	RPNPI - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	62,32%	62,07%	63,65%	62,07%	61,10%	53,97%	60,03%	53,97%
Máximo	94,79%	96,57%	97,61%	97,61%	97,19%	91,98%	97,05%	97,19%
Média	85,04%	84,04%	84,22%	84,43%	82,62%	75,25%	78,17%	78,68%
Mediana	85,24%	85,83%	87,35%	86,17%	85,01%	73,78%	78,66%	78,88%
Desvio-padrão	7,21%	8,01%	9,17%	8,14%	8,72%	9,19%	8,11%	9,15%
Coeficiente de variação	8,48%	9,53%	10,88%	9,64%	10,55%	12,21%	10,37%	11,63%

Descrição	RPNPI - Despesas de Capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	1,19%	4,11%	3,43%	1,19%	0,40%	0,60%	0,00%	0,00%
Máximo	81,53%	63,86%	89,30%	89,30%	46,40%	78,46%	73,32%	78,46%
Média	33,78%	31,41%	28,04%	31,07%	18,52%	23,05%	21,66%	21,07%
Mediana	30,85%	31,57%	25,05%	28,70%	16,64%	18,42%	12,37%	16,64%
Desvio-padrão	18,69%	16,61%	18,10%	17,88%	12,26%	17,19%	20,81%	17,13%
Coeficiente de variação	55,32%	52,90%	64,54%	57,54%	66,23%	74,58%	96,07%	81,28%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

Importante destacar previamente que, quanto mais próximos de 100% forem os valores do indicador RPNPI, menor será o percentual inscrito em RPNP, dada a forma de cálculo desse indicador, apresentada na Tabela 1. Dito isso, consoante apresentado na Tabela 3, importa observar que, no caso das Outras Despesas, tanto a média (75,25%) quanto a mediana (73,78%) do indicador RPNPI revelam que, em 2020 observou-se um maior volume médio de inscrição em RPNP de empenhos de Outras Despesas Correntes, em relação aos dois exercícios imediatamente anteriores. Uma provável explicação para esse maior volume de inscrição de empenhos em RPNP, é a pandemia

de covid-19, que limitou as atividades nas universidades federais.

Uma possível consequência da restrição das atividades é a redução de algumas despesas, como por exemplo, energia elétrica, em razão do período da pandemia, quando as atividades acadêmicas se realizaram de forma remota, o que pode ocasionar uma folga orçamentária, que pode ter sido utilizada em empenhos inscritos em restos a pagar. Como observado por Queiroz (2020), uma das possíveis razões para inscrição de empenhos em restos a pagar, é garantir a execução no início do exercício seguinte, neste caso, 2021. Além do mais, conforme identificado por Araújo, Lins e Diniz (2022),

usualmente, no encerramento do exercício, os recursos orçamentários são empenhados em uma atmosfera de “use ou perca”, dada a proibição de utilização da dotação orçamentária não empenhada no exercício seguinte. A inscrição em restos a pagar é o destino dos empenhos emitidos neste contexto.

No caso das Despesas de Capital, para o indicador RPNPI, identifica-se que a menor média ocorreu em 2019, conforme Tabela 3. Assim sendo, considerando a forma como é calculado o citado indicador, o exercício em que ocorreu o maior volume médio de inscrição de empenhos de Despesas de Capital em RPNP, foi 2019. Por outro lado, o maior valor foi apresentado em 2018 pela Universidade Federal do Sul da Bahia (UFSB).

Conforme pode ser identificado na Tabela 3, os piores desempenhos, ou seja, as instituições que inscreveram um maior percentual do valor empenhado de Despesas de Capital em RPNP aconteceram no período após o decreto e foram identificados na Fundação

Universidade Federal do Rio Grande (FURG), em 2019; na Universidade Federal do Oeste do Pará (UFOPA), em 2020 e na Fundação Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD), que em 2021 inscreveu em RPNP todo o valor empenhado de Despesas de Capital.

Outro fato que pode ter contribuído para o aumento do volume de inscrição de empenhos em RPNP no exercício de 2020 foi a anuência do TCU para flexibilização do prazo para a execução das dotações referentes ao Orçamento de Guerra, instituído pela Emenda Constitucional n. 106 (2020) (TCU, 2020).

4.3 Relação RPNP e o Orçamento do Exercício (RPNP/ORC)

A Tabela 4 apresenta a estatística descritiva para o indicador RPNP/ORC, abrangendo o período de 2016 a 2021, adicionando-se duas colunas, com os valores acumulados em cada um dos dois triênios avaliados.

Tabela 4

Estatística descritiva do Indicador RPNP/ORC, antes da vigência e sob a vigência do decreto

Descrição	RPNP/ORC - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	4,29%	5,94%	6,20%	4,29%	3,68%	4,77%	16,26%	3,68%
Máximo	57,23%	109,22%	107,08%	109,22%	89,84%	77,62%	102,37%	102,37%
Média	20,84%	24,35%	25,30%	23,50%	24,44%	26,50%	39,44%	30,12%
Mediana	19,86%	20,72%	22,13%	20,35%	19,95%	24,21%	35,42%	25,26%
Desvio-padrão	10,57%	16,60%	16,51%	14,88%	16,11%	14,18%	18,47%	17,57%
Coeficiente de variação	50,74%	68,18%	65,24%	63,32%	65,93%	53,52%	46,84%	58,33%

