ESCOLA DE GUERRA NAVAL

CC (IM) MARLON CRUZ FERREIRA

INICIATIVAS DE MELHORIAS DO GASTO PÚBLICO

DETERMINANTES DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR:

UMA CONTRIBUIÇÃO PARA EFICIÊNCIA DOS GASTOS NA MARINHA DO BRASIL

Rio de Janeiro

2017

CC (IM) MARLON CRUZ FERREIRA

INICIATIVAS DE MELHORIAS DO GASTO PÚBLICO

DETERMINANTES DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR:

UMA CONTRIBUIÇÃO PARA EFICIÊNCIA DOS GASTOS NA MARINHA DO BRASIL

Monografia apresentada à Escola de Guerra Naval, como requisito parcial para a conclusão do Curso Superior.

Orientador: CMG (IM-RM1) Reis Abrantes

Rio de Janeiro

Escola de Guerra Naval

2017

DEDICATÓRIA

Aos grandes presentes que Deus me deu: minha mulher Priscila e meus filhos Lucas e Davi, pelo amor irradiante e por trazerem leveza aos momentos mais árduos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a **Deus** e **Nossa Senhora**, por sempre me acompanharem nesta caminhada terrena e serem meu porto seguro.

A minha querida mulher **Priscila**, por todo amor e apoio na concretização de mais essa empreitada.

Aos meus filhos **Lucas** e **Davi**, pelos incansáveis momentos de alegria vividos em suas companhias.

Aos meus pais **Antônio** e **Vande**, pela educação transmitida, que me forjaram para a vida.

Aos meus sogros **Mauro** e **Gisa** e a minha cunhada **Shirley**, por não medirem esforços em sempre me apoiarem em qualquer necessidade. Sem vocês o caminho seria bem mais difícil!

Ao CMG (RM1-IM) **Reis Abrantes** pelas orientações necessárias para a elaboração deste trabalho.

Ao CT (IM) **Fróes** pelas trocas de experiências acadêmicas, muito produtivas para a condução da pesquisa.

Aos meus **chefes e colegas de trabalho** pela compreensão nas necessidades de ausência que o C-SUP impõe.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado!

RESUMO

O tema restos a pagar tem sido pauta de muitas discussões no meio acadêmico, devido, sobretudo, ao seu viés de crescimento nos últimos anos, além dos seus impactos nos registros da despesa e no desvio de finalidade ao ser utilizado como uma espécie de flexibilização da anualidade orçamentária. Nesse contexto, o seu cancelamento degrada ainda mais a informação contábil, prejudicando à transparência, um dos pilares da Nova Gestão Pública, além de demonstrar uma utilização pouco eficiente dos créditos orçamentários disponibilizados. Diante desse cenário, vislumbrou-se a importância de identificar fatores determinantes para o cancelamento de restos a pagar, sobre os quais recairiam as ações de gestão, no intuito de reduzir essa prática e obter ganhos de eficiência nos gastos. Destarte, definiu-se a Marinha do Brasil como o cenário da pesquisa, e foram formuladas variáveis que pudessem captar o comportamento desses fatores, com base nos dados da sua execução orçamentária nos anos de 2008 a 2016, para aplicação dos testes de correlação de Pearson, Spearman e tau-b de Kendall. O resultado dos testes apontou correlações significativas do cancelamento de restos a pagar com dois determinantes: a baixa capacidade de execução frente às elevadas dotações autorizadas; e a prática de transferir dotações para exercícios futuros com os chamados "restos a fazer". A morosidade dos processos com o acúmulo dos empenhos no último trimestre do ano também apresentou correlação, porém a um nível menos significativo. Na contramão do senso comum, o contingenciamento e o aumento com despesas de investimentos não apresentaram associação com os cancelamentos, que, por conseguinte, foi influenciado somente por fatores endógenos. Diante desses achados, sugere-se prioritariamente para a redução dos valores de restos a pagar cancelados: 1) aprimorar os processos de obtenção e de planejamento visando agilizar a execução da despesa e melhorar a capacidade de execução das dotações; 2) realizar, essencialmente, a inscrição em restos a pagar de despesas que tenham expectativa de serem liquidadas e pagas até o fim do primeiro trimestre do ano seguinte ao da inscrição, evitando que os restos a pagar se prolonguem por muito tempo, ficando mais suscetíveis às incertezas quanto à sua execução; e 3) Padronizar as observações inseridas nos empenhos de cancelamento para permitir uma atuação mais efetiva dos controles internos.

Palavras-chaves: Cancelamento. Restos a pagar. Anualidade orçamentária. Marinha do Brasil.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AMAZUL	-	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A.
CCCPM	-	Caixa de Construção de Casas do Pessoal da Marinha
FDEPM	-	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo
FPDS	-	*Federal Procurement Data System*
GND	-	Grupo de Natureza de Despesa
LOA	-	Lei Orçamentária Anual
MB	-	Marinha do Brasil
MD	-	Ministério da Defesa
PAC	-	Programa de Aceleração do Crescimento
PNM	-	Programa Nuclear da Marinha
PROSUB	-	Programa de Desenvolvimento de Submarinos
RP	-	Restos a pagar
SECIRM	-	Secretaria Interministerial para os Recursos do Mar
SIAFI	-	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
UG	-	Unidade Gestora
UO	-	Unidade Orçamentária

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Aspectos positivos e negativos da anualidade orçamentária 38

Quadro 2 - Filtros utilizados nas consultas da amostra 38

Quadro 3 - Forma de mensuração das variáveis independentes e sinal esperado em relação à RPNP_CANC 39

Quadro 4 - Resultados dos testes de correlação 39

Quadro 5 - Correlações relevantes encontradas nas variáveis 39

Gráfico 1 - Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x CAPAC_EXE 49

Gráfico 2 - Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x RPNP_INSC 49

Gráfico 3 - Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x TRANSF_DOT 49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de cancelamento dos órgãos da União em relação às despesas empenhadas (2008 a 2016) 40

Tabela 2 - Detalhamento das UO do Ministério da Defesa no período 2008 a 2016 (GND 3 e 4) 41

Tabela 3 - *Float* observado nos créditos (R$) consignados às UO da Marinha do Brasil (GND 3 e 4) 41

Tabela 4 - Configuração dos RP no período de 2008 a 2016 da Marinha do Brasil (GND 3 e 4) 42

Tabela 5 - Cancelamento dos Restos a pagar das UG vinculadas à Marinha do Brasil (GND 3 e 4) 42

Tabela 6 - Tempo de execução do orçamento consignados às UO da Marinha do Brasil (GND 3 e 4) 42

Tabela 7 - Distribuição dos valores cancelados de RP (GND 3 e 4), por tipo de despesa 43

Tabela 8 - Distribuição dos RP cancelados (GND 3 e 4 - discricionárias) em processados e não processados 43

Tabela 9 - Estatística descritiva das variáveis do modelo 44

Tabela 10 - Testes de normalidade de kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk 45

Tabela 11 - Resultados do teste de correlação de Pearson 46

Tabela 12 - Resultados do teste de correlação de Spearman 47

Tabela 13 - Resultados do teste de correlação tau-b de Kendall 48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

2 ASPECTOS DA GESTÃO PÚBLICA E DOS RESTOS A PAGAR 11

2.1 A Nova Gestão Pública 11

2.2 A anualidade orçamentária e os restos a pagar 12

2.3 O cancelamento de restos a pagar 14

2.4 Pesquisas anteriores 16

3 A MARINHA DO BRASIL EM CONTEXTO 18

3.1 O float e os restos a pagar na Marinha do Brasil 19

3.2 Os cancelamentos dos restos a pagar na Marinha do Brasil 21

4 METODOLOGIA DA PESQUISA 23

4.1 Classificação da pesquisa 23

4.2 Coleta de dados e amostra 23

4.3 Identificação das variáveis para análise 24

4.4 Correlação de variáveis 26

5 ANÁLISE E RESULTADOS 27

5.1 Estatística descritiva das variáveis 28

5.2 Teste de correlação de Pearson 29

5.3 Teste de correlação de Spearman tau-b de Kendall 30

5.5 Análise dos resultados 30

6 CONCLUSÃO 33

REFERÊNCIAS 36

APÊNDICE A – Quadros referenciados no texto 40

APÊNDICE B – Tabelas referenciadas no texto 42

APÊNDICE C – Gráficos referenciados no texto 51

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a literatura abarca muitas discussões a respeito da inscrição de créditos federais em restos a pagar (RP), seja pelo seu viés de crescimento ao longo dos anos, pelas distorções causadas nos registros contábeis ou pelo debate sobre o princípio da anualidade orçamentária (SILVA; LIMA, 2016; ALVES, 2015; CAMARGO, 2015). É unânime o discurso acerca dos prejuízos à transparência das informações, pois são despesas concretas que, por não serem pagas no exercício a que pertencem, não impactam o superávit primário, auxiliando o governo a atingir suas metas pré-fixadas. Trata-se de um resultado artificial, pois o que ocorre, na realidade, é uma postergação do pagamento, que deverá ser realizado em algum exercício futuro, cujos gastos nele já autorizados poderão ser impactados.

Algumas motivações podem ser apontadas para esse aumento de RP, tanto por parte do governo com o contingenciamento financeiro, como pelos órgãos orçamentários que, por vezes, são consignados de dotações acima da capacidade de execução de suas unidades gestoras (UG). Estas acabam sendo impelidas, ao final do ano, a uma corrida contra o tempo para não perderem os créditos alocados. Nessas condições, Liebman e Mahoney (2010) e Ribeiro (2010) citam que a realização das despesas ocorre de maneira apressada, com o fito de aproveitar essas dotações anuais nos exercícios seguintes, podendo incorrer em despesas mal efetuadas. Infere-se que esta situação pode implicar, no futuro, a eventual necessidade de realizar o seu cancelamento.

Entretanto, uma vez que as fases da despesa não foram plenamente concluídas, o cancelamento é um artifício, por vezes, necessário, em decorrência de alguns entraves supervenientes que venham impedir a continuidade do processo. Contudo, releva observar que os créditos de RP cancelados não retornam para a UG, representando, portanto, uma espécie de má aplicação do orçamento autorizado, que, além de não ser plenamente aproveitado, impede o atendimento de outras necessidades, havendo, portanto, uma perda de eficiência no gasto.

É imperioso frisar que a nota de empenho tem as funções de um instrumento contratual entre o setor público e seu credor, fornecedor de bens e serviços, e que o cancelamento se trata, portanto, de uma rescisão de contrato, devendo estar bem fundamentada, como ocorre no caso de um descumprimento das obrigações acordadas no documento.

Entende-se que há situações em que a ocorrência do cancelamento de RP independa de proatividade ou observância às boas práticas de gestão por parte do gestor público, como é o caso, por exemplo, da aplicação de multa contratual a ser abatida dos empenhos referentes às parcelas futuras. Contudo, estima-se que em outros casos, haja ações preventivas por parte da Administração Pública, que possam, direta ou indiretamente, exercer influência para a redução desses cancelamentos. É justamente nesse fenômeno que este estudo está focado, sendo a Marinha do Brasil o cenário escolhido para a pesquisa.

Emerge então a seguinte questão: há ações efetivas que possam ser adotadas pelo gestor público com vias a mitigar a ocorrência de cancelamentos de RP? Para obter a resposta desse questionamento, buscou-se identificar evidências empíricas acerca dos seus fatores determinantes, extraídos com base na própria execução orçamentária do órgão, que possam influenciar de alguma maneira nas necessidades de cancelamentos.

Traçou-se, portanto, o seguinte objetivo principal: Identificar quais fatores relacionados à execução do orçamento são determinantes para o cancelamento de restos a pagar, a fim de sugerir práticas de gestão para sua redução, e, consequentemente, buscar a eficiência no gasto público pela Marinha do Brasil. Como objetivos secundários têm-se: 1) analisar a prática do cancelamento de RP na Marinha do Brasil dentro do Ministério da Defesa, e deste diante dos demais órgãos; e 2) listar os resultados adicionais do modelo estatístico, referentes aos restos a pagar na Marinha do Brasil.

Considerando como período de análise os exercícios de 2008 a 2016, o caminho metodológico escolhido abrange: a especificação da amostra; a coleta de dados; a identificação dos possíveis fatores determinantes para o cancelamento dos RP e suas variáveis; e, por fim, a verificação da existência de relacionamentos bivariados, por intermédio das técnicas estatísticas do coeficiente de correlação de Pearson, Spearman e tau-b de Kendall.

A pesquisa é inovadora, por não ter sido encontrados registros que tenham analisado os cancelamentos de RP sob o enfoque ora proposto, sendo a temática relevante por apresentar forte aderência à Nova Gestão Pública, uma vez que converge com seus pressupostos de transparência da informação e de resultado eficiente dos gastos públicos. Além de procurar identificar aspectos e práticas de gestão que possam ser aprimoradas pela Marinha do Brasil.

Para alcançar os objetivos propostos, este trabalho foi estruturado em quatro seções além desta introdução: uma tratando dos aspectos relacionados à gestão pública e aos restos

pagar, evidenciando também algumas pesquisas anteriores relacionadas ao tema; a seguinte coloca a Marinha do Brasil no contexto da temática; em seguida é apresentada a metodologia utilizada; posteriormente são realizadas as análises e discussão dos resultados; e, subsequentemente, tem-se a conclusão com a síntese dos resultados obtidos e as limitações identificadas. Por fim, há a lista das referências bibliográficas consultadas.

2 ASPECTOS DA GESTÃO PÚBLICA E DOS RESTOS A PAGAR

Pesquisas com fulcro em iniciativas de melhorias no gasto público corroboram a introdução de práticas advindas com a Nova Gestão Pública, voltadas para eficiência, desempenho e resultado. Enquanto que o tema restos a pagar emerge em uma vasta discussão acerca das consequências do princípio da anualidade em contraposição ao *carry over*[1], praticado em alguns países. Assim, para buscar a eficiência, sob o aspecto legal vigente, a redução do cancelamento dos RP parece ser uma iniciativa que vai ao encontro das práticas norteadoras da excelência da gestão, tornando-se salutar o aprofundamento em alguns conceitos que alicerçam a temática, objetivando um maior entendimento da proposta deste estudo.

2.1 A Nova Gestão Pública

A Nova Gestão Pública tem suas raízes no Brasil nos idos da década de 1990, por meio da incorporação de conceitos e práticas advindas da Governança Corporativa[2], bem como de algumas concepções teóricas, tais como a Teoria da Agência e a Teoria da Escolha Pública, que, segundo Bhatta (2003), são as precursoras desse processo a nível internacional.

Para Cruz (2010), a Teoria da Agência pressupõe a existência de um contrato entre o principal (proprietário) e o agente, em que o primeiro encarrega o segundo de desenvolver alguma atividade que lhe traga um retorno, por meio da delegação de algum poder de decisão. Trazendo para o setor público, Ferreira (2012) compara o cidadão ao proprietário, pois detém os recursos que são direcionados, por meio dos tributos fiscais, para a decisão do gestor público (agente), esperando que este invista em atividades que lhe traga algum retorno que seja de seu interesse, como, por exemplo, a prestação de serviços públicos de qualidade para a sociedade.

