

**A REGRA É CLARA? A CONFORMIDADE DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR
ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS BRASILEIROS À LUZ DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE
NORMAS**

SAULO SILVA LIMA FILHO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)

BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR)

Agradecimento à órgão de fomento:

Ao CNPq e a CAPES Ao Programa de Pós-Graduação de Mestrado e Doutorado em Contabilidade /
Universidade Federal do Paraná - PPGCont / UFPR

A REGRA É CLARA? A CONFORMIDADE DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS BRASILEIROS À LUZ DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE NORMAS

1 INTRODUÇÃO

O ambiente institucional no setor público é conduzido por um marco regulatório amplo, amparo por ordenamentos administrativos e orçamentários. Todavia, esse arcabouço não é suficiente para que as normas sejam estritamente cumpridas (Yang, Clark, Wu & Farley, 2018).

Estudos apontam que parte dessas regras são rejeitadas, propositalmente ou não, em virtude de entendimentos distorcidos e deturpados, ancorados em hábitos, crenças e entendimentos históricos presentes na instituição (Cunha, Beuren & Guerreiro, 2014). Isto é, apesar da suposta previsibilidade de atuação decorrente de normativos impostos, percebe-se uma divergência de aplicações e entendimentos, de acordo com fatores relacionados ao ambiente em que as instituições operam ou mesmo aspectos internos que inclinam a interpretação legislativa (Alon & Hageman, 2017).

Essa divergência na aplicação normativa pode ser penosa em diversos aspectos, especialmente quando se trata do cumprimento de regras orçamentárias, haja vista que os pilares do regramento orçamentário se voltam à manutenção da equidade fiscal, do zelo com o patrimônio público e à transparência de informações de interesse social (Dinca, Dinca & Popione, 2016).

Nesse sentido, tendo em vista a oportunidade de relacionar a conformidade de execução orçamentária frente aos instrumentos legais sob diferentes aspectos, o presente estudo busca identificar de que forma aspectos orçamentários, expressamente impostos em normas aplicáveis, deixam de ser cumpridos por órgãos públicos federais brasileiros. O presente estudo pode ser classificado como descritivo, exploratório, bibliográfico e documental. Para tanto, a condução metodológica utiliza diferentes ferramentas envolvendo estatísticas descritivas e testes de diferença de médias, conjugando doze diferentes aspectos orçamentários, convertidos em hipóteses de pesquisa.

Acredita-se que o estudo se mostra relevante em diferentes frentes, especialmente sob o aspecto teórico, ao aplicar conceitos institucionais em situações pragmáticas, envolvendo testes empíricos. Mas também se assume que possui valor às áreas administrativa e contábil ao reforçar a necessidade de revisão dos procedimentos de execução orçamentária, visto as consequências danosas que a gestão orçamentária distorcida pode ter sobre as instituições públicas.

Trata-se de um estudo que agrupa disposições orçamentárias, apura sua conformidade em testes empíricos e explica os resultados mediante um levantamento teórico. Logo, o trabalho almeja contribuir socialmente, fortalecendo o debate sobre o fundamento das determinações orçamentárias e o prejuízo que o uso indiscriminado e indevidos de lançamentos contábeis e orçamentários inconformes possuem nas contas públicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Institucionalização de Normas

A institucionalização de normas é compreendida como o processo em que as instituições são usadas como ferramentas de transformação ou criação inovações para mudança social, a partir da aceitação de determinantes normativos. Para tanto, os procedimentos internos dividem o

protagonismo com os aspectos ambientais, articulando os arranjos organizacionais para atender a demanda advinda da sociedade (Pinto, 1969).

Saliente-se que qualquer instituição é inserida num contexto social, onde sofre interferência do ambiente para moldar seu comportamento. Contudo, o que as difere é a forma como processam seus insumos e demandas, o que apresenta reflexos sobre seus indivíduos e demais unidades (Pinto, 1969).

Dada a relevância do aspecto social, o uso da Teoria Institucional é notório em diversos estudos da área (Cunha, Beuren & Guerreiro, 2014), tanto que ao ocupar-se com a interação entre fatores políticos e econômicos na forma como as instituições se adaptam e desenvolvem práticas gerenciais, são observados que regras coercitivas ou reguladoras fornecem elementos para diretrizes autoritativas internas (Yang, Clark, Wu & Farley, 2018).

Nesse processo, as organizações aplicam a conformidade de normas, seja por instrumentos legais, ou mesmo regras aplicadas por instituições representativas. Todavia, percebe-se que parte dessas normas são abonadas ou rejeitadas por práticas institucionalizadas, minando o processo de conformidade por hábitos, crenças ou mesmo entendimentos históricos que não possuem lastro no ambiente coercitivo (Cunha, Beuren & Guerreiro, 2014; Yang, Clark, Wu & Farley, 2018).

O modo como as organizações aplicam as normas vai de encontro à previsibilidade de ação institucional, decorrente da dependência de infraestrutura legal. Isso se deve aos aspectos informais relacionados às convenções e códigos de condutas internos, não escritos, e muitas vezes decorrentes do entendimento e expectativas de acionistas, gerentes e diretores. Ou seja, mesmo num ambiente envolto em determinações normativas, as regras informais podem minar seu impacto (Alon & Hageman, 2017).

A literatura apresenta diversos exemplos de regras informais, moldadas mediante a confiança de uma instituição frente ao seu ambiente regulativo, o que acaba tendo reflexos em seus resultados econômicos, na sua atuação mercadológica e, possivelmente, em suas demonstrações contábeis (Alon, & Hageman, 2017). Assim, sistemas externos e internos coexistem, produzem reflexos nas instituições e delinham regras estruturais de funcionamento (Auerbach, 2013; João & Machado, 2012).

2.2 Conformidade das Disposições Orçamentárias

As disposições orçamentárias refletem meios do ambiente para fornecer diretrizes à organização, para que reveja suas práticas e padronize seus procedimentos (Yang, Clark, Wu & Farley, 2018). Posto isso, visando o controle e a padronização de registros contábeis, determinados princípios orçamentários têm sua aplicação prevista em lei, como no caso do Princípio Orçamentário da Anualidade, existente desde os primórdios do orçamento público brasileiro, dispondo sobre o lapso temporal em que o poder executivo realizará suas receitas e executará as despesas (Giacomoni, 2018).

Dada a necessidade de avaliação das demandas sociais frente aos recursos disponíveis a serem arrecadados, o Princípio Orçamentário da Anualidade determina a periodicidade de execução das despesas e sua consequente prestação de contas ao poder legislativo. A falta de respeito a esse princípio prejudica o planejamento orçamentário visto que a instituição mantém a produção de despesas fora do prazo, criando um orçamento paralelo, denominado *carry-over* (Aquino & Azevedo, 2017).