Descrição	RPNP/ORC - Despesas de Capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	15,97%	27,88%	13,95%	13,95%	37,65%	31,76%	51,25%	31,76%
Máximo	468,70%	1346,33%	1202,56%	1346,33%	2758,33%	2054,56%	1862,91%	2758,33%
Média	95,73%	170,44%	330,55%	198,91%	466,63%	239,38%	359,24%	355,08%
Mediana	71,94%	135,27%	244,81%	127,74%	286,33%	141,65%	229,90%	207,05%
Desvio-padrão	82,55%	174,90%	265,07%	212,49%	528,57%	315,63%	379,67%	425,67%
Coeficiente de variação	86,23%	102,61%	80,19%	106,83%	113,27%	131,85%	105,69%	119,88%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

Os valores médios do indicador RPNP/ORC para as Outras Despesas Correntes, apresentados na Tabela 4, permitem constatar que, a relação entre o valor do estoque de RPNP e o orçamento de cada exercício apresenta valores ligeiramente inferiores no primeiro triênio analisado, quando comparados aos dos últimos três anos do período avaliado. Percebe-se, ainda, que para as Outras Despesas Correntes, os valores médios da relação entre os RPNP e o orçamento são substancialmente inferiores, aos apresentados pelas Despesas de Capital.

Consoante apresentado na Tabela 4, as medidas de tendência central do indicador RPNP/ORC, calculado para as Despesas de Capital, apresentam os maiores valores no ano de 2019. É importante recordar que o indicador em questão relaciona o estoque de restos a pagar no início do exercício com a dotação orçamentária do mesmo exercício. Logo, no início do exercício de 2019, os impactos no

Decreto nº 9.428/2018 sobre o estoque de restos a pagar, ainda não tinham ocorrido. O cancelamento pela mudança da regra de validade ocorreu ao final do exercício de 2019. Os valores médios desse indicador demonstram a relevância que os restos a pagar têm na realização de investimentos nas universidades, corroborando o que foi observado por Medeiros *et. al* (2014), que identificaram os restos a pagar representando uma modalidade de orçamento paralelo, sobretudo no que tange às Despesas de Capital.

Dentre as instituições que apresentaram maiores valores para o indicador RPNP/ORC, calculado para as Despesas de Capital, destaca-se a Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD) que apresentou os maiores valores dentre todas as instituições analisadas para os quatro primeiros anos avaliados. Em 2020 e 2021 a UFCSPA apresentou o maior valor para o indicador.

A Universidade Federal de Viçosa (UFV) se destacou no tocante aos valores mínimos para o Indicador RPNP/ORC. A UFV é dona do menor valor para o primeiro triênio avaliado (4,29%), apresentado na Tabela 4. No segundo triênio, o menor valor para este indicador foi apresentado pela UFOB em 2019.

De acordo com os valores do indicador RPNP/ORC, o estoque de restos a pagar de Despesas de Capital da Universidade Federal Rural do Pernambuco UFRPE em 2019 (2758,33%) e da Universidade Federal do Amapá (UNIFAP) em 2020 (2054,56%) no início do exercício, era mais de 20 vezes o orçamento para este grupo de despesas nos referidos anos. Além dessas duas instituições, no exercício de 2020, a UNIVASF esteve entre as instituições com maiores valores nos quatro últimos exercícios

analisados. Convém lembrar que a UNIVASF também apresentou a maior relação entre o valor empenhado e o orçamento do exercício para as Despesas de Capital.

As instituições que apresentaram uma menor relação entre o estoque de RPNP de Despesas de Capital e o orçamento para o mesmo grupo de despesas, foram: UFES no período de 2016 a 2018 e Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) no período de 2019 a 2021.

4.4 Restos a pagar não processados liquidados (RPNPL)

A Tabela 5 contém a estatística descritiva para o indicador RPNL, compreendendo o período de 2016 a 2021, incluindo-se as colunas com os valores acumulados em cada um dos dois triênios avaliados.

Tabela 5

Estatística descritiva do Indicador RPNL, antes da vigência e sob a vigência do decreto

Descrição	RPNPL - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	29,36%	21,66%	25,75%	21,66%	25,53%	41,36%	35,73%	25,53%
Máximo	97,42%	95,23%	95,23%	97,42%	94,32%	95,94%	96,33%	96,33%
Média	68,90%	71,98%	74,83%	71,90%	72,49%	72,43%	74,64%	73,19%
Mediana	71,22%	74,56%	75,76%	73,54%	74,49%	73,70%	74,49%	74,34%
Desvio-padrão	13,34%	14,96%	13,73%	14,16%	14,10%	13,37%	13,08%	13,49%
Coeficiente de variação	19,36%	20,79%	18,35%	19,70%	19,45%	18,46%	17,53%	18,44%

Descrição	RPNPL - Despesas de Capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	7,49%	11,06%	6,11%	6,11%	7,00%	23,41%	21,51%	7,00%
Máximo	92,19%	96,55%	98,79%	98,79%	99,35%	91,39%	98,89%	99,35%
Média	53,27%	60,34%	59,98%	57,87%	63,77%	62,59%	59,60%	61,99%
Mediana	55,37%	60,18%	57,86%	58,08%	68,69%	65,29%	56,74%	65,32%
Desvio-padrão	22,09%	22,19%	23,31%	22,65%	22,22%	18,60%	18,91%	19,95%
Coeficiente de variação	41,46%	36,77%	38,87%	39,14%	34,84%	29,72%	31,73%	32,18%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

De acordo com o que é apresentado na Tabela 5, durante o período avaliado, as universidades federais conseguiram liquidar em torno de 73% do estoque de empenhos inscritos em RPNP de Outras Despesas Correntes. Percebe-se que, os valores médios do indicador RPNPL do grupo Outras Despesas Correntes, apresentados na Tabela 5, são superiores aos das Despesas de Capital, o que pode ser um indicativo de que as universidades federais são mais eficientes na gestão de restos a pagar de Outras Despesas Correntes do que das Despesas de Capital.