---

[1] Consiste em transferir dotações não utilizadas para exercícios seguintes.

[2] Práticas que contribuem para a qualidade da gestão da organização, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e demais partes interessadas". (IBCG, 2017)

A Teoria da Escolha Pública se baseia no fato de que nem sempre as decisões públicas são tomadas em prol da coletividade, mas podem ser influenciadas por interesses próprios (BERNABEL, 2009). Nesse contexto, releva mencionar também a Teoria dos Ciclos Políticos que pressupõem práticas oportunistas, visando, sobretudo, a maximização de votos ou a permanência da maioria partidária no poder (FERREIRA, 2012).

Assim, as implicações das práticas expressas nas teorias retro mencionadas impuseram a necessidade de uma mudança no modelo burocrático para o gerencial, em que se evidenciaria com mais consistência o resultado da máquina pública, por meio da transparência e da adoção de práticas na gestão para avaliar desempenho, reduzir custos e aumentar a eficiência. Depara-se, portanto, com um tema relevante e atual: a melhoria da qualidade do gasto público, que se coaduna com este estudo, uma vez que busca ações proativas no trato dos RP, visando mitigar suas possibilidades de cancelamento, por intermédio da análise de seus determinantes.

2.2 A anualidade orçamentária e os restos a pagar

A despesa pública é realizada em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. O primeiro corresponde a autorização da despesa emanada por autoridade competente (Ordenador de Despesas), restando estabelecido a existência de um credor em contrapartida à entrega de um produto ou prestação de um serviço, conforme descrição e condições estabelecidos na nota de empenho. Sendo este um documento com força de contrato, fica garantido ao fornecedor que, uma vez cumpridas as exigências nele contidas, ser-lhe-á devido um pagamento.

A liquidação da despesa representa a fase em que o gestor público registra que foram cumpridas as condições estabelecidas, ou seja, ficou certificado que o material entregue ou o serviço prestado foi o acordado entre as partes, e que, por conseguinte, passa a ser devida a quantia correspondente ao credor da nota de empenho. E o pagamento é a fase seguinte, quando o credor efetivamente recebe a quantia estabelecida.

Quando o pagamento não ocorre até 31 de dezembro, há a inscrição em RP (BRASIL, 1964), que podem ser processados, quando resta somente o pagamento, ou não processados, quando a liquidação também não ocorreu antes do encerramento do exercício (BRASIL, 1986). Tal situação decorre do princípio orçamentário da anualidade, ao estabelecer que o orçamento será elaborado e aprovado para o período de um ano (BRASIL, 1964; BRASIL, 1988).

Em que pese o princípio ter força constitucional, Carvalho (2013) assevera que há um instrumento, que, têm indiretamente flexibilizado a sua observância. É o caso dos RP, que ao terem sua execução realizada em exercícios futuros, acabam por instituir uma espécie de *carry over*, sobretudo os não processados, que sequer tiveram suas despesas liquidadas, caracterizando-se como "restos a fazer".

Em alguns países, diferentemente do Brasil, a prática do *carry over* é institucionalizada, o que fomenta a discussão do tema, pois os RP deveriam servir para evitar que haja solução de continuidade das despesas já autorizadas, garantindo o direito de recebimento ao credor, em vez de ser utilizado como um subterfúgio à perda de créditos (característica *"use it or lose it"*[3]), incorrendo em despesas empenhadas de forma apressada, com aquisições de baixa prioridade e contratações mal feitas, gerando desperdícios e ineficiência no gasto público, conforme apontado em alguns estudos. Essas práticas pressupõem que o mais importante para os gestores parece ser a execução do orçamento em detrimento da eficiência de seu gasto (CAMARGO, 2015; RIBEIRO, 2010; CARVALHO, 2013; SANTOS, 2010).

Pode-se inferir que essa preocupação em executar o máximo de créditos tem influência na corrente "decremental" de elaboração do orçamento, que, segundo Pardini e Amaral (1999) e Pedrosa de Oliveira (2013), consiste na adoção pelo Governo de estratégias voltadas para priorização de gastos que mais influenciem os cidadãos, tais como educação, saúde e assistência social, as obrigações legais. Em consequência, as oscilações econômicas impulsionam uma redução de custos em outras áreas (manutenção da máquina pública, investimentos e custeio dos programas), a níveis iguais ou menores aos de exercícios anteriores, tornando-se, portanto, um desafio imperioso manter a eficiência da gestão, diante de limitados recursos.

Há ainda aspectos que transcendem à unidade gestora (UG), cujos RP ocorrem por motivos escusos à mera necessidade superveniente de postergar a execução da despesa. Para estes casos, alguns autores (FURIATI, 2011; GERARDO, 2010; SILVA, CANDIDO JUNIOR e GERARDO, 2008; AUGUSTINHO, OLIVEIRA, LIMA, 2013; CAMARGO, 2015) apresentam, como causa da inscrição, o contingenciamento financeiro, que se justifica pela necessidade do governo em elevar o *float*[4] e melhorar o resultado primário. Carvalho

[3] Use-o ou perca-o (tradução do autor). Expressão utilizada por Liebman e Mahoney (2010).
[4] *Float* é a diferença entre o valor das despesas primárias inscritas em restos a pagar no final do ano e o valor dos restos a pagar que são pagos no exercício financeiro, representando, assim, a diferença entre o que é postergado e o que é pago. Quanto maior a diferença, maiores os efeitos no cálculo do superávit. (CAMARGO, 2015)

(2013, p. 294) aduz que: “O *float* esconde a real economia orçamentária e mostra um esforço fiscal maior do que de fato aconteceu”, enviesando a informação contábil.

Assim, as derivações do princípio da anualidade orçamentária associada ao mecanismo dos RP podem provocar consequências críticas para a execução orçamentária, se não controlados devidamente. Entretanto, discussões do tema mostram que ainda pode haver aspectos positivos com a adoção do princípio, conforme o QUADRO 1 (APÊNDICE A).

Portanto, considerando as especificidades contidas na sistemática dos RP, é salutar que a sua utilização ocorra de maneira parcimoniosa, visando exclusivamente suplementar a execução orçamentária, como consequência de uma postergação involuntária da despesa, conforme orienta Camargo (2015). O desvio dessa finalidade já é prejudicial para a transparência da gestão, contudo pode ser mais danoso, quando há o seu cancelamento, que, segundo Alves (2015) distorce a informação contábil, distanciando a execução orçamentária da financeira. Tal fato faz o autor considerar que os RP são, na verdade, um mecanismo de sobrevida aos créditos orçamentários autorizados, porém de execução incerta, podendo prejudicar sobremaneira a transparência pública.

2.3 O cancelamento de restos a pagar

Da mesma forma que a possibilidade de inscrição das despesas em RP está prevista em normativo legal (BRASIL,1964), houve a necessidade de legislar acerca da previsibilidade de cancelamento, sobretudo dos não processados, situação em que ainda não se configura direito líquido e certo do credor. No tocante aos RP processados (liquidados), em que resta somente a concretização do pagamento, já foi constatado o direito do fornecedor de receber a quantia acordada na nota de empenho, uma vez que o setor competente já certificou o recebimento do correspondente material ou a devida prestação do serviço. Assim, o seu cancelamento deveria ser realizado com cautela, pois o órgão público poderia incorrer em uma espécie de enriquecimento sem causa, visto que estaria se apropriando do bem ou serviço sem efetuar a devida contrapartida de pagamento. Por isso, os RP processados não deveriam, a princípio, ser passíveis de cancelamento, pois ao serem liquidados “dão origem ao compromisso do Poder Público de efetuar o pagamento aos fornecedores” (MOTA, 2004, p. 124).

Embora haja previsibilidade de o credor reclamar pelo pagamento não recebido de RP cancelado, no prazo de dois anos e meio a partir do ato interruptivo (BRASIL, 1986; BRASIL, 1942), não se pode desconsiderar o impacto negativo que tal procedimento pode causar, como perda do “valor” da nota de empenho, que deveria representar uma firme

obrigação do Estado. Esta situação, agravada com as possibilidades de contingenciamento de recurso financeiros, provoca, como consequência, a dificuldade de encontrar fornecedores que aceitem nota de empenho, ou que pratiquem os mesmos preços de uma negociação à vista, pois são impulsionados a majorarem seus orçamentos para as vendas por empenho. Este incremento no preço visa compensar o custo do capital com o atraso de pagamento, remunerar o risco de ter seu empenho de RP cancelado ou não pago, além de considerar possíveis custos de transação de uma reclamação de direitos, conforme explica Gontijo (2010), ao afirmar que pode representar um procedimento demorado e custoso que o credor não está disposto a se submeter.

Já no tocante ao acompanhamento pelos órgãos públicos, foi estabelecido originalmente em Brasil (1986) que, caso os RP não processados não fossem liquidados até 31 de dezembro do ano seguinte, eles deveriam ser cancelados. Este limite pode ser interpretado como uma tentativa de se evitar a demora na execução das dotações, estendo-as somente por mais um exercício. Entretanto, esses prazos foram revistos, e, atualmente, são válidos até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição, ressalvando algumas exceções: os Programas de Aceleração do Crescimento, o Ministério da Saúde e o Ministério da Educação, que não sofrem limitação temporal (BRASIL, 2011).

Pode-se inferir que, ao mesmo tempo que esse alongamento no prazo evita prejuízos aos credores, ao aumentar a possibilidade de execução desses RP, ele pode fomentar a prática do "*use it or lose it*", incutindo uma característica de "*carry over*" ao orçamento brasileiro, que é regido sob o princípio da anualidade.

O estudo de Carvalho (2013) corrobora esta suposição ao demonstrar que o prazo médio para execução do orçamento no Brasil é de quatro a cinco anos, sendo que um quarto das dotações autorizadas referentes às despesas discricionárias[5] não são executadas no mesmo exercício para o qual foi direcionada, dando características plurianuais ao orçamento.

Outro aspecto decorrente do cancelamento dos RP é a perda do crédito pela UG[6], incitando a necessidade de utilizar novo crédito do orçamento vigente para fazer frente a meta não concretizada, que originalmente já estava atendida. Tal procedimento prejudica o planejamento do exercício corrente e, por este motivo, degrada a eficiência dos gastos públicos, pois o órgão necessitará se submeter a um desgaste com o Legislativo para obter os devidos créditos adicionais que possam compensar o desfalque provocado.

[5] São despesas flexíveis à decisão do gestor público, quanto aos montante e momento de realização (SOF, 2017).
[6] Em que pese o Art. 38 da Lei nº 4.320/64 prever a reversão da importância de despesa anulada no exercício à dotação, quando a anulação ocorrer após o seu encerramento (o caso de RP), não há a reversão para a UG.

Por outro prisma, o cancelamento dos RP distorce a informação contábil das contas públicas, haja vista que essas despesas (processadas ou não) são consideradas liquidadas no Balanço Orçamentário do ano da inscrição (SILVA, 2007), e, caso sejam canceladas, resultariam em uma disparidade entre a informação e a realidade. E, por consequência, segundo Kohana (2015), surgiria, no exercício em que ocorreu o cancelamento, uma espécie de receita que não transitou na arrecadação, o que o autor chama de figurativa, quando não há entrada de dinheiro via arrecadação de tributos do exercício, mas há uma receita com uma contrapartida em despesa.

Dessa forma, conclui-se que o cancelamento dos RP tende a ir na contramão da Nova Gestão Pública, uma vez que não contribui para que contabilidade seja um importante instrumento de evidenciação das informações relevantes acerca do emprego dos recursos públicos pelo gestor, em prol dos anseios do contribuinte. Quando a informação é enviesada, há uma mácula à ética contábil e à transparência, caracterizando a assimetria informacional[7], uma ruptura na relação cidadão-governo presente na Teoria da Agência, já explicitada.

2.4 Pesquisas anteriores

Pesquisas anteriores abordaram a temática desse estudo sob diversos enfoques, merecendo destaque algumas que introduzem considerações importantes, que servirão de auxílio para o entendimento da sistemática dos RP, bem como para o alcance do cerne da proposta de qualidade do gasto apresentada nesta pesquisa.

Liebman e Mahoney (2010) verificaram os dados contratuais de 2004 a 2009 das principais agências federais dos Estados Unidos, a fim de testarem se os gastos ao final do exercício, em um cenário de anualidade orçamentária, são direcionados em projetos de baixa qualidade (“*use it or lose it”*). Os autores separaram as despesas pelas 52 semanas do ano e demonstraram que, na última, os gastos são 4,9 vezes maiores que a média semanal, e ao examinarem a qualidade relativa desses dispêndios pelo *Federal Procurement Data System* (FPDS)[8], os índices revelaram uma faixa de 2,2 a 5,6 vezes de chances de estarem abaixo do valor central. Os autores constataram ainda que esse fenômeno não ocorria em uma agência autorizada a praticar o *carry over*.

Alves (2015) analisou a execução orçamentária e financeira dos cinco Ministérios[9] que concentram os investimentos de infraestrutura no Brasil, nos anos de 2009 a 2013, ratificando

[7] Assimetria informacional ocorre quando a informação é incompleta e certas consequências não são consideradas. (VAN BREDA, HENDRIKSEN, 2015)
[8] FPDS é um sistema criado em 1978 pelos EUA para monitorar os contratos norte-americanos na esfera federal.
[9] Ministério dos Transportes, da Integração Nacional, das Cidades, da Ciência e Tecnologia e de Minas e Energia.

a existência de uma dissociação entre o orçamento e o gasto público, em decorrência dos Decretos de programação orçamentária e financeira e dos RP. Além disso, concluiu que o orçamento transita entre a realidade e a ficção, uma vez que sua execução financeira é incerta, extrapolando o processo formal da Lei Orçamentária Anual (LOA), devido ao ato de cancelamento dos RP. O autor explica esse ato pode ser consequência de processo decisório do gestor público, na necessidade de estabelecer prioridades em um cenário de contingenciamento financeiro, movido, algumas vezes, por forças políticas, o que denigre a transparência pública e afasta o resultado eficiente almejado pela Nova Gestão Pública.

Santos (2010) analisou a inscrição em RP de 19.064 unidades gestoras da União, no período de 2001 a 2009, e verificou que há uma forte influência da liberação tardia de créditos orçamentários sobre os valores inscritos em RP ao final do exercício, não estudando as influências nos cancelamentos, conforme proposto por esta pesquisa. O autor propôs um indicador de desempenho a partir dos registros contábeis referentes aos RP não processados, cuja pesquisa demonstrou ser viável para medir a performance da gestão orçamentária, o que, alude a importância dos RP para a análise da eficiência.

Silva, Cândido e Gerardo (2007) propuseram indicadores para análise da qualidade da despesa pública, concluindo que, para aprimorá-la, é de fundamental importância a redução dos RP, que distorcem o processo orçamentário. Eles, juntamente com o contingenciamento financeiro, contribuem para o aumento do *float*, influenciando na sustentabilidade da dívida pública no médio e longo prazo, desorganizando programas de governo e incentivando a prática de barganha política, abrindo possíveis brechas para a corrupção.