Outro ponto abordado trata dos mecanismos orçamentários para harmonização às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, os quais trazem maior ênfase ao aspecto patrimonial, afastando por exemplo o fato gerador da despesa ao empenho (MCASP,

2019). Ademais, a literatura traz como grande trunfo da harmonização a possibilidade de maior comparabilidade de informações, maior confiabilidade na situação patrimonial, realidade econômica mais crível e aumento na qualidade das informações contábeis (Bonilla & Jiménez, 2017).

Por sua vez, a respeito da despesa pública, item recorrente em estudos da área de finanças públicas (Aquino & Azevedo, 2017; Giacomoni 2018), é possível trazer à discussão o impacto que a classificação orçamentária inadequada pode trazer às contas públicas. Nessa seara, especialmente num ambiente em que a busca por resultados cresce, a adoção de classificações homogêneas deixa de ser um aspecto almejado e passa a compor uma necessidade que permite distinguir o custo dos benefícios à sociedade (Winner, 2012).

Quanto aos aspectos fiscais, o estudo traça um paralelo acerca dos impactos que a execução orçamentária exerce sobre os resultados organizacionais. Sob essa perspectiva, os estudos de Dinca, Dinca e Popione (2016) alegam que a despesa pública influencia significativamente o saldo fiscal. Afirmção decorrente da premissa que os governos realizam seu planejamento fiscal consoante às prioridades econômicas, garantindo uma gestão consciente da dívida pública.

Portanto, torna-se primordial que as autoridades fiscais e pesquisadores se dediquem à política fiscal, tal qual à política monetária no que se refere ao planejamento, controle e regulamentação cabíveis. De modo que, caso não o façam, a falta de atenção a estes critérios permite uma evolução da diferença entre receitas e despesas orçamentárias, indicando perspectivas orçamentárias sombrias (Dinca, Dinca & Popione, 2016).

Acrescendo a este debate, Sasmal e Sasmal (2018) advogam que o desequilíbrio orçamentário possui reflexos inclusive no crescimento econômico, decorrente da falta de investimento produtivo. Isto é, sob a ótica das finanças públicas, não é prudente prejudicar o crescimento econômico pela alocação descabida de despesas públicas.

Por fim, um dos aspectos que receberam destaques presente pesquisa, aborda a relação entre a execução orçamentária e os limites licitatórios previstos pela Lei nº 8.666/93. A alegação mais recorrente para o uso abusivo do dispositivo remete a baixa qualidade da redação textual e lacunas jurídicas que geram distorções interpretativas na norma, ou ainda, são vistas afirmações quanto aos limites irrisórios previstos na norma, impossíveis de serem atendidos na prática (Buriti, Mendonça & Moraes Filho, 2018).

2.3 Construção das Hipóteses de Pesquisa

Para constituição das hipóteses de pesquisa foram analisadas doze situações contábeis contraditórias, assumidas como inconformes perante às normas aplicáveis, averiguando se de fato ocorrem e em que medida possuem significância frente aos lançamentos ordinários. A construção das hipóteses utilizadas na pesquisa pode ser verificada por meio do Quadro 1.

Quadro 1: Descrição das Hipóteses de Pesquisa

HP	Inconformidade Orçamentária	Hipótese de Pesquisa	Fundamentação Legal
H_1	Empenhos Ordinários Executados Parcialmente	Empenhos ordinários têm sido executados de forma parcial	MCASP – Item 4.4.2.1
H_2	Inscrição de diária, ajuda de custo e suprimento de fundos em RAP	Despesas com Diárias, Ajuda de Custo e Suprimento de Fundos foram inscritos em RAP	STN ¹ - item 3.3
H_3	Despesas Canceladas Após a Liquidação	Foram registrados cancelamentos de despesas que observavam o implemento de condição	MCASP-Item 4.4.2.3; Artigo 63 da Lei 4.320/64

H₄	Manutenção do saldo de RAP a liquidar com mais de 18 meses	Saldos de empenhos inscritos em RAP a liquidar foram mantidos além de 30 de junho do exercício subsequente ao de inscrição	Artigo 68 do Decreto 93.872/86
H₅	Dispensas de licitação acima dos limites impostos pelos artigos 24, I e 24, II da Lei 8666/93	Os limites previstos pelos incisos I e II, do Artigo 24 da Lei 8.666/93 tem sido ultrapassado	Decreto Federal nº 9.412/2018
H₆	Registro de despesas cujo fato gerador já ocorreu em exercícios anteriores	Foram executadas despesas sem o prévio empenho, cujo fato gerador ocorreu em exercício passado	Acórdão nº 32/07- 2ª câmara –TCU; Artigo 60 da Lei 4.320/64; Artigo 24 do Decreto 93.872/86; Artigo 14 da Lei 8666/93
H₇	Aquisição de itens de consumo com registros patrimoniais e orçamentários divergentes	Os saldos de contas orçamentárias de aquisição de material de consumo e patrimoniais de almoxarifado não apresentam valores assemelhados	STN ² – Item 5.1.1.2; STN ³ – Item 7.5.1
H₈	Empenho de despesas com recursos próprios sem o correspondente financeiro, inclusive inscrição em RAP	Despesas foram empenhadas sem o lastro financeiro correspondente	STN ¹ – Item 3.4; STN ² – Item 4.3.1.1; MCASP – Item 5.2; Artigos 8 e 9 da Lei 101/00
H₉	Ausência de uso da contabilização de despesas “em liquidação”	A contabilização de despesas “em liquidação” não foi observada nos registros orçamentários	MCASP Item 4.4.2.2
H₁₀	Despesas de Capital realizados com favorecido da OB divergente do empenho.	O favorecido do empenho de despesas de capital e das Ordens Bancárias não	Acórdão TCU 1793/2019 – Plenário
H₁₁	Aquisição de Material de Consumo/Permanente e Serviços sem certames licitatórios	Aquisições públicas foram realizadas sem certames licitatórios	Lei 8.666/93
H₁₂	Ausência de uso do grupo da fonte 6 (Receitas realizadas no exercício 6; limite de saque 6 e 2)	As fontes de recursos não distinguem receitas do exercício corrente e anteriores	MTO - Item 8.1.4.1

Nota: HP = Hipóteses de Pesquisas; Análises realizadas sobre o Exercício de 2019; RAP – Restos a Pagar; Item de Informação – Agrupamento de contas contábeis estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional, de forma que seu conjunto representa uma informação gerencial; PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

Fonte: Elaborado pelos Autores (2020).

Portanto, depois do levantamento das doze transgressões orçamentárias citadas, são aplicados testes específicos para verificar se de fato ocorrem e em que medida, de modo que seja possível identificar se há significância estatística entre os órgãos que aplicam as normas adequadamente, daqueles que as transgridem. As análises estatísticas foram realizadas com o auxílio do software estatístico R (versão 4.0.0).

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo pode ser classificado como descritivo, exploratório, bibliográfico e documental. Realizado a partir da construção de uma base de dados extraída junto ao sistema Tesouro Gerencial (STN, 2020), a qual foi analisada mediante técnicas quantitativas, além da análise documental necessária à verificabilidade das hipóteses.