Na Tabela 5, não se observa, para o indicador RPNPL, grandes variações nos valores das medidas de tendência central. As universidades liquidam a cada ano, em média, em torno de 60% do estoque de RPNP de Despesas de Capital. Observa-se também que o valor médio do primeiro triênio é ligeiramente inferior em relação aos últimos três exercícios.

O fato do início da vigência do Decreto n. 9.428 (2018) não ter alterado de forma significativa o percentual médio de liquidação dos RPNP nas universidades federais, dá indícios de que, para as Despesas de Capital, como

observado por Nascimento (2020), o prazo de três anos pode ser suficiente para a execução dos restos a pagar, considerando a capacidade de execução (liquidação) dos RPNP nas universidades federais.

No tocante ao desempenho na liquidação do estoque de RPNP de Outras Despesas Correntes, representado pelo indicador RPNPL, a instituição que se destacou foi a UNIFESSPA, ao apresentar o maior percentual de liquidação em 2018 e 2019.

O resultado do estudo de Nonaka (2019), que compreendeu o período de 2008 a 2018, indicou que a UNIFESSPA foi a instituição que menos cancelou RPNP (0,3%). Nonaka (2019) observou ainda que, a UNIFESSPA foi a universidade que mais realizou despesas inscritas em RPNP (96,9%). Apesar de o estudo do estudo de Nonaka (2019) considerar realizados os RPNP pagos, pode-se inferir que essa instituição apresenta um resultado semelhante para a liquidação, fase anterior da execução dos RPNP. Portanto, os resultados dos indicadores RPNPL obtidos no presente estudo, calculados tanto para as Outras Despesas Correntes, quanto para as despesas capital, corroboram os resultados obtidos por Nonaka (2019).

Diante disso, é possível afirmar que, o desempenho da UNIFESSPA na gestão de RPNP, além de contemplar Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes, manteve-se por um longo período, considerando o período analisado por Nonaka (2019) e o período do presente estudo.

A UFPB apresentou, para o grupo Outras Despesas Correntes, os piores valores apresentados na Tabela 5 para o indicador RPNPL em 2016, 2017, 2018 e 2019. O desempenho ruim desta instituição indica que a gestão de nesta instituição não foi eficiente no período analisado.

Embora tenha considerado o pagamento de despesas inscritas em RPNP, e não a liquidação, Nonaka (2019) também constatou o desempenho ruim da UFPB. O

autor identificou que ela foi uma das 63 universidades que pagaram o menor percentual de RPNP. Considerando que não é esperada uma variação relevante entre os valores liquidados e pagos de RPNP, pode-se dizer que, no que se refere ao desempenho da UFPB, os resultados obtidos no presente estudo corroboram os de Nonaka (2019).

4.5 Restos a pagar não processados liquidados (RPNPC)

Na Tabela 6 apresenta-se a estatística descritiva para o indicador RPNPC, compreendendo o período de 2016 a 2021, incluindo-se duas colunas dedicadas aos valores consolidados por triênio.

Tabela 6

Estatística descritiva do Indicador RPNPC, antes da vigência e sob a vigência do decreto

Descrição	RPNPC - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	62,01%	66,56%	61,03%	61,03%	47,63%	54,43%	59,65%	47,63%
Máximo	99,99%	99,55%	99,49%	99,99%	97,97%	99,37%	99,04%	99,37%
Média	88,54%	90,91%	91,64%	90,36%	85,41%	90,53%	91,42%	89,12%
Mediana	90,42%	92,80%	94,90%	91,91%	88,78%	93,06%	93,48%	91,64%
Desvio-padrão	8,53%	7,60%	8,07%	8,14%	11,33%	9,00%	7,33%	9,69%
Coeficiente de variação	9,64%	8,36%	8,80%	9,01%	13,27%	9,94%	8,02%	10,87%

Descrição	RPNPC - Despesas de Capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	61,87%	74,54%	43,53%	43,53%	11,85%	58,53%	37,60%	11,85%
Máximo	100,00%	99,98%	99,98%	100,00%	99,82%	99,99%	99,94%	99,99%
Média	91,17%	96,01%	93,38%	93,52%	79,79%	93,34%	88,76%	87,30%
Mediana	95,13%	97,28%	97,98%	96,73%	88,97%	96,03%	93,96%	94,56%
Desvio-padrão	9,74%	4,67%	10,42%	8,84%	22,65%	9,26%	14,12%	17,18%
Coeficiente de variação	10,69%	4,86%	11,16%	9,46%	28,39%	9,92%	15,91%	19,68%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

Conforme Tabela 6, os valores do indicador RPNPC, calculado para Outras Despesas Correntes, revelam que o maior volume de cancelamentos foi identificado no exercício de 2019. Esse mesmo comportamento foi identificado também para as Despesas de Capital, porém, o volume de cancelamento de Outras Despesas Correntes no exercício de 2019 foi inferior.