Ribeiro (2010) efetuou entrevistas com servidores criteriosamente selecionados de acordo com suas experiências na Administração Pública Federal, no tocante à gestão dos recursos orçamentários e financeiros, com o intuito de analisar impactos da anualidade orçamentária na execução eficiente dos recursos públicos, com ênfase na concentração de empenhos no último trimestre do ano. O autor distribuiu os achados em cinco categorias: 1) políticas fiscais visando objetivos macrofiscais, por meio do *float* e do contingenciamento; 2) despreparo das organizações públicas para a gestão e implantação de projetos de investimentos; 3) burocracia identificada na dificuldade de aprovação de licenças, no atraso da aprovação da LOA e da publicação dos decretos que ampliam o limite de empenho; 4) Falta de estratégia na definição das prioridades; 5) Vigência das dotações (anualidade orçamentária).

Destarte, torna-se evidente o prejuízo à transparência e ao objetivo de eficiência nos gastos públicos, advindo das práticas recorrentes para aumento do *float* (SILVA, CANDIDO, GERARDO, 2007), que incrementam o montante de RP ao longo dos anos, cujos cancelamentos podem apresentar motivações que revelem um viés de ficção ao processo formal de Orçamento (ALVES, 2015). Pode-se inferir que a investigação dos determinantes do cancelamento de RP, mote desta pesquisa, representa um caminho promissor para uma possível identificação de boas práticas de mitigação, com vias a melhorar a eficiência do gasto público, considerando: 1) a prática da inscrição dos RP com o fito de evitar a perda de créditos (LIEBMAN, MAHONEY, 2010); 2) a inexistência de um sistema semelhante ao FPDS norte-americano para monitorar e graduar a qualidade da execução contratual; e 3) a identificação dos registros contábeis dos RP como uma ferramenta viável para análise de desempenho da gestão (SANTOS, 2010).

3 A MARINHA DO BRASIL EM CONTEXTO

No contexto desta pesquisa, entendeu-se ser relevante concentrar nos valores atinentes aos Grupos de Natureza de Despesa (GND) 3 e 4 (outras despesas correntes e investimentos), aonde se vislumbra ser mais incisiva à influência do poder de decisão do gestor. Os demais grupos[10] possuem especificidades que podem afastar a discricionariedade do agente público.

No período de análise deste estudo (2008 a 2016), o órgão orçamentário da Marinha do Brasil é o Ministério da Defesa (MD), que registrou um montante aproximado de R$ 1,58 bilhões de cancelamento de RP, o correspondente a 1,10% do total de despesas empenhadas, sendo ranqueado como 9º menor percentual dentre os 44 órgãos orçamentários federais que empenharam créditos nesse período (TAB. 1, APÊNDICE B).

As unidades orçamentárias (UO) do Ministério da Defesa foram ordenadas na TAB. 2 (APÊNDICE B) de acordo com o percentual de cancelamento de seus RP em relação as suas despesas empenhadas (GND 3 e 4). Observa-se que as UO vinculadas à Marinha do Brasil[11] (hachuradas de cinza) configuram entre os menores percentuais, sugerindo a existência de um tratamento diferenciado a sua execução orçamentária, comparativamente às demais UO.

[10] GND 1(Pessoal e Encargos Sociais), GND 2 (Juros e Encargos da Dívida), GND 5 (Inversões Financeiras) e GND 6 (Amortizações da Dívida). (MTO, 2017)

[11] Utilizou-se o termo Marinha do Brasil para representar a instituição como um todo, que possui algumas UO vinculadas, dentre elas, a UO Comando da Marinha. Estas UO empenharam, no período em comento, o montante de R$ 38.552.717.254,23, o correspondente a aproximadamente 27,43% do total empenhado pelo MD.

Todas as UO da Marinha do Brasil serão consideradas para as análises, pois descentralizam créditos para UG vinculadas a mesma instituição, estando submetidas as mesmas normas internas, tendendo a apresentar comportamentos semelhantes, frente à execução orçamentária e financeira.

3.1 O *float* e os restos a pagar na Marinha do Brasil

A TAB. 3 (APÊNDICE B) apresenta a evolução da execução orçamentária e financeira da Marinha do Brasil, no tocante ao *float* dos seus RP nos exercícios de 2008 a 2016, atinentes a GND 3 e 4. Nota-se que, as despesas inscritas em RP cresceram acentuadamente de 2008 a 2013, e os pagamentos de RP nunca ultrapassavam as inscrições, período em que o *float* esteve presente. Releva mencionar que em 2011, o volume de pagamentos de RP foi próximo do montante inscrito, o que resultou um *float* baixo, transparecendo um equilíbrio fiscal.

Em 2014, iniciou-se um decréscimo nas provisões de créditos do orçamento, que reduziram as inscrições em RP, contudo as liberações de recursos financeiros foram acentuadas, forçadas também pelo elevado *float* do ano anterior, que inscreveu mais de R$ 2 bilhões em RP. Esses altos valores pagos em 2014 fizeram o *float* assumir um valor negativo, compensando os altos montantes de anos anteriores, contudo o exercício se encerrou com uma retração na arrecadação (frustração da receita), segundo Dweck e Teixeira (2017), piorando o resultado fiscal, o que culminou com a instauração da crise em 2015.

Em consequência, a meta do governo passou a ser o equilíbrio das contas, emergindo diversas políticas para o ajuste fiscal, sendo o ano de 2015 muito conturbado devido ao processo de *impeachment*, quando também houve o maior[12] montante de inscrição de RP processados do período, devido a um forte contingenciamento financeiro, elevando novamente o *float*. Já em 2016, percebe-se uma tentativa de equilíbrio, com a redução acentuada das inscrições em RP e um patamar de pagamentos elevados (sobretudo dos RP processados inscritos no ano anterior), por intermédio da assunção de um elevado déficit fiscal, o que resultou no menor *float* observado no período. A situação ocorrida nos anos de 2014 e 2016 corrobora a afirmação de Gerardo (2010), ao asseverar que maiores *floats* (2008 a 2013) implicam maior esforço fiscal no futuro (2014 a 2016), quando efetivamente essas despesas deverão ser pagas. Assim, por meio da análise do *float* dos RP da Marinha do Brasil (GND 3 e 4) é possível entender como se configurou o cenário econômico e fiscal do governo

[12] Foram inscritos R$ 1,15 bilhões em restos a pagar processados, o que representou cerca de 59,5 % do total inscrito. Foi o maior do período, tanto em valor absoluto como relativo.

federal no período, tornando-se um reflexo dessa conjuntura e sugerindo ser uma amostra representativa do comportamento do Ente.

Pode-se observar ainda que o montante inscrito em RP pela Marinha do Brasil atingiu o patamar de R$ 1,00 Bilhão em 2011, com viés de subida nos anos seguintes, podendo ter relação com a mudança no prazo de expiração (BRASIL, 2011), já citada, flexibilizando indiretamente a execução dessas despesas postergadas.

Utilizando uma análise relativa às provisões recebidas (TAB. 4, APÊNDICE B), o percentual inscrito apresentou tendência de crescimento até 2013, exercício em que a Marinha do Brasil recebeu o maior montante de provisões (R$ 7,25 bilhões), e inscreveu o maior valor em RP (R$ 2,08 bilhões) no período. Em 2015, houve uma retração no patamar de provisões recebidas, que associado ao forte contingenciamento financeiro, já mencionado, forçaram os RP a atingirem o maior nível do período. Em 2016, o percentual de inscrições se aproximou do nível de 2009 e 2010, sobretudo porque as provisões continuaram menores, com um baixo percentual (11%) de RP processados, sugerindo que esse montante (R$ 5,49 Bilhões) seja, enfim, o patamar mais próximo da capacidade atual de execução do órgão nas GND 3 e 4.

Ainda na TAB. 4 (APÊNDICE B), ao se confrontar os percentuais de inscrições dos RP entre processados e não processados, nota-se que estes últimos apresentaram índices elevados (acima de 70%) em relação ao total inscrito em quase todos os anos, exceto em 2015, resultando para o período completo o índice de 74,77%, correspondentes às despesas que não haviam sequer sido liquidadas ao final do exercício. Este comportamento sugere que a inscrição dos RP na Marinha do Brasil não seja mera consequência de políticas para atingir metas fiscais, não se tratando, portanto, uma pendência estritamente financeira.

O percentual de inscrições de RP, correspondente a 20,12% das provisões recebidas no período de 2008 a 2016, traduz um patamar de execução orçamentária um pouco melhor que a encontrada por Carvalho (2013), referente aos demais órgãos da União, cujo nível médio de inscrições foi de 25% das dotações. Contudo ainda reforça as características plurianuais do orçamento encontradas pela autora, sobretudo porque cerca de 75% se referem a RP não processados (restos a fazer).

Observando a TAB. 5 (APÊNDICE B), nota-se que, em 30/06/2017[13], o percentual de execução dos RP está acima dos 93% em todos os exercícios de referência, exceto os de 2016, que ainda permanecia no patamar de 61,89%, o que se justifica pelo reduzido tempo decorrido para execução (seis meses após a inscrição). Assim, optou-se por descartar o exercício de

[13] Esta data foi a posição de referência utilizada para extrações de dados no Sistema Tesouro Gerencial.

2016 para os testes, permanecendo os dados dos demais anos, pois em, pelo menos, 93% de suas inscrições, as UG já haviam decidido pelo pagamento ou pelo cancelamento.

No tocante ao tempo médio para execução do orçamento, utilizando como ponto de corte 5%[14], segundo a metodologia de Carvalho (2013), observa-se que os créditos (2008 a 2015) da Marinha do Brasil apresentaram um resultado melhor: 3,125 anos (TAB. 6, APÊNDICE B) para as despesas discricionárias no período em estudo, mais ágil do que a média de 4 a 5 anos encontrada pela autora para todos os órgãos da União.

3.2 Os cancelamentos dos restos a pagar na Marinha do Brasil

As UG da Marinha do Brasil cancelaram R$ 128.498.486,30 de RP inscritos dos exercícios de 2008 a 2016, nas GND 3 e 4, o correspondente a 0,772% do total de créditos empenhados no período (cálculo com base nos dados da TAB. 1, APÊNDICE B). Embora seja um percentual baixo, comparativamente às demais instituições, é um montante financeiro relevante que, caso não fosse cancelado, poderia ser utilizado pelo próprio órgão em outras metas, evidenciando algum tipo de ineficiência do gasto.

A TAB. 7 (APÊNDICE B) apresenta o valor de RP cancelados pela Marinha do Brasil, no período do estudo, por tipo de despesa, em que a maior concentração está nas discricionárias.

O Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) da Marinha do Brasil se destaca com elevadas provisões e baixo percentual de cancelamentos. Compreende as Ações Orçamentárias do PROSUB (123G, 123H e 123I) e do PNM[15] (14T7), que somente passaram a fazer parte do referido programa a partir de 2013, contudo, nesta pesquisa, seus valores foram ajustados como PAC desde suas criações, visando evitar distorção com relação aos outros valores das despesas primárias discricionárias. Essas ações possuem características bem específicas, pois suas despesas são executadas quase que a totalidade no GND 4 (investimento), sob a égide contábil de que todos os seus gastos contribuem diretamente para aquisição do bem de capital (BRASIL, 2011), objeto de cada um dos projetos. Esse saldo é acumulado para formar o valor do patrimônio por ocasião de sua incorporação. Tratam-se de elevadas provisões, superiores até às primárias discricionárias, e que se destinam essencialmente ao pagamento de poucos contratos de montantes significativos, destoando do padrão de execução dos outros tipos de despesas.

[14] Significa o tempo necessário para execução de pelo menos 95% dos restos a pagar. Para o cálculo do tempo de execução do orçamento, considerou-se também o próprio exercício a qual o crédito pertença.
[15] PROSUB - Programa de Desenvolvimento de Submarinos e PNM - Programa Nuclear da Marinha.

Há, ainda, tipos que apresentam certas especificidades, como a insubmissão de contingenciamento de algumas despesas obrigatórias[16] e a sazonalidade das emendas parlamentares. Acrescenta-se ainda o fato de os decretos de programação financeira e orçamentária tratarem a parte cada um desses tipos, o que vai de encontro com a intenção de padronizar os efeitos influenciadores na amostra e os seus fatores determinantes. Por isso, esta pesquisa está focada somente nas despesas primárias discricionárias, que concentram mais de 85% dos valores cancelados de RP (TAB. 7, APÊNDICE B).

Quanto ao tipo de RP, os processados que representam menos de 15% dos cancelamentos (TAB. 8, APÊNDICE B) têm uma forte influência das manobras para elevar o *float*, e, a princípio, não deveriam ser canceladas, conforme já explicado. Considerou-se, portanto, que o estudo do cancelamento desses valores carece de uma investigação mais amiúde para identificação de seus determinantes e, por isso, foram retirados das análises deste trabalho.

Já, no tocante à transparência, o campo observação dos empenhos de cancelamento deveria fornecer subsídios úteis para uma investigação das suas motivações. Entretanto, ao mesmo tempo que a consulta a esses dados apresentou alguns resultados consistentes[17], apontou, também, para a inexistência de padronização do preenchimento pelos operadores do SIAFI na Marinha, ensejando um descuido com a evidenciação das informações. Foram observadas algumas expressões genéricas do tipo: “cancelamento”; “anulação”; “anulação de RP”; “anulação de empenho”; “cancelamento parcial”; e “cancelamento por ordem do Cheint”.

Tal prática demonstra uma fragilidade para a transparência das informações públicas e, por consequência um rompimento com os preceitos da Nova Gestão Pública. Sugere-se que sejam estabelecidos padrões a serem seguidos por ocasião do preenchimento do campo observação, como, por exemplo, a divulgação de uma lista de possíveis causas ou as mais comuns, para utilização pelas UG. Isto facilitaria a atuação dos controles internos na identificação de práticas efetivas para redução dos cancelamentos.

Por fim, esta pesquisa tratará somente os dados atinentes às despesas primárias discricionárias por: 1) agrupar despesas com características semelhantes; e 2) apresentar um

[16] Despesas obrigatórias são as que não estão sujeitas ao poder discricionário do gestor público, quanto ao montante e ao momento de realização (SOF, 2017). Algumas delas que não são passíveis de contingenciamentos encontram-se listadas no Anexo III da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

[17] Não fornecimento do material; não realização do serviço; aplicação de multa contratual; aplicação de desconto; restos a pagar bloqueados por expiração do prazo; fechamento do fornecedor; falha administrativa - liquidação em duplicidade; repactuação contratual; encerramento da vigência de contrato de serviço continuado.

expressivo índice de cancelamento em relação aos demais tipos (mais de 82%). No tocante aos RP, serão analisados somente os não processados, pois: 1) o cancelamento dos processados é um tema sensível, visto que a liquidação já deveria garantir o pagamento ao credor; 2) o campo observação dos cancelamentos não permite maiores informações para elucidar os motivos referentes aos RP processados; e 3) seu montante representa mais de 85 % do total cancelado.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para um melhor entendimento das nuances deste estudo, é relevante esclarecer alguns conceitos que o classificam, bem como elucidar o porquê dos procedimentos utilizados.