Os dados levantados referem-se ao ano de 2019, cuja população analisada corresponde a 528 Órgãos Federais disponíveis na plataforma. No entanto, a amostra reduziu-se ao montante de 286 órgãos, correspondendo a um erro amostral de 5%, num intervalo de 99% de confiança.

A coleta de dados foi feita pela plataforma Tesouro Gerencial (2020), que parametriza as contas contábeis em Itens de Informação, de modo que a partir desse agrupamento surjam informações gerenciais visando à tomada de decisão. Além disso, salienta-se que os Itens de Informação são categorizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e permitem a construção de métricas de consulta, a partir de sua ligação com atributos contábeis e dados específicos aos documentos de lançamento contábil. Além disso, os dados correspondem à metodologia disposta pelo Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), onde os órgãos públicos são subdivididos em Unidades Gestoras Executoras, departamentalizando as atividades institucionais de um mesmo órgão, segregando funções e recursos da melhor forma à adequação gestão pública.

As variáveis utilizadas para teste das hipóteses apresentadas anteriormente são apresentadas no Quadro 2:

Quadro 2: Apresentação das Variáveis

Aspecto	HP	Variáveis Utilizadas	Item x Conta	Métricas da Variável
1	H_1	Despesas Empenhadas	Item	Modalidade Ordinária, eventos Original, Anulação e Reforço.
2	H_2	RAP Processados e Não Processados	Item	Inscritos e Reinscritos, natureza de despesas detalhadas de diárias, ajudas de custo e suprimentos de fundos
3	H_3	Liquidações Totais	Item	Valores liquidados a pagar no exercício e RAP
4	H_4	RAP Não Processados a Liquidar	Conta	Data de emissão da Nota de Empenho anterior a 2018
5	H_5	Despesas Empenhadas	Item	Referência da dispensa sob os artigos 24I e 24II da Lei 8666/93
6	H_6	Despesas Empenhadas	Item	Rubrica do elemento 92.
7	H_7	Classes de Contas Contábeis 1 e 6	Conta	Saldos de contas correspondentes à aquisição de material de consumo e seu correspondente lançamento no almoxarifado
8	H_8	Disponibilidade por Destinação de Recursos	Item	Correspondente às fontes de recursos próprios
9	H_9	Despesas a Liquidar em Liquidação	Conta	Saldo da Conta no exercício
10	H_{10}	Pagamentos Totais	Item	Ordens Bancárias, do exercício e RAP, categoria econômica de Despesas de Capital
11	H_{11}	Despesas Empenhadas	Item	Elemento 30, 39 e 52, modalidade licitatória “08 – Não Aplicável”
12	H_{12}	Limite de Saque	Conta	Classificada de acordo com os grupos de fontes de recursos próprios

Nota: As variáveis foram obtidas por meio de Contas Contábeis (Conta) ou Itens de Informação (Item), conforme padronizado pela Secretaria do Tesouro Nacional; Os dados referem-se ao saldo do exercício de 2019.

Fonte: Elaborado pelos Autores (2020)

A construção da pesquisa compilada todos os lançamentos relativos a cada aspecto abordado, distinguindo aqueles considerados conformes e os inconformes, frente a interpretação dos dispositivos normativos citados anteriormente. Os doze aspectos orçamentários analisados foram considerados hipóteses de pesquisa, de maneira que cada um demonstre os registros contábeis e orçamentários conformes e inconformes, necessários às análises.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Estatísticas Descritivas

Por meio da Tabela 1, reconhece-se que naturalmente os lançamentos conformes possuem características distintas dos lançamentos inconformes, até mesmo pelo volume dos registros contábeis, bastante reduzidos no grupo inconforme. Essas distinções entre os aspectos demonstra, inicialmente, que o lançamento inconforme não remete a um padrão ou mesmo um consenso de entendimentos, haja vista que é aplicado em casos pontuais, ou mesmo órgãos específicos, como apontado por (Cunha, Beuren & Guerreiro, 2014).

Quanto às medidas de centralidade, em ambos os casos os valores de média e mediana não estão aproximados, indicados que a média não retrata de fato o centro as distribuições. Além disso, os coeficientes de variação, decorrentes do quociente entre o desvio padrão e a média também demonstram a variabilidade dos dados, o que pode compromete a normalidade da distribuição, necessária para procedimentos paramétricos. As medidas de dispersão interquartílica, também revelam a assimetria da distribuição em ambos aspectos, especialmente no volume de dados concentrados após o terceiro quartil.

Tabela 1: Estatísticas Descritivas

Aspecto	Mín	1° Qt	Média	Mediana	Desv.Pad	Coef.Var	3° Qt	Máx
	Lançamentos Conformes							
1	0,00	2,08	1.173,31	11,90	12.681,07	10,81	46,82	210.731,06
2	0,00	37,02	731,52	78,31	3.068,51	4,19	254,66	34.752,25
3	0,00	168,71	9.540,10	478,16	76.358,04	8,00	1.456,15	1.054.832,71
4	0,00	1,92	95,76	6,28	495,52	5,17	19,09	6.720,37
5	0,00	0,05	0,22	0,16	0,28	1,29	0,31	3,25
6	0,00	186,52	10.851,14	468,27	93.395,02	8,61	1.451,67	1.379.649,85
7	0,00	0,09	23,30	0,93	153,65	6,59	4,29	1.940,82
8	0,00	0,80	772,80	3,58	3.494,85	4,52	65,20	29.179,06
9	0,00	0,00	572,78	0,00	5.248,71	9,16	57,55	79.977,66
10	0,00	2,08	243,58	10,55	1.344,05	5,52	30,15	17.795,60
11	0,00	7,63	232,62	32,52	1.037,40	4,46	103,42	15.099,14
12	0,00	0,00	657,80	9,79	3.341,85	5,08	101,26	35.613,14
	Lançamentos Inconformes							
1	-34.600,05	-1,87	-190,97	-0,12	2.278,62	-11,93	0,00	6.254,39
2	0,00	0,00	0,41	0,00	2,93	7,12	0,02	35,30
3	-557,84	0,00	16,90	0,14	226,10	13,38	0,86	3.555,21
4	0,00	0,08	87,76	1,96	537,57	6,13	10,46	7.352,45
5	0,00	0,00	7,20	0,10	68,49	9,51	0,77	1.048,64
6	0,00	0,14	22,64	2,17	94,58	4,18	8,40	818,95
7	0,00	0,09	26,56	1,45	241,52	9,09	4,87	3.782,97
8	-6.643,76	-8,09	-75,04	-0,50	465,13	-6,20	0,00	0,00
9	0,00	0,00	104,12	0,00	607,91	5,84	35,37	9.275,04
10	0,00	0,00	2.504,08	0,09	41.610,80	16,62	0,88	703.699,52
11	0,00	0,00	0,46	0,01	3,92	8,54	0,06	63,34
12	0,00	0,00	157,49	0,00	1.000,29	6,35	22,67	15.495,47

Fonte: Elaborado pelos Autores

De modo geral, os lançamentos inconformes, com dados sublinhados, possuem menos valores significantes quando comparados aos lançamentos conformes. Aceita-se que isso ocorre devido à falta de padrão nos lançamentos inconformes, haja vista que não acontecem de modo

uniforme em todas as Unidades Gestoras Executoras, nem mesmo ocorrem com a mesma intensidade, considerando casos pontuais ou atípicos.