Observando na Tabela 6 os valores médios do indicador RPNPC no exercício de 2019, pode-se inferir que o Decreto n. 9.428 (2018) impactou a gestão de restos a pagar de empenhos de Outras Despesas Correntes, ocasionando um maior cancelamento de RPNP em 2019. Porém, o cancelamento de RPNP em 2019 de Outras Despesas Correntes foi inferior ao de Despesas de Capital. Sugere-se, portanto, que os efeitos do Decreto n. 9.428 (2018) foram mais relevantes para as Despesas de Capital.

De acordo com a Tabela 6, para o indicador RPNPC, as medidas de tendência central no exercício de 2019 destoam dos demais anos analisados. Em 2019, os valores do indicador RPNPC refletiram o pior desempenho no período. Infere-se, portanto, que, o percentual

significativamente maior de cancelamentos de RPNP em 2019 é um efeito do Decreto n. 9.428 (2018).

Verificou-se uma recorrência das instituições com maiores valores para os indicadores RPNPL e RPNPC, sobretudo, no exercício de 2019, onde a UFSB apresentou os maiores valores nos dois indicadores. Essa reincidência dos valores máximos dos dois indicadores era previsível, tendo em vista que, ao liquidar praticamente todo o seu estoque de RPNP, a exemplo do que fez a UFSB em 2019, restariam poucos empenhos passíveis de cancelamento. O bom desempenho da UFSB em relação ao cancelamento de RPNP, mesmo após o Decreto n. 9.428 (2018), corrobora os achados de Nonaka (2019) que identificou a UFSB como a segunda universidade que menos cancelou RPNP no período de 2008 a 2018.

4.6 Float RPNP

A Tabela 7 exibe a estatística descritiva para o indicador Float RPNP, englobando o período de 2016 a 2021, acrescentando-se os valores acumulados em cada um dos dois triênios avaliados.

Tabela 7

Estatística descritiva do Indicador Float RPNP

Descrição	Float RPNP - Outras despesas correntes							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	-9,30%	-11,15%	-11,71%	-11,71%	-9,49%	-9,29%	-19,40%	-19,40%
Máximo	53,50%	72,63%	39,94%	72,63%	25,99%	50,30%	51,61%	51,61%
Média	9,07%	9,31%	6,56%	8,31%	7,20%	15,22%	4,98%	9,13%
Mediana	7,43%	6,58%	5,12%	6,58%	7,83%	13,53%	5,04%	8,37%
Desvio-padrão	9,50%	12,80%	9,27%	10,66%	7,48%	11,18%	13,00%	11,61%
Coefficiente de variação	104,69%	137,42%	141,39%	128,23%	103,91%	73,41%	261,01%	127,13%

Descrição	Float RPNP - Despesas de capital							
	Triênio antes da vigência do decreto				Triênio sob a vigência do decreto			
	2016	2017	2018	Média*	2019	2020	2021	Média*
Mínimo	-31,34%	-68,82%	-237,46%	-237,46%	-306,26%	-435,13%	-1129,64%	-1129,64%
Máximo	373,30%	467,27%	995,28%	995,28%	902,88%	398,38%	986,67%	986,67%
Média	57,29%	56,86%	153,40%	89,18%	24,74%	62,85%	23,53%	37,04%
Mediana	45,88%	32,31%	103,35%	55,02%	17,69%	66,47%	38,47%	40,21%
Desvio-padrão	70,27%	99,89%	219,11%	151,08%	179,99%	110,68%	247,47%	187,77%
Coefficiente de variação	122,67%	175,67%	142,84%	169,40%	727,41%	176,09%	1051,85%	506,90%

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: * A coluna da média corresponde à média aritmética do triênio, exceto, no que concerne aos valores mínimos e máximos.

De acordo com a Tabela 7, os valores médios do indicador FLOAT para Outras Despesas Correntes demonstram que, nos seis anos analisados, a maior média foi identificada no exercício de 2020 (15,22%), situação que diverge da identificada para as Despesas de Capital, em que os maiores valores médios ocorreram em 2018(153,40%) e os menores em 2021 (24,53%). Os valores médios do indicador FLOAT, apresentados na Tabela 7, revelam que os efeitos imediatos do Decreto n. 9.428 (2018), evidenciados pelo cancelamento de restos a pagar feito pela STN ao final do exercício de 2019, não foram representativos para o grupo Outras Despesas Correntes, o que pode ser evidenciado pela proximidade dos valores médios de FLOAT em 2018 (6,56%) e 2019 (7,20%).

Consoante apresentado na Tabela 7, as medidas de tendência central do indicador FLOAT, referente às Despesas de Capital, demonstram que, no período analisado, os menores valores médios deste indicador ocorreram no exercício de 2019, o que releva os efeitos do Decreto n. 9.428 (2018), evidenciados pelo cancelamento de restos a pagar feito pela STN ao final do exercício de 2019. Faz-se importante esclarecer que, o indicador FLOAT, considera o valor de restos a pagar não processados em 31/12 do exercício.

O indicador FLOAT representa a flutuação dos restos a pagar e, quando este indicador apresenta valores negativos tem-se uma redução no estoque de RPNP, refletindo um melhor desempenho. Dito isso, no que se refere as Despesas de Capital, as instituições que apresentaram os melhores desempenhos foram a UFSB (-32,94%) no primeiro triênio analisado (2016 a 2018) e a Universidade Federal de Goiás (-392,70%) no período após o Decreto nº 9.428/2018, que compreende o segundo triênio avaliado.