4.1 Classificação da pesquisa

O objetivo de aprofundar o conhecimento acerca do cancelamento dos RP pela Marinha do Brasil, em busca de razões que o possam explicar, enquadra a pesquisa como explicativa, segundo a classificação de Gil (2007). Pode-se identificar também, em segundo plano, um viés descritivo, pois, para identificar esses fatores influenciadores, há a necessidade prévia de detalhar e descrever o fenômeno.

Para identificar ações proativas que permitam mitigar os cancelamentos, utiliza-se a abordagem quantitativa, pois são analisados dados numéricos por meio de técnicas estatísticas, que segundo Gerhardt e Silveira (2009) caracteriza esse método. E por utilizar dados coletados após sua ocorrência, caracteriza-se como uma pesquisa *ex post facto*, segundo Gil (2007).

A classificação quanto a natureza de Gerhardt e Silveira (2009) indica que a pesquisa é aplicada, pois visa utilizar seus resultados na prática da execução orçamentária da Marinha do Brasil, com o fito de reduzir a perda de créditos orçamentários pela instituição, via cancelamento dos RP, e melhorar a aplicação dos limitados recursos disponíveis.

4.2 Coleta de dados e amostra

Os dados foram obtidos mediante a consulta ao Sistema Tesouro Gerencial[18], que abrange informações da execução do orçamento da União a partir do exercício de 2008. Por isso, a amostra inicialmente selecionada englobou os exercícios financeiros de 2008 a 2016,

[18] Sistema utilizado para a extração de relatórios gerenciais de informações do SIAFI.

que são os de referência, assim entendidos como aqueles aos quais foram originalmente provisionados os créditos. Para efeito de aplicação dos testes estatísticos, o exercício de 2016 foi desconsiderado, devido ao pouco tempo para execução de seus RP, conforme já explicitado.

Releva mencionar que a consulta aos créditos executados em moeda estrangeira resulta um total em reais, convertidos à taxa de câmbio no dia 31 de dezembro do ano de referência. Nesta pesquisa foram utilizados esses valores nominais resultantes da consulta, pois seria inviável levantar os montantes efetivos de cada despesa exatamente no ato da sua realização ao longo do exercício, seja em moeda estrangeira (câmbio flutuante) ou a título de manutenção do valor da moeda com correções ou atualizações monetárias no decorrer do período da amostra.

Visando evitar o tratamento igualitário para despesas com características distintas, distorcendo os resultados, verificou-se a necessidade de impor alguns filtros para a seleção da amostra, de acordo com as discussões já realizadas. Assim, foram estabelecidos os parâmetros contidos no QUADRO 2 (APÊNDICE A), com o fito de analisar os cancelamentos dos RP e seus possíveis determinantes, sob à ótica da atuação discricionária do gestor.

Enfim, a delimitação às UO de uma única instituição (Marinha do Brasil) visa captar o comportamento de UG submetidas às mesmas normas internas, com características e comportamentos semelhantes. Para um estudo com os demais órgãos em conjunto, buscando um enfoque geral da União, sugere-se a utilização da técnica de estimação com dados em painel.

4.3 Identificação das variáveis para análise

O valor dos RP não processados cancelados dos exercícios da amostra (RPNP_CANC) tornou-se a variável dependente do modelo, pois o objetivo é encontrar evidências empíricas que permitam inferir se outras variáveis influenciam em seu resultado.

Devido à inexistência de estudos que associem causas para o cancelamento de RP, ampliou-se, por analogia, os achados dos estudos de Ribeiro (2010), Carvalho (2013), Santos (2010) e Silva, Cândido e Gerardo (2007), aplicados especificamente à inscrição dos RP, inferindo-se que a variável dependente pudesse ser suscetível à influência dos seguintes fatores determinantes, em consequência da atuação discricionária do gestor público e das organizações:

a) Contingenciamento – O atraso na liberação das dotações tende a provocar um acúmulo de créditos ao final do exercício, que são utilizados de maneira apressada, incorrendo em RP de despesas mal geridas, que podem ser motivo de cancelamento;
b) Capacidade de execução – Quando as dotações são superiores à capacidade de execução, estima-se que há uma tendência a provocar a má gestão dos gastos, por insuficiência de recursos humanos e materiais para absorver o devido processamento, incorrendo em despesas mal efetuadas, que podem vir a não ser concluídas;
c) Transferência de dotações para os exercícios seguintes (*carry over* indireto) – Para que os créditos não venham a ser perdidos ao final do exercício, o gestor encontra-se pressionado a empenhá-los indiscriminadamente (*use it or lose it*), tornando a despesa mais suscetível a falhas processuais. Acrescenta-se a isso o prolongamento no tempo desses RP, que os deixa mais suscetíveis às distorções de planejamento e às incertezas do futuro, que podem forçar o cancelamento;
d) Compras sem processo licitatório – Quando as aquisições ocorrem sem processos licitatórios, pode haver uma tendência a serem mal instruídas e deficientemente controladas, podendo impulsionar a necessidade futura de cancelamento;
e) Morosidade dos processos – Os processos mal mapeados podem provocar retrabalhos e morosidade na execução das despesas, provocando o acúmulo de empenhos no final do exercício, propiciando um ambiente suscetível a erros operacionais que impedirão a futura concretização de todas as fases da despesa;
f) Aumento de investimentos – As despesas em investimentos (capital) tendem a envolver processos mais exaustivos e complexos, que carecem de cuidados que nem sempre as organizações possuem capacidade técnica e operacional para geri-los. Em consequência, podem conter falhas que impliquem em seus cancelamentos.

Visando direcionar as ações a serem sugeridas após os resultados da pesquisa, é salutar classificar os fatores em endógenos e exógenos. No primeiro grupo estão aqueles que seu comportamento está sob o domínio do gestor público, que é capaz de exercer influência direta no seu resultado: Capacidade de Execução, Transferência de dotações, Compras sem processo licitatório e Morosidade. Já o segundo grupo corresponde àqueles fatores que fogem ao controle total do gestor: Contingenciamento e Aumento dos investimentos.

Embora alguns fatores façam inferências a uma mesma consequência, que é o gasto apressado e malconduzido, eles não ocorrem necessariamente de forma simultânea e correlacionada, sendo independentes entre si, e por isso foram considerados separadamente.

Convém citar ainda que não há como medir esses fatores de forma direta e objetiva por meio de indicadores pré-existentes. Assim, foi necessário formular variáveis que permitissem extrair as informações necessárias para traduzir o cerne de cada fator, utilizando dados atinentes à execução orçamentária e financeira. Esta estratégia não esgota a forma de mensuração desses fatores, mas visa tentar capturar seu comportamento sob a dimensão temática deste estudo.

O QUADRO 3 (APÊNDICE A) apresenta essas variáveis, doravante chamadas de independentes, por se tratarem de possíveis estímulos para que ocorra alguma consequência na variável dependente já definida. No mesmo quadro também é detalhada a sua forma de mensuração e o sinal esperado de associação com a variável dependente (RPNP_CANC), ou seja, quando é positiva, estima-se que seu aumento é influenciado pelo crescimento da variável independente, e, quando negativa, o comportamento é inverso.

4.4 Correlação de variáveis

Para encontrar evidências empíricas de que há fatores determinantes que influenciam no valor cancelado de RP não processados na Marinha do Brasil, optou-se em utilizar o coeficiente de correlação de Pearson, que é uma técnica paramétrica[19] que fornece a força de associação entre duas variáveis, cujos dados estejam normalmente distribuídos (STEVENSON, 1981; COLLIS; HUSSEY, 2003).

A normalidade dos dados pode ser verificada por diversos testes. Leotti, Birck e Riboldi (2005) concluíram por meio de simulações, que, para os dados não normais, o de Shapiro-Wilk mostrou ser o de melhor aderência à normalidade, contudo será aplicado também o teste de Kolmogorov-Smirnov, visando à confirmação dos resultados. Para corrigir problemas com dados não normais, Hair (2009) cita as técnicas de transformação de dados logarítmica ($\log Xi$) e por radiciação ($\sqrt{Xi}$), que cria uma nova variável eliminando a característica indesejável.

Complementarmente, serão realizados os testes de correlação de Spearman e o tau-b de Kendall, que são técnicas não-paramétricas para obtenção da medida de associação entre variáveis ordinais (SIEGEL; CASTELLAN JR, 1975). A utilização adicional de técnicas não-

[19] Oakshott (2012) assevera que os resultados obtidos por técnicas paramétricas são mais confiáveis que os advindos das não-paramétricas.

paramétricas visa uma análise confirmatória, pois Tornam, Coster e Riboldi (2012) recomendam sua aplicação em caso de amostras pequenas (tamanho igual ou menor que 10), pois os testes de aderência à normalidade demonstram-se com baixa performance.

Para realização das análises foram utilizados os softwares IBM SPSS *Statistics* 24 e o Microsoft Excel 2016, e as seguintes hipóteses foram formuladas para verificar a existência de correlação significativa[20] (pelo menos a nível de 0,05) entre a variável dependente e cada uma das variáveis independentes: Hipótese nula H_0: $\beta = 0$ (não existe correlação: o parâmetro não é estatisticamente significativo); e Hipótese alternativa H_1: $\beta \neq 0$ (existe correlação: o parâmetro é estatisticamente significativo).

Além da verificação do nível de significância estatística, é importante interpretar o valor do coeficiente: "0" significa que não há correlação linear entre as variáveis e "1" ou "-1" indica que há correlação linear perfeita positiva ou negativa, respectivamente. Para os valores intermediários (os comumente encontrados), autores estabelecem algumas gradações entre correlação fraca, moderada e forte, à medida que o coeficiente se aproxima de "1" ou "-1".

Para alcançar os objetivos propostos, este estudo seguirá as seguintes etapas: 1) estatística descritiva das variáveis; 2) verificação da aderência dos dados à normalidade pelos testes de Shapiro-Wilk e Kolmogorov-Smirnov; 3) transformação dos dados para adequação às técnicas paramétricas; 4) teste de hipótese pelo coeficiente de correlação de Pearson com as variáveis normalmente distribuídas; 5) teste de hipótese pelo coeficiente de correlação de Spearman e tau-b de Kendall; 6) descrição e análise dos determinantes do cancelamento de RP não processados; e 7) identificação de ações para mitigar os cancelamentos; e 8) identificação de resultados adicionais que possam ser extraídos do modelo.

5 ANÁLISE E RESULTADOS

Esta seção visa apresentar a descrição e análise dos dados coletados, bem como os resultados encontrados a partir da aplicação da metodologia escolhida.

[20] Usualmente são utilizados três parâmetros para significância do resultado: 0,01 (nível de 1%), 0,05 (nível de 5%) e 0,10 (nível de 10%). Quanto menor o nível, maior é grau de confiança para rejeitar a hipótese nula.

5.1 Estatística descritiva das variáveis

Antes da aplicação dos testes, convém realizar a estatística descritiva dos dados, com o fito de proporcionar um primeiro contato com as informações coletadas. As variáveis do modelo e os parâmetros para análise estão apresentados na TAB. 9 (APÊNDICE B).

A identificação de *outliers*[21] foi realizada por meio da verificação das variáveis com base em dois critérios expostos por Pinheiro *et al* (2009), que assim classifica as observações que estiverem fora dos intervalos $(\bar{x} - 3 \times S;\ \bar{x} + 3 \times S)$ ou $(Q1 - 1{,}5 \times DIQ; Q3 + 1{,}5 \times DIQ)$[22]. O autor distingue os dois métodos, utilizando o primeiro quando as medidas de centralidade e de dispersão são pouco resistentes, e o segundo para as mais resistentes[23].

A variável RPNP_CANC, sobre a qual se procura fatores que exerçam influência significativa, apresenta um valor discrepante em 2012, que se situa fora do intervalo pelo segundo teste de *outliers* (para medidas mais resistentes). Aliás, nesse ano foram observados valores discrepantes também para as variáveis RPNP_INSC, PROVISAO e INVEST, pelo mesmo teste. É provável que esta situação seja uma consequência das elevadas dotações consignadas nesse exercício, mostrando que a variável RPNP_CANC variou positivamente, ao menos nesse ano, com o acréscimo dessas outras. Além desses, a variável CONTING também apresentou uma observação discrepante pelo mesmo teste, contudo no extremo inferior, referente ao ano de 2015, em que as dotações foram as menores do período.

Como as medidas de centralidade e dispersão dessas variáveis demonstraram-se pouco resistentes, o teste mais apropriado, segundo Pinheiro *et al* (2009), não identificou *outliers* nas observações das variáveis do modelo.

Em complemento a essa análise, sucedeu-se os testes de normalidade para cada variável, tendo sido encontrados os resultados demonstrados na TAB. 10 (APÊNDICE B), onde se nota que a única variável que não apresentou distribuição normal foi a RPNP_CANC ($p < 0{,}05$). Por conseguinte, foi aplicada a técnica de transformação logarítmica dos seus dados, dando origem à variável RPNP_CANC_LOG, cujo pressuposto de normalidade passou a ser atendido e, por isso, foi incorporada ao modelo.

---

[21] *Outliers* são valores atípicos que se afastam consideravelmente dos demais dados.

[22] Onde: S é o desvio padrão; $\bar{x}$ é a média; $Q1$é o primeiro quartil (o valor abaixo do qual existem ¼ dos dados); $Q3$ é o terceiro quartil (valor acima do qual existem ¼ dos dados); e DIQ é a distância interquartil ($Q3 - Q1$).

[23] Medidas de centralidade são média, mediana e moda, e as medidas de dispersão mais comuns são variância e desvio padrão. São resistentes as que são pouco afetadas pela presença de observações discrepantes (PINHEIRO *et al*, 2009).

5.2 Teste de correlação de Pearson

Visando atender a necessidade de se observar a distribuição normal dos dados, houve a substituição da variável dependente original pela RPNP_CANC_LOG, para aplicação do teste. Releva mencionar ainda que Figueiredo Filho e Junior (2010) asseveram que, para a utilização da correlação de Pearson, além da questão da normalidade dos dados, outros pressupostos devem ser observados: 1) analisar a presença de *outliers*; 2) observar a independência entre as variáveis e 3) utilizar a análise gráfica para ratificar os resultados.

Pelo método mais apropriado para a amostra desta pesquisa (medidas pouco resistentes) não se identificou *outliers*, não havendo necessidade de excluir observações, o que poderia ocultar algumas associações. Na definição das variáveis, é possível que se tenha escolhido algumas que tenham correlações entre si, contudo a análise gráfica tornar-se-á uma importante ferramenta para confirmar os resultados e garantir os pressupostos do teste.

A TAB. 11 (APÊNCIDE B) apresenta os resultados do teste de correlação de Pearson. Considerando os testes bivariados com a variável dependente RPNP_CANC_LOG, a hipótese nula (não há correlação estatisticamente significativa ao nível de 0,05) foi aceita para as variáveis CONTING, LOA, DECRETO, PROVISAO, RPNP_SEM_LIC, MOROSIDADE e INVEST, sendo que para PROVISAO e para MOROSIDADE, seria rejeitada ao nível de 0,10, mas, também, foi aceita ao nível de 0,05.