Constata-se que as correlações entre os aspectos não se comportam de maneira aproximada, como por exemplo os aspectos 9 e 3 que são altamente correlacionados e significativos nos lançamentos conformes ($r = 0.9902$, $p\text{-valor} < 0,0000$), ao passo que não apresentam correlação e sequer são estatisticamente significantes nos lançamentos inconformes ($r = -0.0128$, $p\text{-valor} = 0.8354$). Ademais, os lançamentos conformes possuem correlação positiva, com exceção à relação entre o aspecto 5 com o 8 ($r = -0.0567$, $p\text{-valor} = 0.3596$), mas que não apresenta significância estatística.

Tabela 2: Correlações de Pearson dos Lançamentos Conformes e Inconformes

Aspecto	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1		<u>-0,02</u>	<u>-0,03</u>	<u>0,01</u>	<u>-0,02</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,11*</u>	<u>0,02</u>	<u>0,01</u>	<u>0,17***</u>	<u>-0,01</u>	<u>0,11*</u>
2	0,36***		<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,26***</u>	<u>0,06</u>	<u>0,12*</u>	<u>-0,03</u>	<u>-0,02</u>	<u>0,06</u>	<u>0,08</u>	<u>0,07</u>
3	0,84***	0,71***		<u>-0,02</u>	<u>0,01</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,02</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,01</u>	<u>0,01</u>	<u>0,01</u>	<u>0,03</u>
4	0,09	0,60***	0,13**		<u>0,01</u>	<u>0,45***</u>	<u>0,26***</u>	<u>-0,20***</u>	<u>0,90***</u>	<u>0,04</u>	<u>-0,01</u>	<u>0,07</u>
5	0,11*	0,09	0,10	0,03		<u>0,06</u>	<u>0,06</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,02</u>	<u>0,01</u>	<u>0,92***</u>	<u>0,00</u>
6	0,90***	0,64***	0,99***	0,12**	0,10		<u>0,46***</u>	<u>-0,25***</u>	<u>0,32***</u>	<u>0,32***</u>	<u>0,07</u>	<u>0,29***</u>
7	0,03	0,20***	0,07	0,12*	0,43***	0,05		<u>-0,42***</u>	<u>-0,02</u>	<u>0,00</u>	<u>0,03</u>	<u>-0,01</u>
8	0,48***	0,23***	0,43***	0,11*	-0,06	0,46***	-0,03		<u>-0,08</u>	<u>-0,09</u>	<u>0,01</u>	<u>-0,08</u>
9	0,88***	0,65***	0,99***	0,10	0,10*	1,00***	0,07	0,45***		<u>0,00</u>	<u>-0,01</u>	<u>0,03</u>
10	0,15**	0,26***	0,18***	0,24***	0,31***	0,18***	0,13**	0,41***	0,19***		<u>0,02</u>	<u>0,91***</u>
11	0,09	0,36***	0,15**	0,28***	0,34***	0,13**	0,66***	0,01	0,16***	0,19***		<u>0,01</u>
12	0,06	0,27***	0,19***	0,09	-0,03	0,17***	0,02	0,49***	0,17***	0,05	0,05	

Nota: Valores sublinhados referem-se às correlações inconformes; Significância ao nível de 0,1* 0,05** 0,01***

Fonte: Elaborado pelos Autores (2020)

Ao constatar que os conjuntos de lançamentos conformes e inconformes possuem características notadamente diferentes, é possível afirmar que os registros contábeis não acontecem de maneira indiscriminada, sinalizando que, no que se refere ao volume de registros, as normas orçamentárias aplicáveis são seguidas, ainda que em situações específicas se verifiquem lançamentos alheios aos dispositivos normativos (Alon & Hageman, 2017).

De acordo com a literatura levantada (Dissanayake, Dellaportas & Senarath Yapa, 2019), esses resultados demonstram que pode haver o hábito, não sistematizado, de registros contábeis e orçamentários sem o devido respaldo normativo, visto que ocorrem em pequeno volume quando comparados aos lançamentos conformes.

Nota-se ainda que em todos os aspectos os lançamentos deixam de atender ao disposto normativo. Porém, em algumas situações, a inobservância supera o registro legal, como se verifica nos aspectos 5 e 10. Além destes, em que pese não superar os valores ordinários, o item 4 também merece destaque, haja vista que os valores regulares e irregulares praticamente se equivalem.

Isso implica em deduzir que, de fato, houve lançamentos contábeis que descumprem todas as normas analisadas. Como no caso do aspecto 1 – em que empenhos ordinários foram executados parcialmente na ordem de 11%, remontando em aproximadamente 54 milhões anulados parcialmente. O problema consiste em deixar de utilizar um empenho destinado para aquisições de valor previamente conhecido, cujo pagamento ocorrerá em parcela única (MCASP, 2019), de maneira que o orçamento deixa de evidenciar as despesas que devem ser executadas, daquelas que

ainda podem sofrer alteração ou ainda são passíveis de remanejamentos, prejudicando a comparabilidade e verificabilidade da informação contábil (Giacomoni, 2018).

Quanto ao aspecto 2, inscrição de diária, ajuda de custo e suprimento de fundos em RAP, os registros orçamentários remontam em 0,06% ou em R\$ 107 milhões. Posto isso, é preciso frisar que tais elementos são explicitamente deixados de lado aos objetos de inscrição em Restos a Pagar (STN¹, 2020), tendo em vista que não cabem no exercício subsequente, cujos valores devem ser novamente empenhados às custas do orçamento vindouro (Aquino & Azevedo, 2017).

Por sua vez, o aspecto 3, despesas canceladas após a liquidação, demonstra que em 0,18% dos casos a liquidação acabou sendo cancelada. Neste caso, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo fornecedor, ao passo que seu cancelamento representa a perda do direito ao recebimento (Giacomoni, 2018).

No que se refere à manutenção do saldo de RAP a liquidar com mais de 18 meses, como elenca o aspecto 4, em 47,92% dos casos o saldo se manteve ativo por um prazo superior a 30 de junho do ano subsequente de inscrição, como determina o Artigo 68 do Decreto 93.872/86. Aliás, a manutenção indiscriminada de RAP a Liquidar tem sido objeto de críticas na literatura, haja vista que representa um mecanismo de carregamento de saldos entre orçamentos, configurando a prática de *carry-over* discutida por Aquino e Azevedo (2017), em um processo que pode configurar o desrespeito ao princípio orçamentário da anualidade.