Considerando a média de cada triênio, os maiores valores para o indicador FLOAT, referente as Outras

Despesas Correntes foram obtidos pela UFGD, no período antes do Decreto nº 9.428/2018 (55,36%) e pela UFCSPA, no período após o decreto (33,64%). Mantendo-se um paralelo com os maiores valores do indicador FLOAT para as Despesas de Capital, o percentual de 72,63% do FLOAT da UFGD em 2017, que foi o maior da série, denota-se que a flutuação de RPNP de empenhos de Outras Despesas Correntes é consideravelmente inferior ao de Despesas de Capital.

Conforme Tabela 7, em relação ao FLOAT, as universidades que apresentaram os melhores desempenhos nos anos de 2018, 2019 e 2020 foram a UFSB, Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) e a Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), nessa ordem. O melhor desempenho em todo o período foi da UNIRIO em 2020.

No que diz respeito às Despesas de Capital, considerando a média de cada triênio analisado, os maiores valores para o indicador FLOAT foram obtidos pela Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF) no período anterior ao Decreto nº 9.428/2018 (2016 a 2018) e pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR) no período após o decreto (2019 a 2021). De 2016 a 2018 o valor médio do FLOAT da UFJF foi de 599,18%. Por sua vez, a UFSCAR apresentou um FLOAT de 626,18% no período pós Decreto nº 9.428/2018 (2019 a 2021). Os valores máximos do FLOAT das referidas instituições demonstram que a postergação de RPNP de Despesas de Capital nessas instituições equivale a aproximadamente seis vezes o orçamento.

4.7 Resultado do teste de Wilcoxon

Conforme delimitado na seção de metodologia, a partir dos valores médios de cada triênio, foi realizado o teste de Wilcoxon, utilizando-se o software SPSS, para testar a hipótese H_0 : o Decreto nº 9.428/2018 não produz efeitos significativos nos indicadores de gestão de RPNP.

Para tanto, quando $p < 0,05$ rejeita-se H_0 . Os resultados do teste são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8

Estatística descritiva do Indicador Float RPNP – Outras Despesas Correntes e Despesas de Capital

Indicador	Outras Despesas Correntes		Despesas de Capital	
	Z	Significância Sig. (2 extremidades)	Z	Significância Sig. (2 extremidades)
GEO	-2,7	0,007	-2,42	0,015
RPNPI	-5,95	<0,001	-4,79	<0,001
RPNP/ORC	-4,48	<0,001	-5,19	<0,001
RPNPL	-1,23	0,218	-1,58	0,114
RPNPC	-1,32	0,186	-3,820	<0,001
FLOAT RPNP	-1,49	0,137	-2,6	0,009

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 8, considerando os parâmetros para rejeição de H_0 , por meio do teste de Wilcoxon para amostras pareadas observou-se que o Decreto nº 9.428/2018 impactou, tanto para as Outras Despesas Correntes quanto para Despesas de Capital, os indicadores GEO, RPNPI, RPNP/ORC. Pode-se inferir então, que o Decreto nº 9.428/2018 impactou tanto a inscrição de empenhos em restos a pagar como o estoque de RPNP em relação ao orçamento, independentemente do tipo de despesas.

No caso das Outras Despesas Correntes, o teste de Wilcoxon permitiu identificar que os indicadores RPNPL, RPNPC e FLOAT RPNP não foram impactados pelo Decreto nº 9.428/2018 ($p > 0,05$ – não rejeição de H_0).

O teste de Wilcoxon possibilitou, ainda, identificar que, no tocante às Despesas de Capital, o Decreto nº 9.428/2018 embora não tenha impactado a liquidação (RPNPL), gerou impacto no cancelamento de RPNP e na flutuação dos RPNP.

Para o indicador RPNPI, os resultados do teste de Wilcoxon para amostras pareadas, tanto para as Outras Despesas Correntes ($p < 0,001$), quanto para Despesas de Capital ($p < 0,001$), evidenciaram que existem diferenças estatisticamente significantes entre os valores médios antes do Decreto nº 9.428/2018 (2016 a 2018) e depois (2019 a 2021) do decreto.

Os resultados obtidos com a aplicação do teste de Wilcoxon reforçam as diferenças que existem entre a execução de restos a pagar de Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes, corroborando o que foi identificado por Cavalcanti (2019).

No que concerne à relação entre o valor empenhado e os restos a pagar, os resultados do presente estudo divergem daqueles obtidos por Silva *et al.* (2014). No presente estudo foram observadas, para os dois tipos de despesas analisados, diferenças estatisticamente significantes entre o período anterior e posterior ao Decreto nº 9.428/2018 para os indicadores RPNPI e RPNP/ORC, que refletem a relação entre os restos a pagar e o valor empenhado ou orçamento. Uma conclusão possível é a de

que a alteração mais recente da regra de validade dos restos a pagar, imposta pelo Decreto nº 9.428/2018, ocasionou mudanças mais abrangentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo consistiu em analisar, de forma segregada: Despesas de Capital e Outras Despesas Correntes, os impactos do Decreto n. 9.428 (2018) na gestão de restos a pagar não processados no âmbito das universidades federais, o qual trouxe limitações temporais para execução dos restos a pagar não processados. Este objetivo foi alcançado por meio da utilização de indicadores de gestão de RPNP, calculados para os exercícios de 2016 a 2021, bem como pela análise da estatística descritiva dos mesmos e aplicação do teste de Wilcoxon, que permitiu constatar as diferenças entre a situação anterior e posterior ao Decreto n. 9.428 (2018).