Para as variáveis CAPAC_EXEC, RPNP_INSC e TRANSF_DOT, a hipótese nula foi rejeitada e a hipótese alternativa foi aceita, qual seja, há correlação significativa com a variável dependente, sendo mais forte com a variável RPNP_INSC (0,925), seguida pela TRANSF_DOT (0,869), posteriormente pela CAPAC_EXEC (-0,710), tendo sido confirmados os sinais esperados (QUADRO 3). Essas variáveis foram formuladas para verificar se o cancelamento dos RP era influenciado pelos fatores determinantes: capacidade de execução e transferência de dotações para exercícios futuros.

Esses resultados foram confirmados pela análise dos gráficos de dispersão dessas variáveis independentes com a variável dependente (GRÁFICOS 1, 2 e 3, APÊNDICE C), em que ficou evidente a existência da correlação linear, pois é possível o traçado de uma reta sobre a qual os dados bivariados se alinham de forma aproximada. Figueiredo Filho e Junior (2010) acrescentam ainda a comparação dos pares de observações em relação à média (linha tracejada), confirmando a correlação quando uma variável estando acima de sua média, o seu par ordenado também se situar acima da média ou quando ambos estiverem abaixo da média

(correlação positiva). A correlação será negativa (CAPAC_EXEC) quando os valores acima de média de uma variável possuem pares abaixo da média da outra variável e vice-versa.

5.3 Teste de correlação de Spearman tau-b de Kendall

Tendo em vista ter sido encontrada uma variável com distribuição não normal e devido ao tamanho reduzido da amostra, a metodologia proposta sugeriu realizar, em complemento, os testes não paramétricos. O resultado do teste de Spearman encontra-se detalhado na TAB. 12 (APÊNDICE B), onde se observa correlação significativa estatisticamente na relação entre a variável dependente e as variáveis CAPAC_EXEC e RPNP_INSC, cujas hipóteses nulas foram rejeitadas, tendo sido aceita a hipótese alternativa. Tal qual no teste de Pearson, a MOROSIDADE também apresentou correlação significativa ao nível de 0,10, contudo a hipótese nula teve que ser aceita, pois o parâmetro de significância estabelecido foi de 0,05. As demais variáveis não apresentaram resultado significativo.

Nesse teste, similarmente ao de Pearson, a variável RPNP_INSC apresentou uma correlação mais forte (0,857) que a CAPAC_EXEC (0,738). Contudo, mostrou-se diferente quando a hipótese nula do teste de Spearman para a variável TRANSF_DOT foi aceita, não sendo significativa a correlação com a variável dependente.

A segunda técnica não paramétrica utilizada complementarmente foi o teste tau-b de Kendall, tendo sido encontrados os resultados detalhados na TAB. 13 (APÊNDICE B). Igualmente ao que foi verificado no teste de Pearson, a hipótese alternativa de dependência foi aceita para as variáveis CAPAC_EXEC, RPNP_INSC e TRANSF_DOT. Enquanto que a MOROSIDADE se mostrou significativa ao nível de 0,10, similarmente aos testes anteriores, o que merece uma análise pontual ainda que sua hipótese nula tenha sido aceita.

Mais uma vez a variável com a correlação significativa mais forte foi a RPNP_INSC (0,714), seguida das outras duas com o mesmo coeficiente (0,571).

5.5 Análise dos resultados

Diante dos resultados das correlações, pode-se inferir a existência de alguns determinantes para o cancelamento dos RP na Marinha do Brasil. Tendo vista a realização de três testes, será considerado aceita a hipótese alternativa de dependência, se ela tiver sido verificada simultaneamente pelo teste paramétrico e, pelo menos, em um dos dois testes não paramétricos. O QUADRO 4 (APÊNDICE A) sintetiza esses resultados.

Quando a hipótese nula de independência é rejeitada (células hachuradas no QUADRO 4, APÊNDICE A), aceita-se a hipótese alternativa de dependência das variáveis. Assim, as variáveis CAPAC_EXEC, RPNP_INSC e TRANSF_DOT apresentaram correlação significativa em pelo dois testes, confirmando as evidências de que os fatores "capacidade de execução" e "transferência de dotações" sejam considerados os determinantes para o cancelamento dos RP da Marinha do Brasil. Assim, quanto menor for a capacidade de execução das dotações, as UG tendem a cancelar mais RP não processados (correlação negativa); e quanto maior forem as inscrições em RP com vias a transferir dotações para exercícios futuros, maiores serão os cancelamentos de RP não processados (correlação positiva).

Convém notar que os fatores "contingenciamento" e "aumento de investimento" não apresentaram correlação significativa com a variável dependente, contrariando o que o senso comum poderia inferir. Tal fato sugere que a redução do cancelamento de RP está mais relacionada com a necessidade de melhorar os processos internos do que com ingerências externas junto aos órgãos orçamentários da União. Em síntese, as associações identificadas referem-se somente a fatores endógenos, aqueles que estão sob o domínio do gestor.

Não obstante a correlação com a MOROSIDADE tenha apurado uma significância somente a um nível mais elevado (0,10), é relevante notar que os três testes apresentaram este resultado. Destarte, convém citar a possível existência de relação dos cancelamentos com demora em concluir os processos de aquisição com a concentração de empenhos nos últimos trimestres, o que corrobora a necessidade de obtenção da devida agilidade na execução orçamentária em prol da redução dos cancelamentos de RP.

Com base nos resultados encontrados e com o propósito de: reduzir a perda de créditos mediante o cancelamento em RP; obter ganhos de eficiência no gasto público; e mitigar os prejuízos à transparência das informações, sugere-se as seguintes ações:

a) as UG da Marinha do Brasil devem aprimorar seus planejamentos e processos internos, para melhorarem suas capacidades de execução das dotações disponibilizadas no exercício, de modo a evitar a concentração de empenhos ao final do exercício e a realização de despesas de maneira apressada e desorganizada, geralmente por dispensa de licitação. A antecipação dos processos licitatórios torna-se uma importante medida para este fim;
b) os RP devem ser direcionados primordialmente para despesas que serão liquidadas nos primeiros meses do ano seguinte ao exercício a que se refere o

crédito. Isto porque quanto mais demorar a liquidação da despesa (TRANSF_DOT), maiores são as chances de haver o seu cancelamento, uma vez que o processo fica mais suscetível a falhas de planejamento em virtude do aumento das incertezas com o decurso de tempo. Assim algumas situações imprevisíveis no ato da inscrição podem ocorrer e suscitar a necessidade de cancelamento do RP, tais como: frustração na execução contratual, redução do patamar orçamentário (crises e cortes) impulsionando mudanças na priorização das metas; redução do escopo contratual; rescisão de contrato, entre outras;

c) padronização das informações atinentes aos cancelamentos de RP de modo a ficar mais transparentes as causas que os motivaram. Tal atitude permitiria uma atuação mais pontual dos controles internos, visando captar as peculiaridades de cada UG, adotando medidas mais eficazes.

Além das correlações com a variável dependente, os resultados dos testes (TAB. 11, 12 e 13, APÊNDICE B) mostraram também correlacionamentos significativos ($p < 0,05$) entre algumas variáveis do modelo, que captavam comportamentos de distintos determinantes, ocorridos em pelo menos dois dos três testes, conforme o QUADRO 5 (APÊNDICE A).

Esses resultados permitem as seguintes inferências com relação aos RP na Marinha do Brasil:

a) quanto menor a capacidade de execução das dotações, há um aumento na inscrição dos RP não processados (correlação 1), em sua maior parte visando transferir dotações para exercícios futuros, os "restos a fazer" (correlação 2);

b) quanto mais créditos são inscritos em RP, maior é a quantidade dessas inscrições serem relacionadas a despesas efetuadas sob dispensa de licitação (correlação 3), o que pode significar ineficiência dos gastos, pois a regra deve ser o procedimento licitatório, enquanto que o afastamento deve ser a exceção;

c) quanto maior a concentração de empenhos no último trimestre (MOROSIDADE), maior a quantidade de empenhos inscritos em RP não processados (correlação 4), pois se estima que haja a prática do *use it or lose it* ou um acúmulo de tarefas para realização das despesas, que inviabiliza sua execução ainda no exercício.

Convém citar que o contingenciamento, o atraso da promulgação da LOA e da publicação do Decreto de liberação de limites não apresentaram correlação significativa com a inscrição dos RP, ao contrário do que muitos gestores costumam pensar, segundo Ribeiro

(2010) e Carvalho (2013). Além disso, quanto ao aumento dos RP ser provocado pelo aumento das despesas de investimento, conforme também apontado pelos autores, não se obteve respaldo estatísticos para confirmá-lo, pois, dos três testes aplicados, somente o de Pearson resultou correlação, mas ao nível de significância de 0,10.

6 CONCLUSÃO

A ineficiência no gasto identificada nos atos de cancelamentos de RP e o consequente prejuízo à transparência das informações públicas com o registro de despesas destoante da realidade, motivaram a realização desta pesquisa. O objetivo foi, primeiramente, identificar fatores determinantes que apresentassem associações estatisticamente significativas com a variação dos valores de RP cancelados, para, posteriormente, pontuar ingerências com o fito de reduzir tais valores no âmbito da Marinha do Brasil.

Um aprofundamento na literatura acerca da temática em comento permitiu constatar que o debate sobre a adoção do princípio da anualidade orçamentária frente ao *carry over* praticado em alguns países é atual e extenso, devendo-se considerar a existência de aspectos positivos e negativos em cada uma dessas práticas. Autores consideram ainda que há um desvio de finalidade na utilização da sistemática dos RP, haja vista que, em vez de serem empregados para evitar solução de continuidade na execução, têm sido utilizados para estender as dotações anuais, incorrendo nos chamados "restos a fazer", flexibilizando a anualidade.

Releva salientar que cerca de 75% dos RP inscritos pela Marinha do Brasil no período amostral (2008 a 2016) são não processados, descaracterizando uma motivação proveniente de políticas para elevação do *float*, não sendo, portanto, de cunho estritamente financeiro, o que reforça as características plurianuais do orçamento, corroborando Carvalho (2013).

Uma análise dos números da execução orçamentária permitiu identificar que a amostra mais adequada para a realização da pesquisa abarca as despesas primárias discricionárias referentes aos GND 3 e 4, pois concentra informações que melhor refletiam a atuação do gestor público, agrupadas em despesas que apresentam características semelhantes e que representam um percentual elevado dos cancelamentos e provisões. Ademais, focou-se nos RP não processados, uma vez que os processados careceriam de uma investigação mais profunda, tendo em vista a situação peculiar inerente ao cancelamento de um empenho já liquidado, que, por consequência, tem configurado o direito de recebimento pelo credor.

Os testes apontaram evidências de que a capacidade de execução e a prática de transferir dotações para exercícios seguintes (*carry over* indireto) sejam os fatores determinantes para o cancelamento dos RP na Marinha do Brasil. Adicionalmente, uma investigação das informações inseridas no campo observação dos empenhos de cancelamento indicou a falta de padronização e a utilização de termos genéricos, que ferem a transparência exigida pela Nova Gestão Pública.

Em consequência desses achados, sugere-se as seguintes ações: 1) aprimorar os processos de obtenção e de planejamento visando ganhar agilidade na realização da despesa e melhorar a capacidade de execução das dotações; 2) inscrever em RP, primordialmente, as despesas com expectativas de serem liquidadas logo nos primeiros meses do exercício seguinte ao da inscrição, evitando que os RP se prolonguem por muito tempo, ficando mais suscetíveis às incertezas quanto à sua execução; e 3) padronizar o preenchimento das informações no campo observação dos empenhos de cancelamentos de RP de modo a permitir investidas pontuais do controle interno no intuito de adotar as medidas mais adequadas para cada caso.

Os fatores exógenos (contingenciamento e aumento de investimento) não apresentaram associações significativas, indicando que os cancelamentos estão mais relacionados com situações que estão sob domínio do gestor e da organização. Esses fatores também não obtiveram resultados significativos com a inscrição em RP, ao contrário do que relataram os gestores, nas entrevistas realizadas na pesquisa de Ribeiro (2010).

Paralelamente, extraiu-se algumas conclusões atinentes à execução orçamentária da Marinha do Brasil com base em associações significativas identificadas nas variáveis: 1) quando a capacidade de execução é baixa, a pressão ao final do exercício é mais acentuada, aumentando a quantidade de inscrições em RP não processados; 2) quando a quantidade de RP não processados é elevada, há uma maior quantidade de inscrições relacionadas a empenhos sem licitação; e 3) a morosidade na realização da despesa, com base na concentração da emissão de empenhos no último trimestre, aumenta a inscrição de RP não processados.

Entende-se que nem todos os cancelamentos são consequência da atuação do gestor, por isso a pesquisa focou nas despesas discricionárias que, como o próprio nome define, são submetidas ao poder discricionário do agente público. Assim, depreende-se que a adoção das ações retro mencionadas possa trazer, de maneira eficaz, a redução do cancelamento dos RP.

Embora alguns resultados pudessem ser os esperados, outros foram surpreendentemente contrariados, pois a evidenciação empírica e os testes estatísticos (antes não realizados), mostraram que algumas deduções do senso comum não se configuraram com a devida significância para a inferência de causa para a ocorrência dos cancelamentos.

Ressaltam-se algumas limitações encontradas na realização da pesquisa: 1) as variáveis foram calculadas com base em seus valores nominais; 2) os resultados dizem respeito ao comportamento das UG da Marinha do Brasil, não devendo ser, a princípio, generalizado para todo o governo federal; 3) os filtros na amostra buscaram um resultado sob a ótica da atuação discricionária do gestor público; e 4) as variáveis utilizadas visaram captar o comportamento dos determinantes por intermédio dos resultados da própria execução orçamentária e financeira das UG, não eliminando outras possibilidades de mensuração.

Por fim, para a realização de pesquisas futuras sugere-se a ampliação dos testes para os demais órgãos orçamentários da União, trabalhando os dados do período como um todo, ou anualmente através da estimação com dados em painel.

REFERÊNCIAS

ALVES, G. H. T. A credibilidade do orçamento federal: um desafio à transparência da despesa pública no brasil. **Revista da Controladoria-Geral da União**, v. 7, n. 11, p. 27, 2015.

AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. de; LIMA, I. A. de. A "Contabilidade criativa" e a inscrição de restos a pagar como expediente" para alcançar o superávit primário. **Revista REUNIR**, v. 3, n. 4, p. 127-147, nov. 2013. ISSN 2237-3667. Disponível em: <http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/167>. Acesso em: 22 jun. 2017.

BERNABEL, R. T. **Teoria da Escolha Pública. Uma Introdução Crítica**. São Paulo, 2009. 88f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política). Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, Rio de Janeiro, 2009.

BHATTA, G. *Post-NPM thermes in public sector governance*. ***State Services Commission***. September, p. 1-16, 2003. Disponível em: <https://www.ssc.govt.nz/sites/all/files/Post-NPM_Themes_In_Public_Sector_Governance.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 4.597, de 19 de agosto de 1942**. Dispõe sobre a prescrição das ações contra a Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4597.htm>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. **Decreto nº 7654, de 23 de dezembro de 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/D7654.htm>. Acesso em: 10 abr.2017.