No 5º aspecto são analisadas dispensas de licitação realizadas acima dos limites impostos pelos incisos I e II do Artigo 24 da Lei 8.666/93, cujos valores remetem a R\$33.000,00 e R\$17.600,00, respectivamente, conforme teto determinado pelo Decreto Federal nº 9.412/2018. Em que houve a maior discrepância frente ao dispositivo normativo, quando mais de 96% das despesas se sobrepuseram ao limite legal. Saliente-se que sob essa perspectiva o entendimento acolhido remete ao volume de despesas empenhadas em cada órgão, por subelemento de despesa durante o exercício de 2019.

Acerca do registro de despesas cujo fato gerador já ocorreu em exercícios anteriores, designado ao aspecto 6, frisa-se que o registro de Despesas de Exercícios Anteriores não constitui infração à norma. Contudo seu uso deve ser comedido, haja vista que representa uma afronta a exigência de prévio empenho, como discorre o Acórdão nº 32/2007- 2ª câmara –TCU (TCU, 2020), sob o amparo do Artigo 60 da Lei 4.320/64, do Artigo 24 do Decreto 93.872/86 e do Artigo 14 da Lei 8666/93. Ainda assim, do total de empenhos, verificou-se que 0,21% dos seus registros remetem às despesas nessa condição, o que dificulta a previsibilidade de gastos orçamentários ao exercício vigente, como apontam Lima Filho e Severo Peixe (2018).

Sob a perspectiva do aspecto 7 – a aquisição de itens de consumos com registros divergentes entre os lançamentos orçamentários e patrimoniais vai de encontro à exigência de conciliação entre contas de diferentes naturezas (STN², 2020; STN³, 2020), especialmente quando aos saldos de almoxarifado destoam em aproximadamente 3%. Nestas circunstâncias também se espera perda de qualidade nos quesitos de representação fidedigna e comparabilidade (Bonilla & Jiménez, 2017; Azevedo & Pigatto, 2020).

Além destes, há ainda o empenho de despesas sem arrecadações no mesmo exercício em 8,85% das vezes, inclusive em RAP, conforme indica o aspecto 8. Logo, como menciona a STN¹ (2020) e a STN² (2020), além do MCASP (2020), o equilíbrio fiscal deixa de ser respeitado, visto que contribui à condição de insuficiência de arrecadação, prejudicando a adequação execução do orçamento que supõe lastro financeiro suficiente para atendê-las (Sasmal e Sasmal, 2018).

Os aspectos discutidos denotam que a preocupação com os aspectos fiscais, de compatibilidade entre instituições e de limites impostos que não são estritamente cumpridos. Nesse ambiente, a institucionalização de normas identifica a busca pela legitimidade associada a

impunidade ou desinformação sobre as implicações dos atos, como possíveis causas para manutenção dessas práticas (Mou, Atkinson & Tapp, 2017; Yang, Clark, Wu & Farley, 2018).

Sobre o 9º aspecto, a ausência do uso das contas de classe orçamentária correspondente ao “em liquidação”, não condiz com a busca pela harmonização dos procedimentos contábeis junto às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Giacomoni, 2018; Azevedo & Pigatto, 2020), tendo em conta que mantém o vínculo entre o fato gerador e o empenho, não distinguindo àquelas executadas em 15,38% dos casos.

Por sua vez, de acordo com o aspecto 10, as despesas de capital divergem entre o favorecido do empenho e da ordem bancária, em mais de 90%, ainda que persista o entendimento do órgão auxiliar do poder legislativo sobre a condição personalíssima do empenho (TCU, 2019), indissociável ao seu favorecido. Entretanto, este item pode ser atenuado nos casos em que exista a formação de consórcio para realização de obra, quando a líder do consórcio participa do certame assegurando a intenção de formação da sociedade, caso seja adjudicada como vencedora, como dispõe a Lei nº11.795/2008.

No caso do 11º aspecto, em regra, as aquisições públicas devem preceder de instrumentos licitatórios que garantam lisura, transparência e impessoalidade à compra governamental, o que deixa de acontecer em 0,20% dos casos contrariando o previsto pela Lei 8.666/93 (Trilha, Alves & Nunes, 2018; Buriti, Mendonça & Moraes Filho, 2018).

Por fim, observa-se a ausência do uso do Grupo da Fonte 6, no caso de recursos próprios, em quase 1/5 dos órgãos analisados, consoante ao aspecto 12. Note-se que o PCASP (2020) permite a utilização de grupos de fontes que caracterizam recursos financeiros arrecadados em exercícios anteriores, por meio destes, é possível ao ente público controlar o volume de despesas frente à receita realizada.

4.2 Teste de Diferença de Médias

Além da existência de lançamentos inconformes às normas aplicáveis, verificou-se a significância estatísticas acerca dos registros contábeis e orçamentários. As análises se basearam no teste de diferenças de médias, as quais identificam se os lançamentos em conformidade com a norma possuem variância assemelhada com os lançamentos inconformes, como apontado pela hipótese nula do teste, conforme Tabela 4.

Tabela 4: Normalidade Multivariada, Univariada e Diferença Médias

Aspetto	MS	MK	KS Lanç. Conf	KS Lanç. Inconf	UMW
1	15.895,2398***	782,7931***	0,4602***	0,4691***	W = 71630***
2	6.689,4260***	339,9222***	0,4056***	0,4644***	W = 67188***
3	19.216,9847***	925,5366***	0,4503***	0,4518***	W = 66427***
4	5.104,5262***	311,4189***	0,4223***	0,4341***	W = 44255***
5	10.459,5958***	504,4772***	0,1514***	0,4621***	W = 35462
6	8.863,9624***	440,7716***	0,4530***	0,4096***	W = 64698***
7	13.435,6358***	690,5271***	0,4359***	0,4613***	W = 34150
8	8.310,5231***	408,4049***	0,4174***	0,4358***	W = 80834***
9	17.184,9799***	838,4605***	0,5062***	0,4268***	W = 38814
10	13.455,3258***	661,1025***	0,4224***	0,5066***	W = 65202***
11	5.619,3069***	337,9693***	0,4027***	0,4214***	W = 70550***
12	10.798,2113***	534,8193***	0,4213***	0,4369***	W = 56092***

Nota: HP = Hipóteses de Pesquisa; MS = Mardia Skewness; MK = Mardia Kurtosis; KS = Kolmogorov-Smirnov; UMW = U de Mann-Whitney; Análise de normalidade realizada com o auxílio do Package criado por Korkmaz, Goksuluk, e Zararsiz (2014) e diferença de médias pelo *package standard* R Core Team (2019); Para normalidade univariada foi utilizado o teste de Kolmogorov-Smirnov, tendo em vista n observações > 30 (Fávero & Belfiore, 2017); Significância ao nível de 0,1* 0,05** 0,01***

A partir dos resultados encontrados, optou-se pelo teste U de Mann-Whitney, como alternativa não paramétrica ao teste de hipóteses t de *Student*, aplicável para amostras independentes (Fávero & Belfiore, 2017) e tem como objetivo identificar se duas amostras decorrem de uma mesma população.