A análise do indicador de gestão GEO revelou que a maior parte dos investimentos realizados pelas universidades federais no período analisado não são custeados com recursos das suas dotações orçamentárias, e sim com recursos provenientes de outros órgãos. Os resultados evidenciam que as necessidades apresentadas pelas universidades em suas peças orçamentárias não representam a realidade delas em termos de investimentos públicos necessários, os quais têm a possibilidade concreta de impactar a prestação dos serviços por elas prestados.

Para o indicador RPNP/ORC, observou-se que, no caso das Despesas de Capital, os valores médios são superiores a 100% e que os maiores valores ocorreram em 2019. Para o grupo Outras Despesas Correntes, o estoque de RPNP representa aproximadamente 27% do orçamento. A diferença existente entre a inscrição de restos a pagar relativas às despesas correntes e de capital é condizente com a política informal existente no país de os cortes orçamentários são produzidos mais em relação aos investimentos do que os gastos de manutenção. Daí a falta de proporção da inscrição como evidenciada na pesquisa.

Em relação ao indicador RPNPI, no que tange as Despesas de Capital, o pior desempenho, com base nos valores médios, ocorreu em 2019. Por sua vez, para o grupo Outras Despesas Correntes, o pior desempenho, ou seja, o maior percentual de inscrição, ocorreu em 2020. Portanto, a gestão de RPNP pode ter sido impactada pela pandemia de COVID-19, aumentando-se o volume de inscrição de empenhos de Outras Despesas Correntes em RPNP. Isso é coerente com a natureza dos gastos realizados durante a pandemia, maiores em relação à compra de medicamentos e materiais hospitalares e menos em relação a construção de obras públicas.

Para as Despesas de Capital, os menores valores médios para o indicador FLOAT, ou seja, as menores flutuações de RPNP, ocorreram em 2019 e 2021, primeiro ano em que ocorreram os efeitos do Decreto n. 9.428 (2018), e o exercício mais recente avaliado. No que se refere ao grupo Outras Despesas Correntes, a maior

flutuação de RPNP, ocorreu em 2020. Embora os resultados de float não sejam decrescentes de forma contínua, eles sinalizam que o Governo Central vem numa tendência para diminuição do postergamento do pagamento das despesas pela inscrição de restos a pagar.

Observou-se, por meio da análise do indicador RPNPL, que as universidades liquidaram em média 60% do seu estoque de RPNP de Despesas de Capital no período avaliado, não sendo identificada variação relevante entre o período antes e depois do Decreto n. 9.428 (2018). Para o grupo Outras Despesas Correntes, o percentual médio de liquidação do estoque de RPNP, foi de aproximadamente 73% no período avaliado. Também não se identificou uma variação relevante entre o período antes e depois do Decreto n. 9.428 (2018). O resultado do teste de Wilcoxon também apresentou conclusões na mesma direção. Portanto, pode-se afirmar que o Decreto n. 9.428 (2018) não impactou, de forma relevante, a liquidação de RPNP, um importante indicador da gestão de RPNP.

Pode-se inferir, portanto que o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 pode ter sido causado, não pela falta de prazo para execução, mas pela limitação do desempenho das universidades federais na liquidação dos RPNP de Despesas de Capital.

No tocante à relação entre o valor empenhado e os restos a pagar, os resultados do presente estudo divergem daqueles obtidos por Silva *et al.* (2014). No presente estudo foram observadas, para os dois tipos de despesas analisados, diferenças estatisticamente significantes entre o período anterior e posterior ao Decreto nº 9.428/2018 para os indicadores RPNPI e RPNP/ORC, que refletem a relação entre os restos a pagar e o valor empenhado ou orçamento. Apesar de não terem sido identificadas alterações relevantes na liquidação do estoque de restos a pagar nas universidades federais, a alteração mais recente da regra de validade dos restos a pagar, imposta pelo Decreto nº 9.428/2018, já impactou a relação entre o valor inscrito em restos a pagar e o orçamento, bem como a relação entre o estoque de restos a pagar e o orçamento das universidades federais.

A análise do indicador RPNPC, para os dois grupos de despesas, reflete que o volume de RPNP cancelado apresentou o pior desempenho médio em 2019, primeiro ano de vigência do Decreto n. 9.428 (2018). No entanto, o desempenho no cancelamento de RPNP de Despesas de Capital foi pior do que o de Outras Despesas Correntes.

Como limitador para a pesquisa pode-se mencionar a não disponibilização, até o momento em que se realizou a análise a coleta de dados, de informações objetivas e detalhadas do impacto da pandemia de COVID-19 na execução orçamentária das universidades que apresentaram variações relevantes. Por ser um ano atípico em função da pandemia de COVID-19, a limitação no acesso aos relatos da gestão, limitou a interpretação dos impactos desse fenômeno na gestão de RPNP.

Isto posto, como sugestão de pesquisa futura, julga-se relevante repetir a presente pesquisa no futuro, com o

mesmo escopo, abrangendo-se outros exercícios em que os efeitos do Decreto n. 9.428 (2018) tenham se consolidado.

Recomenda-se ainda a utilização dos indicadores de gestão de RPNP analisados no presente estudo para avaliar a gestão de RPNP de outros órgãos no âmbito do MEC, como os institutos federais, ou mesmo, de órgãos ligados aos demais ministérios.