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

CAMARGO, A. M. Casuísmos dos Restos a Pagar: uma Análise Legalista e Doutrinária. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 18, n. 27, 2015. Disponível em: <http://pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/viewFile/2947/2779>. Acesso em: 16 jun. 2017.

CARVALHO, M. B. Restos a pagar e a anualidade orçamentária. **VI PRÊMIO SOF**. Brasília, 2013. Disponível em: < http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/premios/premios-1/premios/vii-premio-sof-de-monografias/vi-premio-sof-monografias-revisadas-separadas/tema-2-1o-lugar-munique-de-carvalho>. Acesso em: 10 abr. 2017.

COLLINS, J.; HUSSEY, R. ***Business research.*** *A practical guide for undergraduate and postgraduate students.* Polgrave Macmillan, New York, 2003.

CRUZ, C. F. da. **Transparência da gestão pública municipal:** um estudo empírico a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. Rio de Janeiro, 2010. 139f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010.

DWECK, E.; TEIXEIRA, R. A. **A política fiscal do governo Dilma e a crise econômica**. 2017.

FERREIRA, M. C. **Os indicadores de desempenho instituídos pelo TCU para as Instituições Federais de Ensino Superior**: análise empírica do período de 2008 a 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. Rio de Janeiro, 2012.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; JUNIOR, J. A. S. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, v. 18, n. 1, 2010.

FURIATI, A. A. **Restos a pagar e o "orçamento paralelo**. Brasília, UnB, 2011.

GERARDO, J. C. Receitas atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central. Finanças Públicas: **XV Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Plageder, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GONTIJO, V.; PEREIRA FILHO, F. L. **Restos a Pagar e o Direito do Credor**. 2010. Disponível em: <http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4524/restos_pagar_gontijo_pereira_filho.pdf?sequence=4>. Acesso em: 19 jun. 2017.

HAIR, J. F. *et al*. **Análise multivariada de dados**. Bookman Editora, 2009.

IBCG. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/governanca-corporativa>. Acesso em: 12 jun. 2017.

KOHAMA, H. **Balanços públicos**: teoria e prática. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

LEOTTI, V. B.; BIRCK, A. R.; RIBOLDI, J. Comparação dos Testes de Aderência à Normalidade Kolmogorov-Smirnov, Anderson-Darling, Cramer–Von Mises e Shapiro-Wilk por Simulação. **Simpósio de Estatística Aplicada à Experimentação Agronômica**, v. 11, p. 192, 2005.

LIEBMAN, J. B.; MAHONEY, N. ***Do expiring budgets lead to wasteful year-end spending***. *Evidence from federal procurement*, 2010. Disponível em: <https://www.hks.harvard.edu/jeffreyliebman/LiebmanMahoneyExpiringBudgets.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2017.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada à administração pública**. Editora Vestcon, Brasília, v. 6, 2004.

MTO. **Manual Técnico do Orçamento**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição, 2017.

OAKSHOTT, L. ***Essential quantitative methods****: For business, managment and finance*. Palgrave Macmillan, 2012.

PARDINI, D. J.; AMARAL, H. F. A função orçamentária e o ascendente paradigma de final de milênio: o decrementalismo. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 2, p. 97-114, 1999. Disponível em: < https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/348/354>. Acesso em: 10 maio 2017.

PEDROSA-DE-OLIVEIRA, C. T. **Estudo sobre orçamento público e análise estatística da execução orçamentária federal brasileira sob a ótica do modelo dos atritos institucionais (friction model).** Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Empresariais, Universidade FUMEC. Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/pdma/article/view/4969/2501>. Acesso em: 25 abr. 2017

PINHEIRO, João Ismael D. *et al*. **Estatística Básica**. A arte de trabalhar com dados. Ed. Elsevier, 2009.

RIBEIRO, L. C. **Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos**. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Secretaria de Orçamento Federal–SOF, Brasília, 2010. Disponível em: <www.joserobertoafonso.com.br/attachment/19778>. Acesso em: 24 abr. 2017.

SANTOS, E. M. dos. Restos a Pagar não Processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos. **XV Prêmio Tesouro Nacional.** Brasília: ESAF, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2010_Tema_2_1.pdf>. Acesso em 20 abr. 2017.

SIEGEL, S.; CASTELLAN JR, N. J. **Estatística não paramétrica para ciência do comportamento**. Artmed Editora, 1975.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O.; GERARDO, J. C. Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. **Prêmio SOF de Monografias–2007**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Orçamento Federal, 2008. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/educacao-orcamentaria/premio-sof-de-monografias/i_premio/tema_2_1_lugar.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2017.

SILVA, M. C. da. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999-2003). **Revista Contabilidade &**

Finanças, v. 18, n. 43, p. 73-83, 2007. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34216/36948>. Acesso em: 12 mar. 2017.

SILVA, T. C. C.; LIMA, D. A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. In: **10º Congresso USP de controladoria e contabilidade**. 2016. Disponível em: < http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/168.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2017.

SOF. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Secretaria de Orçamento Federal**. Disponível em: < http://www.orcamentofederal.gov.br/glossario-1>. Acesso em: 17 ago. 2017.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. Tradução de Alfredo Alves de Farias. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981. Título original: *Business statistics: concepts and applications.*

TORMAN, V. B. L.; COSTER, R.; RIBOLDI, J. **Normalidade de variáveis**: métodos de verificação e comparação de alguns testes não-paramétricos por simulação. Clinical & Biomedical Research, v. 32, n. 2, 2012. Disponível em: <http://seer.ufrgs.br/hcpa/article/view/29874>. Acesso em: 20 jun. 2017.

VAN BREDA, M. F.; HENDRIKSEN, E. S. **Teoria da contabilidade**. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

APÊNDICE A – Quadros referenciados no texto

QUADRO 1 – Aspectos positivos e negativos da anualidade orçamentária

Aspectos Positivos	Aspectos Negativos
Possibilidade de controle do Legislativo sobre o Executivo	Período curto para realização de investimentos, gerando desgastes anuais para aprovação
Período compatível para previsões econômicas e mudanças no cenário internacional	Conflitos políticos podem prejudicar investimentos de execução plurianual, acarretando desperdícios
Possibilita correção anual de rumos e inconsistências identificados	Ao final do exercício, as despesas são empenhadas de forma apressada e ineficiente, visando evitar perda dos créditos

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com base em Carvalho (2012).

QUADRO 2 – Filtros utilizados nas consultas da amostra

Características	Filtros	Referência explicativa neste estudo para decisão
Unidades Orçamentárias	52131 – Comando da Marinha 52133 – SECIRM 52232 – CCCPM 52233 – AMAZUL 52931 – Fundo Naval 52932 – FDEPM	Seção 3
Tipo de despesa	Primária discricionária	Subseção 3.2
Exercícios de referência	2008 a 2016 (estatística descritiva) 2008 a 2015 (testes de correlação)	Subseções 3.1 e 4.2
Grupo de Natureza da Despesa	3 – Outras Despesas Correntes 4 – Investimentos	Subseção 3
Variável a ser analisada	Restos a pagar não processados cancelados	Subseção 3.2

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

QUADRO 3 – Forma de mensuração das variáveis independentes e sinal esperado em relação à RPNP_CANC

Fator	Variável independente	Forma de mensuração
Contingenciamento	CONTING (+)	Valor de provisões orçamentárias recebidas no último trimestre do exercício
	LOA (+)	Quantidade de dias após o dia 1º de janeiro em que a LOA foi sancionada
	DECRETO (+)	Quantidade de dias após o dia 1º de janeiro em que primeiro Decreto de programação financeira foi promulgado
Capacidade de execução	CAPAC_EXEC (-)	Percentual de liquidações dos créditos do exercício em relação ao total de provisões recebidas
	RPNP_INSC (+)	Valor dos restos a pagar não processados inscritos no exercício
	PROVISAO (+)	Valor provisionado no exercício
Compras sem licitação	RPNP_SEM_LIC (+)	Valor total de inscrições em restos a pagar não processados empenhados na modalidade dispensa de licitação
Transferência de dotações	TRANSF_DOT (+)	Valor de restos a pagar não processados a liquidar após o primeiro trimestre do exercício seguinte
Morosidade dos processos	MOROSIDADE (+)	Percentual de empenhos emitidos no último trimestre em relação ao total empenhado
Aumento de investimento	INVEST (+)	Provisões recebidas em GND 4

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017.

QUADRO 4 – Resultados dos testes de correlação

Fator determinante	Variável independente	Pearson	Spearman	Tau-b de Kendall	Resultado final
Contingenciamento	CONTING (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
	LOA (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
	DECRETO (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
Capacidade de execução	CAPAC_EXEC (-)	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
	RPNP_INSC (+)	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
	PROVISAO (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
Compras sem licitação	RPNP_SEM_LIC (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
Transferência de dotações	TRANSF_DOT (+)	H_0 rejeitada	H_0 aceita	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
Morosidade dos processos	MOROSIDADE (+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita
Aumento de investimento	INVEST(+)	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita	H_0 aceita

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com base nos resultados dos testes estatísticos da pesquisa.

QUADRO 5 – Correlações relevantes encontradas nas variáveis

Variáveis correlacionadas		Pearson	Spearman	Tau-b de Kendall	Resultado final
1 CAPAC_EXEC	RPNP_SEM_LIC	H_0 rejeitada	H_0 aceita	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
2 RPNP_INSC	TRASF_DOT	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
3 RPNP_INSC	RPNP_SEM_LIC	H_0 aceita	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada
4 MOROSIDADE	RPNP_INSC	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada	H_0 rejeitada

Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com base nos resultados dos testes estatísticos da pesquisa.

APÊNDICE B – Tabelas referenciadas no texto

TABELA 1 – Percentual de cancelamento dos órgãos da União em relação às despesas empenhadas (2008 a 2016)

UO - Órgão Máximo		Despesas empenhadas	RP cancelados	Percen-tual	Ordem
37000	MINIST. DA TRANSPARENCIA, FISCALIZACAO E CGU	75.432.066,67	..	0,00%	1
40000	MINISTERIO DO TRABALHO	421.230.690.165,47	998.942.765,06	0,24%	2
63000	ADVOCACIA-GERAL DA UNIAO	2.024.995.664,48	6.368.792,21	0,31%	3
55000	MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL	3.113.892.402.630,83	10.002.738.404,31	0,32%	4
35000	MINISTERIO DAS RELACOES EXTERIORES	12.396.818.334,88	56.044.974,20	0,45%	5
36000	MINISTERIO DA SAUDE	691.974.834.572,22	6.589.663.919,54	0,95%	6
25000	MINISTERIO DA FAZENDA	1.810.115.719.790,00	18.966.653.814,82	1,05%	7
29000	DEFENSORIA PUBLICA DA UNIAO	942.695.450,79	10.046.266,59	1,07%	8
52000	MINISTERIO DA DEFESA	140.567.398.148,86	1.577.322.678,60	1,10%	9
26000	MINISTERIO DA EDUCACAO	467.852.168.490,71	7.782.117.369,42	1,66%	10
15000	JUSTICA DO TRABALHO	17.709.891.961,83	319.084.854,15	1,80%	11
12000	JUSTICA FEDERAL	17.769.919.289,65	349.995.487,79	1,97%	12
20114	ADVOCACIA-GERAL DA UNIAO	1.175.142.167,59	25.749.728,74	2,19%	13
14000	JUSTICA ELEITORAL	17.463.803.609,93	385.605.992,61	2,21%	14
20113	MINIST. DO PLANEJAMENTO, DESENVOLV. E GESTAO	52.716.635.485,35	1.168.269.127,40	2,22%	15
28000	MINIST. DA INDUSTRIA, COM.EXTERIOR E SERVICOS	8.947.859.503,20	199.235.098,72	2,23%	16
38000	MINISTERIO DO TRABALHO E EMPREGO	30.672.078.007,73	704.328.543,40	2,30%	17
16000	JUSTICA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITORIOS	2.945.792.628,37	69.240.014,45	2,35%	18
34000	MINISTERIO PUBLICO DA UNIAO	8.715.322.110,09	211.562.975,89	2,43%	19
33000	MINISTERIO DA PREVIDENCIA SOCIAL	1.458.254.838,60	35.834.746,77	2,46%	20
02000	SENADO FEDERAL	4.602.081.319,09	134.711.910,14	2,93%	21
17000	CONSELHO NACIONAL DE JUSTICA	829.799.391,77	24.537.430,72	2,96%	22
01000	CAMARA DOS DEPUTADOS	6.954.774.832,86	216.325.066,62	3,11%	23
11000	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA	2.308.562.667,48	75.716.334,00	3,28%	24
10000	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	1.751.132.581,22	60.206.291,19	3,44%	25
03000	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO	1.899.140.795,43	66.600.847,13	3,51%	26
13000	JUSTICA MILITAR	630.113.955,87	23.502.724,35	3,73%	27
57000	M.DAS MULH.,DA IG.RACIAL DA JUVENT.E DIR.HUM.	356.063.089,55	13.398.003,79	3,76%	28
44000	MINISTERIO DO MEIO AMBIENTE	9.071.257.487,71	347.694.509,83	3,83%	29
30000	MINISTERIO DA JUSTICA E SEGURANCA PUBLICA	32.152.213.067,59	1.319.602.934,81	4,10%	30
59000	CONSELHO NACIONAL DO MINISTERIO PUBLICO	230.598.742,63	9.944.902,47	4,31%	31
24000	MINIST.DA CIENCIA,TECNOL.,INOV.E COMUNICACOES	52.762.969.716,36	2.463.524.731,91	4,67%	32
22000	MINIST. DA AGRICUL.,PECUARIA E ABASTECIMENTO	21.949.875.884,31	1.086.802.720,33	4,95%	33
49000	MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO AGRARIO	15.743.821.121,37	814.404.469,30	5,17%	34
39000	MINIST.DOS TRANSP.,PORTOS E AVIACAO CIVIL	124.892.266.995,92	7.554.290.132,15	6,05%	35
20000	PRESIDENCIA DA REPUBLICA	26.259.867.577,63	1.768.643.691,00	6,74%	36
41000	MINISTERIO DAS COMUNICACOES	1.380.477.204,72	107.991.397,21	7,82%	37
53000	MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	53.165.375.832,17	4.822.910.825,61	9,07%	38
32000	MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	228.352.995.906,31	20.980.405.919,92	9,19%	39
42000	MINISTERIO DA CULTURA	9.070.378.966,36	1.022.873.489,10	11,28%	40
56000	MINISTERIO DAS CIDADES	103.194.325.969,60	12.509.367.607,87	12,12%	41
51000	MINISTERIO DO ESPORTE	15.069.484.049,63	1.861.235.985,35	12,35%	42
54000	MINISTERIO DO TURISMO	13.966.130.191,59	2.458.599.176,83	17,60%	43
58000	MINISTERIO DA PESCA E AQUICULTURA	1.296.630.499,74	276.429.267,13	21,32%	44
	TOTAL	**7.548.541.092.764,15**	**109.478.525.923,44**	**..**	**..**

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 2 – Detalhamento das UO do Ministério da Defesa no período 2008 a 2016 (GND 3 e 4)