No caso da H_1 ($W = 71630$, $p\text{-value} < 2.2e-16$) aceita-se que a divergência de interpretação pode ocasionar distintas aplicabilidades (Auerbach, 2013), haja vista que o pagamento único e de valor fixo não deixa de ser respeitado, ainda que destoe do empenho. Todavia, esse argumento menospreza que a despesa possui montante previamente conhecido, razão pela qual deve ser indivisível. A ausência de uso desta ferramenta acarreta em uma menor condição de verificabilidade, tendo em vista que todos os valores empenhados são passíveis de cancelamento, em uma situação de estimada da execução orçamentária (Giacomoni, 2018).

Também foram encontradas distinções entre H_2 ($W = 67188$, $p\text{-value} < 2.2e-16$) que simplesmente ignora o dispositivo estrito e inscreve, por exemplo, diárias de pessoal, para serem executadas em exercício vindouro (Giacomoni, 2018). Ou ainda, à H_3 ($W = 66427$, $p\text{-value} < 2.2e-16$) cujo direito do fornecedor ao recebimento é desrespeitado e a liquidação da despesa cancelada ainda que assegurado mediante o implemento de condição (MCASP, 2019), tornando o gestor público passível de responsabilização por apropriação indébita, como citado pelo Acórdão 2.197/2009 – TCU- Plenário (TCU, 2020).

No contexto de H_4 ($W = 44255$, $p\text{-value} = 4.626e-08$), compreende-se que, por vezes, a execução de determinadas despesas impõe condições para manutenção do saldo além de 18 meses após a inscrição, como àquelas em que aguardam decisão judicial, ou mesmo por conta de inconsistências bancárias e em documentos fiscais do fornecedor (Dissanayake, Dellaportas & Senarath Yapa, 2019). De qualquer modo, a manutenção desses saldos têm sido evitada no governo federal, especialmente após a edição do Decreto nº 9.428/2018, visto que a prática do *carry-over* prejudica o planejamento orçamentário e polui as demonstrações contábeis com saldos indevidos (Aquino & Azevedo, 2017).

No que cabe à H_5 ($W = 35462$, $p\text{-value} = 0.6673$), a distorção na execução orçamentária não alcança níveis de diferenciação estatisticamente significantes. Assim, depreende-se os lançamentos conformes e inconformes são homogêneos e, nos limites dos Artigos 24I e 24II da Lei 8.666/93, deixam de observar à norma, abrindo espaço para atuação das instituições de controle, além da própria sociedade civil, interrogarem a fundo qual a interpretação dada à legislação aplicável (Trilha, Alves & Nunes, 2018; Buriti, Mendonça & Moraes Filho, 2018).

Além destes, a H_6 ($W = 64698$, $p\text{-value} < 2.2e-16$) não remete a uma infração normativa, até mesmo porque está prevista na própria Lei 4.320/64. Todavia, os apontamentos pelos tribunais de contas denotam que seu uso é demasiado (Lima Filho & Severo Peixe, 2018). Assim, cumpre frisar que o volume excessivo perturba a alocação orçamentária no exercício que se der sua execução, haja vista que prejudica a manutenção de atividades correntes, devidamente prevista a dispostas na Lei Orçamentária Anual (Giacomoni, 2018).

O levantamento feito na H_7 ($W = 34150$, $p\text{-value} = 0.6364$) demonstra uma possível falta de controle dos itens de consumo que compõem o almoxarifado. Ou seja, é possível que itens de

que deveriam possuir controle de estoque, sejam adquiridos e utilizados sem o devido monitoramento (MCASP, 2019; Azevedo & Pigatto, 2020),

Em medida similar, as hipóteses seguintes, ainda que sem representação estatística significativa, também denotam certa falta de zelo às finanças públicas, ao deixar de refletir sobre o equilíbrio financeiro, H_8 ($W = 80834$, $p\text{-value} < 2.2e-16$); divergência entre o favorecido do empenho e do pagamento, H_{10} ($W = 65202$, $p\text{-value} < 2.2e-16$); prejuízo à harmonização com as normas contábeis internacionais, H_{11} ($W = 70550$, $p\text{-value} < 2.2e-16$); e falta de demarcação dos recursos arrecadados entre exercícios, como prevê o princípio orçamentário da anualidade, H_{12} ($W = 56092$, $p\text{-value} = 1.237e-15$).

Resultados que abrem espaço para conjecturas sobre a falta de verificação nos lançamentos realizados, sobre a relação de confiança gerada dentro do ambiente institucional, além da ausência de regras formais e políticas internas convenientes ao oportunismo (Auerbach, 2013; Alon & Hageman, 2017).

Quanto à H_9 ($W = 38814$, $p\text{-value} = 0.2443$), a semelhança entre grupos denota que os registros “em liquidação” não têm sido respeitados, num retrocesso frente à possibilidade de comparabilidade e evidencição do fato gerador da despesa em contraponto ao empenho (MCASP, 2019; Azevedo & Pigatto, 2020).

Posto isso, tendo em vista as estatísticas descritivas, as análises de diferenciação entre grupos e o aspecto conceitual em que as transgressões ocorrem, refletiu-se sobre cada hipótese de pesquisa, de maneira que, em que pese tenham ocorrido, as condições em que foram praticadas passam a ser consideradas. Logo, feitas as observações anteriores, demonstra-se a percepção das hipóteses de pesquisa por meio do Quadro 3.

Quadro 3: Resultado das Hipóteses de Pesquisa

HP	Parâmetros		Resultado	Argumentos
	Análise Descritiva	UMW		
H_1	Ocorre	H_1	Parcialmente Aceita	O entendimento acerca do funcionamento dos empenhos ordinários pode causar certa controvérsia quanto a execução de valores fixos com o pagamento único, cujo saldo remanescente é anulado na sequência. Todavia, esse entendimento descarta a condição de previsibilidade da despesa. Diante dessas diferentes perspectivas, com a significância observada, a hipótese foi parcialmente aceita.
H_2	Raramente Ocorre	H_1	Parcialmente Aceita	Em que pese, tenham ocorridos em baixos níveis percentuais, seu uso é claramente proibido pela norma. Portanto os R\$107 milhões verificados não possuem atenuantes que afastem a aceitabilidade parcial da hipótese.
H_3	Raramente Ocorre	H_1	Rejeitada	Embora despesas liquidadas tenham sido canceladas, ferindo o implemento de condição, foi visto um baixo percentual de ocorrência, com diferenciação significativa entre grupo, razão pela qual a hipótese foi rejeitada.
H_4	Ocorre Habitualmente	H_1	Parcialmente Aceita	O volume relevante de RAP Não Processados a Liquidar que mantém seus saldos ativos além dos 18 meses subsequentes à inscrição pode caracterizar o fenômeno do <i>carry-over</i> . Todavia, a prática parece estar em revisão, considerando as recentes disposições do executivo federal, conforme alterações do Decreto nº 93.872/. Logo, sua ocorrência habitual, frente a diferença entre os grupos, sua aceitabilidade foi parcial.
H_5	Ocorre Habitualmente	H_0	Aceita	De modo predominante, os limites dos incisos I e II do artigo 24 mostraram-se afrontados. Conjectura-se que os controles internos correspondam às Unidades Gestoras Executoras e não às Unidades