Outra possibilidade de pesquisa futura, diz respeito a compreender os aspectos qualitativos das decisões dos gestores das universidades federais em relação a gestão de RPNP, no contexto do Decreto n. 9.428 (2018), a exemplo da decisão de desbloquear empenhos inscritos em RPNP.

REFERÊNCIAS

- Araújo, J. G. R., Lins, T. S. M., & Diniz, J. A. (2022). O fenômeno *use it or lose it* na execução orçamentária das universidades federais e a inscrição em restos a pagar. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 15(1), 109-124. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150105>
- Areias, V. R. M. (2019). *Eficiência na gestão orçamentária do Hospital de Clínicas da UFPR – Estudo de caso sobre cancelamento de restos a pagar não processados e impactos no fluxo financeiro operacional* (Dissertação de mestrado). Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, SC, Brasil.
- Cavalcanti, R. L. C. (2019). *Análises estatísticas com abordagem na gestão pública: um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Coelho, G. N., Santana, G. M., Fey, V. A., & Santos, E. A. (2019). Gestão de restos a pagar: Estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18, 1-16. <https://doi.org/10.16930/2237-766220192738>
- Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (1986). Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências, Brasília. 1986. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm
- Decreto n. 9.428, de 28 de junho de 2018 (2018). Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Brasília. 2018. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9428.htm
- Decreto n. 7.654, de 23 de dezembro de 2011 (2011). Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. Brasília. 2011. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7654.htm
- Emenda constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016 (2016). Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília. 2016. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emenda/s/emc/emc95.htm
- Emenda constitucional n. 106, de 7 de maio de 2020 (2020). Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Brasília. 2020. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emenda/s/emc/emc106.htm

- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. D., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fávero, L. P. (2017). *Manual de Análise de Dados - Estatística e Modelagem Multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®* (1 ed.) Rio de Janeiro: LTC.
- Kohama, H. (2016). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática* (15 ed.). São Paulo: Editora Atlas SA.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília. 1964. https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm
- Medeiros, A. L., Duarte, M. T., & Lima, J. N. (2014). Perfil da execução orçamentária das instituições federais de ensino superior da região norte do Brasil no período 2011-2013. *Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, Brasil, XXXVIII.
- Ministério da Educação (2020). *Entidades Vinculadas*. <https://www.gov.br/mec/pt-br/estrutura-organizacional/entidades-vinculadas>
- Mota, S. C. (2018). *Eficiência relativa da execução de restos a pagar nas Universidades Federais Brasileiras* (Monografia). Universidade Federal Rural do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil. https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/38764/1/2018_tcc_scmota.pdf
- Nascimento, L. M. C. (2020). Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal. *Cadernos de Finanças Públicas*, 1(1). <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2020.78>
- Nonaka, T. H. (2019). *Restos a pagar não processados como indicador de eficiência na gestão orçamentária* (Dissertação de mestrado). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil. https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/38168/1/2019_TiagoHiromitsuNonaka.pdf
- Oliveira, J. C. K., & Corrêa, D. M. M. C. (2021). Estudo preditivo do impacto orçamentário da Emenda Constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 19(2), 238-267. <https://doi.org/10.32586/rcda.v19i2.686>
- Queiroz, A. G. A. (2020). *Avaliação de desempenho: um estudo de caso sobre os restos a pagar não processados no Instituto Federal de Rondônia-IFRO* (Dissertação de mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Região Norte, Portugal. https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/17480/1/Adriana_Queiroz_MAA_2020_Vers%C3%A3o_Final.pdf
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Editora Atlas SA.
- Santos, R. R., & Rover, S. (2019). Influência da governança pública na eficiência da alocação dos recursos públicos. *Revista de Administração Pública*, 53(4), 732-752. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180084>
- Silva, C. E. T., Neves, T. J. G., Campos, J. D. S., & Vasconcelos, A. L. F. S. (2014). Execução orçamentária: Um estudo sobre a inscrição de restos a pagar nas universidades federais do Nordeste. *Colóquio Internacional de Gestão Universitária - CIGU*, Florianópolis, Santa Catarina, Brasil, XIV.
- Secretaria do Tesouro Nacional (2019). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP (8 ed.)*. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>
- Secretaria do Tesouro Nacional (2020a). *Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar*. <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2020/114>
- Secretaria do Tesouro Nacional (2020b). *Decreto traz mudanças na regulamentação de restos a pagar da União*. <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/decreto-traz-mudancas-na-regulamentacao-de-restos-a-pagar-da-uniao>
- Silva, A. M. Â., Júnior, J. O. C., & Gerardo, J. C. (2007). Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. *Prêmio SOF de Monografias*, Brasília, Distrito Federal, Brasil, 2007.
- Tribunal de Contas da União (2016). *Acórdão TCU n. 2267/2016 – Plenário, processo nº TC 010.827/2015-3*. <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia>
- Tribunal de Contas da União (2017). *Acórdão TCU n. 272/2017 – Plenário, processo nº 018.415/2016-4*. <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia>
- Tribunal de Contas da União (2019). *Acórdão TCU n. 2033/2019 – Plenário, processo nº 022.649/2018-2*. <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia>
- Tribunal de Contas da União (2020). *Acórdão TCU n. 3225/2020 – Plenário, processo nº TC 036.975/2020-6*. <https://portal.tcu.gov.br/jurisprudencia>
- Universidade Federal de Viçosa (2020). *Relatório de Gestão de 2020*. <https://www.ufv.br/transparencia-e-prestacao-de-contas/relatorios-de-gestao-certificados-e-relatorios-de-auditoria/>
- Vairão, N. S., Junior, & Alves, F. J. S. (2017). A Emenda Constitucional 95 e seus efeitos. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 54-75. <https://doi.org/10.12979/32365>
- Vasconcelos, C. C. C. (2018). *Os impactos financeiros dos restos a pagar na execução orçamentária e financeira das IFES da região Centro-Oeste no período de 2008 a 2016* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Goiás, Aparecida de Goiânia, GO, Brasil. <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/8572/5/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20C%C3%A1ssia%20Cardoso%20de%20Carvalho%20Vasconcelos%20-%202018.pdf>