UO	Descrição	RP cancelados (A)	Despesas empenhadas (B)	Percentual de cancelamento (A/B)
52133	Sec. da Comissão Interm. p/ os Recursos do Mar (SECIRM)	1.251.760,85	506.857.400,73	0,25%
52111	Comando da Aeronáutica	80.642.589,48	28.176.376.084,54	0,29%
52131	Comando da Marinha	101.090.598,70	32.886.780.969,99	0,31%
52932	Fundo de Desenv. do Ens. Profissional Marítimo (FDEPM)	3.289.463,02	852.637.742,90	0,39%
52233	Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S.A. (AMAZUL)	416.441,76	96.323.379,13	0,43%
52222	Fundação Osório	199.578,53	38.620.638,67	0,52%
52931	Fundo Naval	22.015.797,67	4.141.802.647,14	0,53%
52921	Fundo do Exército	48.818.332,02	8.785.456.628,26	0,56%
52232	Caixa de Const. de Casas do Pessoal da Marinha (CCCPM)	434.424,30	68.315.114,35	0,64%
52903	Fundo do Serviço Militar	603.404,42	57.087.313,49	1,06%
52902	Fundo de Adm. do Hospital das Forças Armadas	7.364.901,85	652.907.138,81	1,13%
52911	Fundo Aeronáutico	201.946.485,09	17.319.543.391,34	1,17%
52121	Comando do Exército	458.361.834,46	31.144.463.887,90	1,47%
52221	Indústria de Material Bélico do Brasil-IMBEL	22.191.170,06	1.237.545.723,37	1,79%
52901	Fundo do Ministério da Defesa	625.709,03	16.393.125,03	3,82%
52101	Ministério da Defesa	607.731.244,07	14.135.392.396,85	4,30%
52201	Agência Nacional de Aviação Civil	19.536.659,77	438.075.248,44	4,46%
52211	Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica	802.283,52	12.819.317,92	6,26%
	TOTAL	**1.577.322.678,60**	**140.567.398.148,86**	**1,10%**

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 3 – *Float* observado nos créditos (R$) consignados às UO da Marinha do Brasil (GND 3 e 4)

Exercício	Provisões recebidas	Valores Pagos (exercício +RP)	RP inscritos ao final do exercício	RP pagos no exercício	RP cancelados no exercício	*Float*
2008	2.305.311.976,25	1.817.672.197,57	248.329.496,28	182.560.769,25	3.497.184,10	62.271.542,93
2009	3.459.417.823,68	2.703.713.673,54	424.423.225,47	283.505.118,79	4.884.155,25	136.033.951,43
2010	7.300.996.467,80	4.776.336.987,96	878.406.736,00	481.191.927,09	5.378.388,28	391.836.420,63
2011	6.251.568.697,29	4.383.877.978,16	1.069.822.880,73	1.047.603.990,95	5.645.183,13	16.573.706,65
2012	6.850.181.570,02	4.881.145.958,15	1.314.798.458,65	1.073.453.639,94	6.623.842,63	234.720.976,08
2013	7.252.389.455,65	4.802.373.053,41	2.078.930.163,46	1.385.989.500,28	23.120.209,21	669.820.453,97
2014	6.477.071.671,18	6.070.472.852,00	1.463.676.339,72	2.039.876.250,95	16.482.900,79	-592.682.812,02
2015	5.266.016.442,16	3.995.997.008,00	1.926.276.770,56	1.527.853.907,31	22.169.011,02	376.253.852,23
2016	5.490.508.986,28	5.033.809.705,41	788.997.407,33	1.693.158.945,66	31.241.542,64	-935.403.080,97

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 4 – Configuração dos RP no período de 2008 a 2016 da Marinha do Brasil (GND 3 e 4)

Exercício	Percentual RP sobre as provisões	Percentual de RPP sobre o total de RP	Percentual de RPNP sobre o total de RP
2008	10,77%	26,48%	73,52%
2009	12,27%	22,52%	77,48%
2010	12,03%	28,74%	71,26%
2011	17,11%	3,42%	96,58%
2012	19,19%	5,92%	94,08%
2013	28,67%	22,41%	77,59%
2014	22,60%	23,51%	76,49%
2015	36,58%	59,54%	40,46%
2016	14,37%	11,03%	88,97%
2008 a 2016	20,12%	25,23%	74,77%

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 5 – Cancelamento dos Restos a pagar das UG vinculadas à Marinha do Brasil (GND 3 e 4)

Exercício	RP inscritos (A)	RP a pagar (B)	RP executados até 30/06/2017 (C=A-B)	Percentual executado até 30/06/2017 (D=C/A)
2008	248.329.496,28	0,00	248.329.496,28	100,00%
2009	424.423.225,47	0,00	424.423.225,47	100,00%
2010	878.406.736,00	4.549.430,78	873.857.305,22	99,48%
2011	1.069.822.880,73	3.742.284,58	1.066.080.596,15	99,65%
2012	1.314.798.458,65	5.001.745,73	1.309.796.712,92	99,62%
2013	2.078.930.163,46	48.019.115,63	2.030.911.047,83	97,69%
2014	1.463.676.339,72	98.236.010,01	1.365.440.329,71	93,29%
2015	1.926.276.770,56	55.014.839,92	1.871.261.930,64	97,14%
2016	788.997.407,33	300.709.526,12	488.287.881,21	61,89%
Total	10.193.661.478,20	515.272.952,79	9.678.388.525,41	94,95%

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 6 - Tempo de execução do orçamento consignados às UO da Marinha do Brasil (GND 3 e 4)

Ano	RP inscrito GND 3 e 4	2009	2010	2011	2012	2014	2015	2016	jun/17	Tempo
2008	248.329.496,28	99,04%	99,91%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	3
2009	424.423.225,47	..	96,41%	98,85%	99,81%	99,97%	99,96%	100,00%	100,00%	2
2010	878.406.736,00	..	..	96,51%	98,13%	99,50%	99,28%	99,48%	99,48%	2
2011	1.069.822.880,73	..	..	..	80,47%	98,95%	99,33%	99,65%	99,65%	4
2012	1.314.798.458,65	..	..	..	..	97,22%	97,66%	99,37%	99,62%	3
2013	2.078.930.163,46	..	..	..	..	82,17%	93,42%	97,16%	97,69%	4
2014*	1.463.676.339,72	..	..	..	..	..	71,99%	90,61%	93,29%	4
2015	1.926.276.770,56	..	..	..	..	..	..	88,85%	97,14%	3
2016**	788.997.407,33	..	..	..	..	..	..	..	61,89%	..
				Média						**3,13**

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com base na metodologia de Carvalho (2012), adaptada para a Marinha do Brasil, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

* Como não atingiu os 95% até jun/17, o orçamento de 2014 será executado pelo menos em até 4 anos.

** Não foi considerado para o cálculo da média, devido ao pouco tempo para execução dos RP (6 meses até jun/17).

TABELA 7 – Distribuição dos valores cancelados de RP (GND 3 e 4), por tipo de despesa

Tipo de despesa	Provisões Recebidas GND 3 e 4		RP cancelados GND 3 e 4	
	Valor em R$	Percentual	Valor em R$	Percentual
Primárias[24] obrigatórias	7.071.790.068,15	13,96%	11.336.435,08	8,82%
Primárias discricionárias	21.597.420.907,81	42,64%	110.067.053,64	85,66%
Primárias sem Impacto Fiscal (PAC)	21.966.337.446,29	43,37%	6.443.255,89	5,01%
Discricionárias decorrentes de Emendas	17.914.668,06	0,04%	651.741,69	0,51%
Total	50.653.463.090,31	100,00%	128.498.486,29	100,00%

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

TABELA 8 – Distribuição dos RP cancelados (GND 3 e 4 - discricionárias) em processados e não processados

Tipos de RP cancelados	Cancelamentos em R$	Percentual do total
RPP	15.754.899,92	14,31%
RPNP	94.312.153,71	85,69%
Total	**110.067.053,63**	**100,00%**

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017, com dados extraídos do Sistema Tesouro Gerencial.

[24] Despesas classificadas como primárias são as que alteram o endividamento do governo, impactando as metas de resultado primário (SOF, 2017).

TABELA 9 – Estatística descritiva das variáveis do modelo

	Ano/Medidas	RPNP_CANC	RPNP_ CANC_LOG	CONTING	LOA	DECRE-TO	CAPAC_ EXEC	RPNP_INSC	PROVISAO	RPNP_SEM_ LIC	TRANSF_DOT	MOROSIDADE	INVEST
Dados coletados	2008	4.759.458,63	6,677557556	536.613.057,82	83	112	75,56%	136.165.230,39	2.235.186.102,25	18.148.689,11	82.072.965,96	384.347.690,47	861.169.390,05
	2009	5.883.311,16	6,769621818	372.445.370,84	0	27	70,98%	311.849.888,89	2.689.733.820,66	40.898.056,59	181.166.965,21	537.760.753,66	1.137.567.450,60
	2010	4.179.659,55	6,621140908	655.753.976,12	25	33	63,33%	330.422.153,09	2.300.740.389,82	111.803.079,41	135.470.854,23	568.028.884,29	1.134.008.678,60
	2011	11.742.621,24	7,069765053	851.439.907,57	39	59	57,11%	555.521.255,90	2.397.812.857,57	195.871.140,64	359.900.059,70	742.671.197,84	892.255.206,94
	2012	34.476.941,10	7,537528727	628.364.817,05	18	47	52,22%	809.008.274,44	3.405.333.716,51	155.723.999,28	597.217.505,66	745.737.429,68	1.955.789.702,72
	2013	9.477.644,46	6,976700413	534.605.507,62	93	121	52,93%	496.725.935,85	2.680.638.674,20	251.288.869,34	323.692.139,43	561.104.302,74	1.322.971.947,53
	2014	12.002.595,22	7,07927516	515.097.640,88	19	50	56,98%	479.806.892,09	2.161.506.217,34	45.738.798,84	127.854.002,15	580.709.290,57	742.898.181,34
	2015	8.833.748,66	6,946145038	183.445.706,82	109	141	52,98%	330.910.797,61	1.992.698.342,45	109.460.815,29	213.096.792,12	345.719.597,12	798.776.441,83
Estatística descritiva e identificação de outliers	Média	9.155.696,56	6,961422726	535.609.282,72	32,00	54,50	57,04%	405.358.844,85	2.349.276.623,69	110.631.947,35	197.131.878,66	564.566.593,52	1.013.131.942,77
	Desvio Padrão	9.783.132,26	0,290597329	197.789.712,67	40,75	44,02	8,87%	202.256.953,22	443.708.478,59	81.479.670,46	169.179.557,53	144.222.992,86	396.927.061,18
	Mediana	9.155.696,56	6,961422726	535.609.282,72	32,00	54,50	57,04%	405.358.844,85	2.349.276.623,69	110.631.947,35	197.131.878,66	564.566.593,52	1.013.131.942,77
	Mínimo	4.179.659,55	6,621140908	183.445.706,82	0	27,00	52,22%	136.165.230,39	1.992.698.342,45	18.148.689,11	82.072.965,96	345.719.597,12	742.898.181,34
	Máximo	34.476.941,10	7,537528727	851.439.907,57	109,00	141,00	75,56%	809.008.274,44	3.405.333.716,51	251.288.869,34	597.217.505,66	745.737.429,68	1.955.789.702,72
	Corte outlier inf (teste 1*)	-20.193.700,23	6,089630738	- 57.759.855,28	- 90,26	- 77,55	30,43%	- 201.412.014,80	1.018.151.187,93	-133.807.064,04	-310.406.793,93	131.897.614,92	- 177.649.240,78
	Corte outlier sup (teste 1)	38.505.093,35	7,833214713	1.128.978.420,71	154,26	186,55	83,65%	1.012.129.704,50	3.680.402.059,45	355.070.958,74	704.670.551,25	997.235.572,11	2.203.913.126,32
	Teste 1 inf	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK
	Teste 1 sup	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK
	Corte outlier inf (teste 2**)	-3.705.552,03	6,258300512	245.768.273,20	- 81,38	- 62,63	34,55%	47.310.568,81	1.517.546.636,33	- 137.319.643,74	- 165.199.576,22	316.719.068,58	338.050.020,24
	Corte outlier sup (teste 2)	21.115.514,80	7,56044782	868.878.406,98	185,63	220,38	83,66%	789.893.284,10	3.382.131.955,51	347.609.041,64	631.510.336,93	803.888.186,68	1.691.439.707,59
	Teste 2 inf	OK	OK	outlier inf	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK	OK
	Teste 2 sup	outlier sup	OK	OK	OK	OK	OK	outlier sup	outlier sup	OK	OK	OK	outlier sup

Fonte: Elaborada pelo autor, 2017.

Nota: *Teste 1: *outlier* = {x | x ∉ [$\bar{x} - 3\times S$; $\bar{x} + 3\times S$]}, utilizado para variáveis em que a medida central é menos resistente à presença da observação discrepante, onde S é o desvio padrão; $\bar{x}$ é a média.

**Teste 2: *outlier* = {x | x ∉ [$Q1 - 1{,}5 \times DIQ$; $Q3 + 1{,}5 \times DIQ$]}, utilizado para variáveis em que a medida central é mais resistente à presença da observação discrepante, onde $Q1$é o primeiro quartil (o valor abaixo do qual existem ¼ dos dados); $Q3$ é o terceiro quartil (valor acima do qual existem ¼ dos dados); e DIQ é a distância interquartil ($Q3 - Q1$).

Abreviações: inf (inferior) e sup (superior).

TABELA 10 – Testes de normalidade de kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk

VARIÁVEIS	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Estatística	df	Significância	Estatística	df	Significância
RPNP_CANC	0,351	8	0,004	0,702	8	0,002
RPNP_CANC_LOG	0,215	8	,200*	0,916	8	0,398
CAP_EXEC	0,264	8	0,107	0,852	8	0,099
RPNP_INSC	0,190	8	,200*	0,950	8	0,713
TRANSF_DOT	0,217	8	,200*	0,880	8	0,188
INVEST	0,218	8	,200*	0,839	8	0,073
MOROS_4T	0,193	8	,200*	0,906	8	0,330
RPNP_DISP	0,181	8	,200*	0,944	8	0,653
CONTING	0,210	8	,200*	0,964	8	0,845
LOA	0,216	8	,200*	0,889	8	0,230
DECRETO	0,256	8	0,131	0,871	8	0,155
PROVISAO	0,201	8	,200*	0,886	8	0,217

*. Esta é a fronteira mais baixa da verdadeira significância.

a. Calculado com a correção de significância Lilliefors.

Fonte: Extração dos resultados originados pelo software IBM SPSS Statistics 24.

Observações:

1 – Quando o nível de significância for maior que 0,05 confirma-se a hipótese de normalidade dos dados; e

2 – A variável originada da transformação logarítmica (RPNP_CANC_LOG) confirmou a hipótese de normalidade dos dados.