				Orçamentárias o que amplia a possibilidade de utilização da ferramenta. Entretanto, não foi encontrado dispositivo normativo, ou mesmo fundamento teórico, que ofereça respaldo a esse entendimento, razão pela qual a hipótese foi integralmente aceita.
H₆	Raramente Ocorre	H₁	Rejeitada	Dado o baixo volume de saldos remanescentes, a previsão legal para sua ocorrência e a presença de diferença entre grupos, a Hipótese foi rejeitada. Contudo, mantém-se a preocupação com o uso descabido dessa ferramenta, que pode prejudicar o planejamento orçamentário dos órgãos.
H₇	Ocorre Habitualmente	H₀	Aceita	Especialmente por envolver controles em sistemas internos a cada unidade, o confronto de informações orçamentárias e patrimoniais apresenta discrepâncias relevantes, razão pela qual a hipótese de pesquisa foi aceita
H₈	Ocorre	H₁	Parcialmente Aceita	Por vezes, o empenho de despesas busca apenas orientação pelo crédito disponível em lei orçamentária e nos limites orçamentários dispostos pela Lei 101/00. Todavia, apenas estes argumentos desconsideram a parcela de importância que a arrecadação financeira tem para cumprir com a obrigação. Desta forma, apesar de notar distinção entre grupos, a hipótese foi parcialmente aceita
H₉	Ocorre	H₀	Aceita	Considerando que o estágio intermediário correspondente ao “em liquidação” pode ser considerado um conceito moderno à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, alguns órgãos deixam de evidenciá-la. Deste modo, dada semelhança entre grupos, e a recorrência no lançamento, a hipótese foi aceita
H₁₀	Ocorre Habitualmente	H₁	Parcialmente Aceita	Apesar da grande ocorrência deste tipo de prática, foi assinalada diferenciação entre grupos. Além disso, ponderou-se as características licitatórias que permitem a distinção entre favorecidos, que suprem a realização deste tipo de fenômeno, razão pela qual a hipótese foi parcialmente aceita.
H₁₁	Raramente Ocorre	H₁	Rejeitada	O registro de despesas sob a modalidade licitatória em que não se aplica a Lei 8.666/93 possui condições ímpares de realização, especialmente nos casos de despesas sem prévio empenho, em que o instrumento licitatório não vigora. Ainda assim, sua ocorrência foi mínima e com significância estatística, afastando a aceitabilidade da hipótese.
H₁₂	Ocorre	H₁	Parcialmente Aceita	A falta de distinção entre recursos do exercício corrente e de anteriores dificulta o controle orçamentário, especialmente quanto à insuficiência de arrecadação. Nesta seara, uma parcela relevante dos órgãos deixam de realizá-la, porém, considerando a significância estatística, o volume de observações leva a aceitação parcial da hipótese.

Nota: Hipóteses ao teste UMW - U de Mann-Whitney para verificação de diferença entre os grupos de lançamentos conformes e inconformes

$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k$

$H_1: \exists (i,j) \mu_i \neq \mu_j, i \neq j$

Fonte: Elaborado pelos autores

A literatura revisada permite compreender que as práticas inconformes por vezes podem ser institucionalizadas, como no caso de H_5 , H_7 e H_9 , em que se semelhança dos registros conformes com a norma. Isso pode ocorrer devido a intenção de auferir maior legitimidade e prospecção de um procedimento mais eficiente (Yang, Clark, Wu & Farley, 2018), ainda que por vezes danoso ao erário.

Entretanto, a fundamentação teórica indica que o dolo na atuação inconforme é difícil de ser apontado, haja vista que se confunde a baixa capacidade interpretativa, o uso de ordenamentos

internos em substituição à legislação existente e a certeza de impunidade, criando um sistema paralelo de normatização interna (Keerasuntonpong & Cordery, 2018; Dissanayake, Dellaportas & Senarath Yapa, 2019).

Ademais, aceita-se que o ambiente institucional, por vezes, não dispõe de reflexos normativos nítidos, que direcionam a atuação gerencial (Auerbach, 2013). Em outros momentos a ambiguidade de interpretação, ou ainda, a falta de percepção sobre os efeitos nocivos sobre a coisa pública afastam a persecução de critérios estritamente legais (Qian, Burritt & Monroe, 2018).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração orçamentária em organizações públicas contemporâneas possui um ambiente regulatório complexo e ao mesmo tempo crucial à manutenção das condições de estabilidade fiscal, preservação do patrimônio público, comparabilidade entre instituições, além de transparência e equidade de informações.

Entretanto, apesar da relevância do campo normativo na condução de atividades institucionais, comumente são verificados desvios ou irregularidades apontadas pelos órgãos de controle competentes. Contudo, o sentimento de falta de zelo aos aspectos normativos também é compartilhado no meio social, especialmente quando escândalos públicos são divulgados de modo midiático.

A partir disso, o presente estudo identifica quais aspectos orçamentários, expressamente impostos em normas aplicáveis, deixam de ser cumpridos por órgãos públicos federais brasileiros. Para tanto, foram analisados 286 órgãos públicos federais durante o exercício financeiro de 2019, nos quais levantou-se dados relativos aos itens de informação e contas contábeis relacionados a doze aspectos orçamentários dispostos em normativos aplicáveis às instituições analisadas.

Os resultados comprovam que os aspectos orçamentários apresentam inconformidades de lançamentos em intensidades e volumes distintos. De maneira que das doze hipóteses de pesquisas apenas três foram integralmente aceitas. Em particular àquelas relacionadas ao uso de dispensas de licitação acima dos limites permitidos (H_5), à divergência entre lançamentos orçamentários e patrimoniais durante a aquisição de materiais de consumo (H_7), e a inobservância de uso das contas contábeis de “em liquidação” (H_9).

Estes achados demonstram a necessidade de divulgação e mesmo imposição das normas de orçamento junto aos órgãos públicos federais. Com isso, espera-se que profissionais e acadêmicos possam analisar a execução orçamentária e mitigar comportamentos e práticas que agridam a estabilidade fiscal e a continuidade da atuação governamental.

Portanto, ao aliar aspectos teóricos e suas implicações práticas se reforça a necessidade de supervisão constante sobre os procedimentos contábeis e orçamentários, considerando que a inconformidade de procedimentos desqualifica a gestão institucional, prejudica a execução de políticas públicas e aumenta o descompasso fiscal, desestruturando a atuação governamental.

Todavia, a pesquisa em tela não está isenta de limitações, especificamente quanto ao lapso temporal, tendo em conta que o exercício de 2019 sofreu com contingenciamentos orçamentários e crises fiscais que exigiram maior sagacidade dos gestores para manter suas atividades.