CONTEXTUS

REVISTA CONTEMPORÂNEA DE ECONOMIA E GESTÃO.

ISSN 1678-2089

ISSNe 2178-9258

1. Economia, Administração e Contabilidade – Periódico
2. Universidade Federal do Ceará. FEAAC – Faculdade de
Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE (FEAAC)**

Av. da Universidade – 2486, Benfica
CEP 60020-180, Fortaleza-CE

DIRETORIA: Paulo Rogério Faustino Matos
Danielle Augusto Peres

Website: www.periodicos.ufc.br/contextus

E-mail: revistacontextus@ufc.br



A Contextus está classificada no sistema Qualis – Capes como periódico B1, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo (2013-2016).



A Contextus está de acordo e assina a Declaração de São Francisco sobre a Avaliação de Pesquisas (DORA).



A Contextus é associada à Associação Brasileira de Editores Científicos (ABEC).



Esta obra está licenciada com uma licença Creative Commons Atribuição – Não Comercial 4.0 Internacional.

EDITOR-CHEFE

Diego de Queiroz Machado (UFC)

EDITORES ADJUNTOS

Alane Siqueira Rocha (UFC)

Márcia Zabdiele Moreira (UFC)

EDITORES ASSOCIADOS

Adriana Rodrigues Silva (IPSantarém, Portugal)

Alessandra de Sá Mello da Costa (PUC-Rio)

Allysson Alex Araújo (UFC)

Andrew Beheregarai Finger (UFAL)

Armindo dos Santos de Sousa Teodósio (PUC-MG)

Brunno Fernandes da Silva Gaião (UEPB)

Carlos Enrique Carrasco Gutierrez (UCB)

Cláudio Bezerra Leopoldino (UFC)

Dalton Chaves Vilela Júnior (UFAM)

Elionor Farah Jreige Weffort (FECAP)

Ellen Campos Sousa (Gardner-Webb, EUA)

Gabriel Moreira Campos (UFES)

Guilherme Jonas Costa da Silva (UFU)

Henrique César Muzzio de Paiva Barroso (UFPE)

Jorge de Souza Bispo (UFBA)

Keysa Manuela Cunha de Mascena (UNIFOR)

Manuel Anibal Silva Portugal Vasconcelos Ferreira (UNINOVE)

Marcos Cohen (PUC-Rio)

Marcos Ferreira Santos (La Sabana, Colômbia)

Mariluce Paes-de-Souza (UNIR)

Minelle Enéas da Silva (La Rochelle, França)

Pedro Jácome de Moura Jr. (UFPB)

Rafael Fernandes de Mesquita (IFPI)

Rosimeire Pimentel (UFES)

Sonia Maria da Silva Gomes (UFBA)

Susana Jorge (UC, Portugal)

Thiago Henrique Moreira Goes (UFPR)

CONSELHO EDITORIAL

Ana Sílvia Rocha Ipiranga (UECE)

Conceição de Maria Pinheiro Barros (UFC)

Danielle Augusto Peres (UFC)

Diego de Queiroz Machado (UFC)

Editinete André da Rocha Garcia (UFC)

Emerson Luís Lemos Marinho (UFC)

Eveline Barbosa Silva Carvalho (UFC)

Fátima Regina Ney Matos (ISMT)

Mario Henrique Ogasavara (ESPM)

Paulo Rogério Faustino Matos (UFC)

Rodrigo Bandeira-de-Mello (FGV-EAESP)

Vasco Almeida (ISMT)

CORPO EDITORIAL CIENTÍFICO

Alexandre Reis Graeml (UTFPR)

Augusto Cezar de Aquino Cabral (UFC)

Denise Del Pra Netto Machado (FURB)

Ednilson Bernardes (Georgia Southern University)

Ely Laureano Paiva (FGV-EAESP)

Eugenio Ávila Pedrozo (UFRGS)

Francisco José da Costa (UFPB)

Isak Kruglianskas (FEA-USP)

José Antônio Puppim de Oliveira (UCL)

José Carlos Barbieri (FGV-EAESP)

José Carlos Lázaro da Silva Filho (UFC)

José Célio de Andrade (UFBA)

Luciana Marques Vieira (UNISINOS)

Luciano Barin-Cruz (HEC Montréal)

Luis Carlos Di Serio (FGV-EAESP)

Marcelle Colares Oliveira (UFC)

Maria Ceci Araujo Misoczky (UFRGS)

Mônica Cavalcanti Sá Abreu (UFC)

Mozar José de Brito (UFL)

Renata Giovinzano Spers (FEA-USP)

Sandra Maria dos Santos (UFC)

Walter Bataglia (MACKENZIE)