TABELA 11 – Resultados do teste de correlação de Pearson

VARIÁVEIS	ÍNDICES	RPNP_ CANC_LOG	CONTING	LOA	DECRE-TO	CAPAC_ EXEC	RPNP_ INSC	PROVI-SAO	RPNP_SEM _LIC	TRANSF_ DOT	MOROSI-DADE	INVEST
RPNP_CANC LOG	Correlação de Pearson	1	0,201	-0,179	-0,091	-,710*	,925**	0,651	0,417	,869**	0,627	0,601
	Significância (bicaudal)		0,634	0,672	0,831	0,049	0,001	0,080	0,305	0,005	0,096	0,115
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CONTING	Correlação de Pearson	0,201	1	-0,380	-0,453	-0,038	0,412	0,296	0,392	0,340	,773*	0,227
	Significância (bicaudal)	0,634		0,353	0,260	0,929	0,311	0,477	0,337	0,410	0,024	0,589
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
LOA	Correlação de Pearson	-0,179	-0,380	1	,985**	-0,181	-0,334	-0,419	0,262	-0,140	-0,634	-0,289
	Significância (bicaudal)	0,672	0,353		0,000	0,667	0,418	0,302	0,531	0,741	0,091	0,487
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
DECRETO	Correlação de Pearson	-0,091	-0,453	,985**	1	-0,197	-0,294	-0,374	0,212	-0,106	-0,642	-0,273
	Significância (bicaudal)	0,831	0,260	0,000		0,640	0,480	0,361	0,614	0,802	0,086	0,514
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CAPAC_EXEC	Correlação de Pearson	-,710*	-0,038	-0,181	-0,197	1	-,752*	-0,222	-,712*	-0,635	-0,389	-0,310
	Significância (bicaudal)	0,049	0,929	0,667	0,640		0,031	0,598	0,048	0,091	0,340	0,455
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_INSC	Correlação de Pearson	,925**	0,412	-0,334	-0,294	-,752*	1	,719*	0,600	,905**	,828*	0,690
	Significância (bicaudal)	0,001	0,311	0,418	0,480	0,031		0,045	0,116	0,002	0,011	0,058
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
PROVISAO	Correlação de Pearson	0,651	0,296	-0,419	-0,374	-0,222	,719*	1	0,363	,820*	0,652	,953**
	Significância (bicaudal)	0,080	0,477	0,302	0,361	0,598	0,045		0,377	0,013	0,080	0,000
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_SEM _LIC	Correlação de Pearson	0,417	0,392	0,262	0,212	-,712*	0,600	0,363	1	0,657	0,497	0,420
	Significância (bicaudal)	0,305	0,337	0,531	0,614	0,048	0,116	0,377		0,076	0,210	0,301
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
TRANSF _DOT	Correlação de Pearson	,869**	0,340	-0,140	-0,106	-0,635	,905**	,820*	0,657	1	0,704	,806*
	Significância (bicaudal)	0,005	0,410	0,741	0,802	0,091	0,002	0,013	0,076		0,051	0,016
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
MOROSIDADE	Correlação de Pearson	0,627	,773*	-0,634	-0,642	-0,389	,828*	0,652	0,497	0,704	1	0,549
	Significância (bicaudal)	0,096	0,024	0,091	0,086	0,340	0,011	0,080	0,210	0,051		0,159
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
INVEST	Correlação de Pearson	0,601	0,227	-0,289	-0,273	-0,310	0,690	,953**	0,420	,806*	0,549	1
	Significância (bicaudal)	0,115	0,589	0,487	0,514	0,455	0,058	0,000	0,301	0,016	0,159	
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8

*. A correlação é significante ao nível de 0.05 (bicaudal).

**. A correlação é significante ao nível de 0.01 (bicaudal).

Fonte: Extração dos resultados originados pelo software IBM SPSS Statistics 24.

TABELA 12 – Resultados do teste de correlação de Spearman

VARIÁVEIS	ÍNDICES	RPNP_ CANC	CONTING	LOA	DECRE-TO	CAPAC_ EXEC	RPNP_ INSC	PROVI-SAO	RPNP_ SEM_LIC	TRANSF_ DOT	MOROSI-DADE	INVEST
RPNP_CANC	Coeficiente de correlação	1,000	0,048	-0,214	0,095	-,738*	,857**	0,262	0,429	0,595	0,667	0,119
	Significância (bicaudal)		0,911	0,610	0,823	0,037	0,007	0,531	0,289	0,120	0,071	0,779
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CONTING	Coeficiente de correlação	0,048	1,000	-0,119	-0,238	0,071	0,357	0,333	0,452	0,262	0,667	0,310
	Significância (bicaudal)	0,911		0,779	0,570	0,867	0,385	0,420	0,260	0,531	0,071	0,456
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
LOA	Coeficiente de correlação	-0,214	-0,119	1,000	,929**	-0,143	-0,048	-0,571	0,238	-0,024	-0,524	-0,333
	Significância (bicaudal)	0,610	0,779		0,001	0,736	0,911	0,139	0,570	0,955	0,183	0,420
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
DECRETO	Coeficiente de correlação	0,095	-0,238	,929**	1,000	-0,310	0,119	-0,524	0,214	0,071	-0,429	-0,357
	Significância (bicaudal)	0,823	0,570	0,001		0,456	0,779	0,183	0,610	0,867	0,289	0,385
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CAPACEXEC	Coeficiente de correlação	-,738*	0,071	-0,143	-0,310	1,000	-,833*	-0,214	-0,690	-,714*	-0,405	-0,333
	Significância (bicaudal)	0,037	0,867	0,736	0,456		0,010	0,610	0,058	0,047	0,320	0,420
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_INSC	Coeficiente de correlação	,857**	0,357	-0,048	0,119	-,833*	1,000	0,381	,810*	,833*	,762*	0,357
	Significância (bicaudal)	0,007	0,385	0,911	0,779	0,010		0,352	0,015	0,010	0,028	0,385
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
PROVISAO	Coeficiente de correlação	0,262	0,333	-0,571	-0,524	-0,214	0,381	1,000	0,381	0,595	0,500	,929**
	Significância (bicaudal)	0,531	0,420	0,139	0,183	0,610	0,352		0,352	0,120	0,207	0,001
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_ SEM_LIC	Coeficiente de correlação	0,429	0,452	0,238	0,214	-0,690	,810*	0,381	1,000	,786*	0,524	0,500
	Significância (bicaudal)	0,289	0,260	0,570	0,610	0,058	0,015	0,352		0,021	0,183	0,207
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
TRANSF_ DOT	Coeficiente de correlação	0,595	0,262	-0,024	0,071	-,714*	,833*	0,595	,786*	1,000	0,500	0,619
	Significância (bicaudal)	0,120	0,531	0,955	0,867	0,047	0,010	0,120	0,021		0,207	0,102
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
MOROSI-DADE	Coeficiente de correlação	0,667	0,667	-0,524	-0,429	-0,405	,762*	0,500	0,524	0,500	1,000	0,357
	Significância (bicaudal)	0,071	0,071	0,183	0,289	0,320	0,028	0,207	0,183	0,207		0,385
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
INVEST	Coeficiente de correlação	0,119	0,310	-0,333	-0,357	-0,333	0,357	,929**	0,500	0,619	0,357	1,000
	Significância (bicaudal)	0,779	0,456	0,420	0,385	0,420	0,385	0,001	0,207	0,102	0,385	
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8

*. A correlação é significante ao nível de 0.05 (bicaudal).

**. A correlação é significante ao nível de 0.01 (bicaudal).

Fonte: Extração dos resultados originados pelo software IBM SPSS Statistics 24.

TABELA 13 – Resultados do teste de correlação tau-b de Kendall

VARIÁVEIS	ÍNDICES	RPNP_ CANC	CONTING	LOA	DECRE-TO	CAPAC_ EXEC	RPNP_ INSC	PROVI-SAO	RPNP_ SEM_LIC	TRANSF_ DOT	MOROSI-DADE	INVEST
RPNP_ CANC	Coeficiente de correlação	1,000	0,000	-0,214	-0,071	-,571*	,714*	0,143	0,286	,571*	0,500	0,071
	Significância (bicaudal)		1,000	0,458	0,805	0,048	0,013	0,621	0,322	0,048	0,083	0,805
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CONTING	Coeficiente de correlação	0,000	1,000	-0,071	-0,214	0,000	0,286	0,286	0,286	0,143	0,500	0,214
	Significância (bicaudal)	1,000		0,805	0,458	1,000	0,322	0,322	0,322	0,621	0,083	0,458
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
LOA	Coeficiente de correlação	-0,214	-0,071	1,000	,857**	-0,071	-0,071	-0,357	0,214	-0,071	-0,429	-0,286
	Significância (bicaudal)	0,458	0,805		0,003	0,805	0,805	0,216	0,458	0,805	0,138	0,322
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
DECRETO	Coeficiente de correlação	-0,071	-0,214	,857**	1,000	-0,214	0,071	-0,357	0,214	-0,071	-0,286	-0,286
	Significância (bicaudal)	0,805	0,458	0,003		0,458	0,805	0,216	0,458	0,805	0,322	0,322
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
CAPAC_ EXEC	Coeficiente de correlação	-,571*	0,000	-0,071	-0,214	1,000	-,714*	-0,143	-,571*	-,571*	-0,357	-0,214
	Significância (bicaudal)	0,048	1,000	0,805	0,458		0,013	0,621	0,048	0,048	0,216	0,458
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_INSC	Coeficiente de correlação	,714*	0,286	-0,071	0,071	-,714*	1,000	0,286	,571*	,714*	,643*	0,214
	Significância (bicaudal)	0,013	0,322	0,805	0,805	0,013		0,322	0,048	0,013	0,026	0,458
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
PROVISAO	Coeficiente de correlação	0,143	0,286	-0,357	-0,357	-0,143	0,286	1,000	0,286	0,429	0,357	,786**
	Significância (bicaudal)	0,621	0,322	0,216	0,216	0,621	0,322		0,322	0,138	0,216	0,006
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
RPNP_ SEM_LIC	Coeficiente de correlação	0,286	0,286	0,214	0,214	-,571*	,571*	0,286	1,000	,571*	0,357	0,357
	Significância (bicaudal)	0,322	0,322	0,458	0,458	0,048	0,048	0,322		0,048	0,216	0,216
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
TRANSF_ DOT	Coeficiente de correlação	,571*	0,143	-0,071	-0,071	-,571*	,714*	0,429	,571*	1,000	0,357	0,500
	Significância (bicaudal)	0,048	0,621	0,805	0,805	0,048	0,013	0,138	0,048		0,216	0,083
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
MOROSI-DADE	Coeficiente de correlação	0,500	0,500	-0,429	-0,286	-0,357	,643*	0,357	0,357	0,357	1,000	0,286
	Significância (bicaudal)	0,083	0,083	0,138	0,322	0,216	0,026	0,216	0,216	0,216		0,322
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
INVEST	Coeficiente de correlação	0,071	0,214	-0,286	-0,286	-0,214	0,214	,786**	0,357	0,500	0,286	1,000
	Significância (bicaudal)	0,805	0,458	0,322	0,322	0,458	0,458	0,006	0,216	0,083	0,322	
	N	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8

*. A correlação é significante ao nível de 0.05 (bicaudal).
**. A correlação é significante ao nível de 0.01 (bicaudal).
Fonte: Extração dos resultados originados pelo software IBM SPSS Statistics 24.

APÊNDICE C – Gráficos referenciados no texto

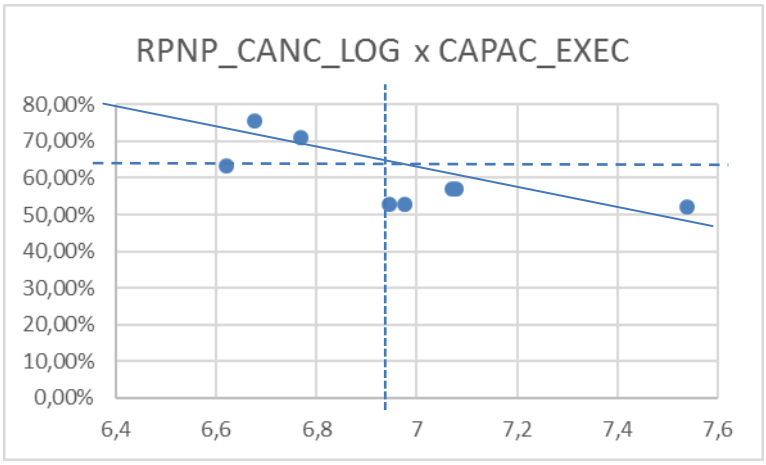

GRÁFICO 1 – Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x CAPAC_EXE
Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com auxílio do software Microsoft Excel 2016.

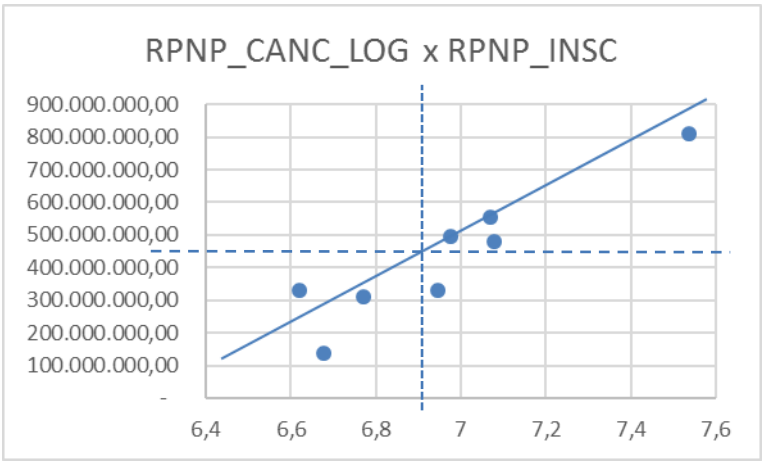

GRÁFICO 2 – Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x RPNP_INSC
Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com auxílio do software Microsoft Excel 2016.

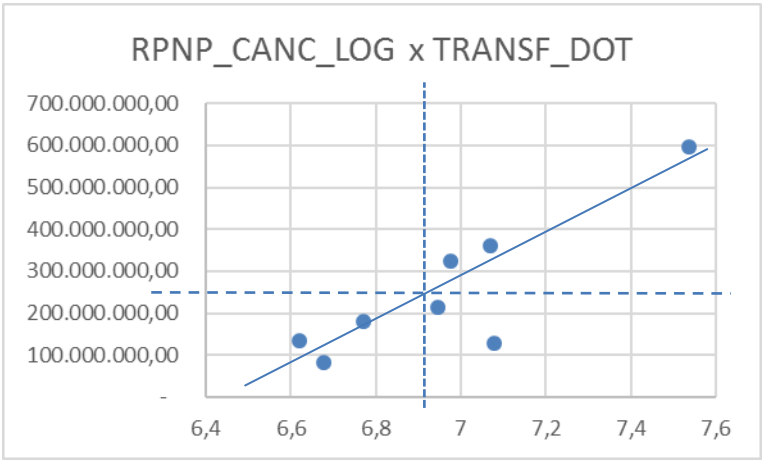

GRÁFICO 3 – Dispersão entre as variáveis RPNP_CANC_LOG x TRANSF_DOT
Fonte: Elaborado pelo autor, 2017, com auxílio do software Microsoft Excel 2016.