A partir dessas limitações, se abrem caminhos para novas pesquisas, às quais sugere-se como lacuna os possíveis mecanismos institucionais de coerção à atos orçamentários inconformes, também verificar a diferença na percepção normativa entre instituições de diferentes segmentos, ou ainda analisar se os mesmos resultados podem ser encontrados em diferentes exercícios, tendo em vista os impactos dos contingenciamentos orçamentários ocorridos durante a crise fiscal no exercício de 2019.

REFERÊNCIAS

- Alon, A.; & Hageman, A.M. (2017). An institutional perspective on corruption in transition economies. *Corporate Governance An International Review*. 25:155–166. DOI: 10.1111/corg.12199
- Aquino, A.C.B.; & Azevedo, R.R. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista de Administração Pública*. 51(4), 580-595. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612163584>.
- Auerbach, A.J (2013). Budget Rules and Fiscal Policy: Ten Lessons from Theory and Evidence. *German Economic Review*. 15(1), 84–99. doi: 10.1111/geer.12023 © 2013
- Azevedo, R.R.; & Pigatto, J.A.M. (2020). Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. *Revista de Administração Pública*. 54(1), 32-58. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180155>
- Bonilla, C.O.R.; Jiménez, M.A.D. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal. *Contabilidad y Negocios*. (12)24, 61-83. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201702.004>
- Buriti, A. E.P.; Mendonça, M.L.C.A.; & Moraes Filho, M.A.P. (2018). Práticas Viciosas em Licitações: Análise de Casos Investigados pela Controladoria Geral da União (CGU). *Revista Expressão Católica*. 7(2), 91-102. ISSN: 2357-8483
- Cunha, P.R.; Beuren, I.M.; Guerreiro, R. (2014). Fatores Preditivos à Desinstitucionalização de Hábitos e Rotinas na Controladoria: Um Estudo de Caso. *Contabilidade, Gestão e Governança*. 17(2), 60-77.
- Dinca, G.; Dinca, M.S.; & Popione, C. (2016). Analyzing Fiscal Balance Evolution For Development And Emerging Countries. *Scientific Annals of Economics and Business*. 63 (3), 299-310. DOI: 10.1515/saeb-2016-0123.
- Dissanayake, T.; Dellaportas, S.; & Senarath Yapa, P.W. (2019). The diffusion-adoption of accrual accounting in Sri Lankan local governments. *Financial Accountability & Management*. 1-17. <https://doi.org/10.1111/faam.12222>
- Edwards, J.; & Wolfe, S. (2007). Ethical and Compliance-Competence Evaluation: a key element of sound corporate governance. *Corporate Governance*. 15(2), 359-369.
- Fávero, L.P. & Belfiore, P. (2017). *Manual de Análise de Dados*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Giacomoni, J. (2018). *Orçamento Público*. (17 ed). São Paulo: Atlas.
- João, J.C.O.; & Machado, D.D.P.N. (2012). Teoria Institucional: Aderência às Normas de RH em Agências Bancárias. *Gestão e Sociedade*. 5(12), 236-253.
- Keerasuntonpong, P.; & Cordery, C. (2018). How might normative and mimetic pressures improve local government service performance reporting? *Accounting & Finance*. 58, 1169–1200. doi: 10.1111/acfi.12252
- Korkmaz, S; Goksuluk, D; & Zararsiz, G. (2014). MVN: An R Package for Assessing Multivariate Normality. *The R Journal*. 6(2):151-162.
- Lima Filho, S.S.; & Severo Peixe, B.C. (2018). *Avaliação das Despesas de Exercícios Anteriores em Relação ao Orçamento e Eficiência de Gestão nas Instituições Federais de Ensino Superior*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Brasil.
- MCASP. (2019). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. (8 Ed). Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso: 01 junho, 2020. Disponível <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>.

- Mou, H.; Atkinson, M.M.; & Tapp, S. (2017). Do Balanced Budget Laws Matter in Recessions?. *Public Budgeting & Finance*. 28-46. DOI: <https://doi.org/10.1111/pbaf.12163>
- MTO. (2019). Manual Técnico do Orçamento. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <<https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php /mto 2019>>.
- PCASP (2020). Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>>.
- Pinto, A.L. (1969). A Institucionalização Organizacional como Estratégia de Desenvolvimento. *Revista de Administração Pública*. 3(1), 7-25.
- Qian, W.; Burritt, R.L.; & Monroe, G.S. (2018). Environmental Management accounting in local government: Functional and institutional imperatives. *Financial Accountability & Management*. 34, 148-165. DOI: 10.1111/faam.12151
- R Core Team. (2019). R: A language and environment for statistical computing. R Foundation for Statistical Computing, Vienna, Austria. URL <https://www.R-project.org/>.
- Sasmal, J.; & Sasmal, R. (2018). Public Debt, Economic Growth and Fiscal Balance: Alternative Measures of Sustainability in the Indian Context. *Global Business Review*. 21(2), 1–20. DOI: 10.1177/0972150918778940
- Socoroceanu, C.D.; Cuza, A.I. (2010). Reality and Contemporary Economic Classification of Expenditures of Public Institutions in Romania. *Studies and Scientific Researches - Economic Edition*. 15, 161-163.
- STN (2020). Sistema Tesouro Gerencial. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/tesouro-gerencial>>.
- STN¹. (2020). Macrofunção SIAFI 020317 - Restos a Pagar. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1553:020317-restos-a-pagar&catid=749 &Itemid=700>.
- STN². (2019). Macrofunção SIAFI 021205 - Roteiro de Acompanhamento da Execução Orçamentária, Financeira e Contábil. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option =com_content&view=article&id=1638:021205-roteiro-de-acompanhamento-da-execucao-orcamentaria-financeira-e-contabil&catid=756&Itemid=700>.
- STN³. (2020). Macrofunção SIAFI 020318 – Encerramento do Exercício. Secretaria do Tesouro Nacional. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1554:020318-encerramento-do - exercicio&catid=749&Itemid=700>.
- TCU. (2020). Pesquisa de Jurisprudência. Tribunal de Contas da União. Acesso em 01 junho, 2020. Disponível em <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/jurisprudencia>>.
- Tran, N. (2019). Asymmetric Effects of Fiscal Balance on Monetary Variables: Evidence From Large Emerging Economies. *Empirical Economics*. 57, 1045–1076. DOI: <https://doi.org/10.1007/s00181-018-1483-y>.
- Trilha, C.C.S.; Alves, G.K.; & Nunes, R.S. (2018). Avaliação dos Processos de Compras com Dispensa de Licitação: Estudo em uma Universidade Federal. *Navus*. 8(2), 73-86. ISSN 2237-4558.
- Winner, H. (2012). Fiscal Competition and the Composition os Public Expenditure: An Empirical Study. *Contemporary Economics*. 6(3), 38-54. DOI: 10.5709/ce.1897-9254.49

Yang, H.H.; Clark, C.; Wu, C.; & Farley, A. (2018). Insights from Accounting Practitioners on China's Convergence with IFRS. *Australian Accounting Review*. 84(28), 14-27. doi: 10.1111/auar.12182