

A avaliação comparativa da evolução dos restos a pagar antes e durante a evolução da COVID-19: estudo de caso em um órgão público na área da saúde

A comparative evaluation of the evolution of accounts payable before and during the evolution of COVID-19: a case study in a public health care organization

Una evaluación comparativa de la evolución de los descansos pagaderos antes y durante la evolución del COVID-19: un estudio de caso en un organismo público del área de la salud



Thiago Alves Machado

Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil



Mariana Procópio de Castro Lima

Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil

1

RESUMO

Objetivo: O artigo discorre sobre a avaliação das despesas públicas em uma instituição na área da saúde no período de 2018 e 2019, antes da pandemia do coronavírus, e uma análise comparativa com o ano de 2020. Dessa forma, buscou-se examinar sobre a existência de lastro financeiro para suportar a consecução dessas despesas, uma vez que a finalidade principal da administração pública é uma boa prestação de serviços públicos à população.

Método: Pesquisa descritiva e exploratória sobre as circunstâncias do comportamento financeiro dos gastos com saúde, por intermédio do uso de um mecanismo analítico que comparou os valores da inscrição com o pagamento de restos a pagar em um transcorrer temporal selecionado.

Principais Resultados: O resultado deste trabalho pretendeu avaliar o comportamento da cobertura financeira das despesas com

inscrição em restos a pagar no contexto da saúde, evidenciado pela incidência deficitária que, por conseguinte, postergam os compromissos públicos orçamentários no decorrer do tempo.

Principais Contribuições: é necessária a adoção de medidas para mitigar as fragilidades nos processos financeiros, sendo fundamental para o *compliance e accountability*

Palavras-chave: restos a pagar; despesa pública; gestão orçamentária.

ABSTRACT

Objective: The article discusses the evaluation of public spending as a case study in the health institution in the period 2018 and 2019, before the coronavirus pandemic, in a comparative analysis with 2020. In this way, we sought to examine the existence of financial backing to support the achievement of these expenses, since the main purpose of public administration is a good provision of public services to the population

Method: In this way, a descriptive and exploratory research was carried out on the circumstances of the financial behavior of health expenditures, through the use of an analytical mechanism that compared the values of the inscription with the payment of rests to be paid in a selected period of time.

Main Results: the result of this work was to evaluate the behavior of the financial coverage of expenses with registration in outstanding payments in the context of health, evidenced by the deficit incidence that, therefore, postpone public budget commitments over time.

Main contributions: it is necessary to adopt measures to mitigate weaknesses in financial processes, being essential for compliance and accountability.

Keywords: unpaid rests; public expenditure; budget management

RESUMEN

Objetivo: El artículo aborda la evaluación del gasto público como caso de estudio en la institución en el área de la salud en el período 2018 y 2019, antes de la pandemia de coronavirus, en un análisis comparativo con 2020. Por lo tanto, buscamos examinar la existencia de un respaldo financiero para apoyar la realización de estos gastos, ya que el objetivo principal de la administración pública es una buena prestación de servicios públicos a la población.

Método: una investigación descriptiva y exploratoria sobre las circunstancias del comportamiento financiero de los gastos en salud, mediante el uso de un mecanismo analítico que comparó los valores de la inscripción con el pago de restos a pagar en un transcurrir temporal seleccionado.

Resultados principales: El resultado de este trabajo tuvo como objetivo evaluar el comportamiento de la cobertura financiera de los gastos con registro en saldos por pagar en el contexto de la salud, evidenciada por la incidencia del déficit que, por lo tanto, pospone compromisos del presupuesto público en el tiempo.

Principales aportes: es necesario adoptar medidas para mitigar las debilidades en los procesos financieros, siendo fundamentales para el cumplimiento y la rendición de cuentas

Palabras clave: restos a pagar; gasto público; gestión presupuestaria.

Artigo apresentado no I Concurso de Artigos Científicos da Controladoria Geral do Estado de Goiás

Data de submissão: 24/01/2022

Data de aprovação: 25/03/2022

Introdução

As despesas públicas são constituídas para que a administração pública possa realizar sua atividade precípua, que é prestação de serviço à população. Apesar do seu crescente aumento ao longo da história, conforme a Lei de Wagner, sua função é essencial para a consecução da ação pública. Essa atribuição, quando utilizada adequadamente, é fundamental para o bom funcionamento da sociedade, podendo potencializar a prosperidade de regiões e localidades em que os serviços são prestados com qualidade.

Dessa forma, a gestão eficaz das despesas públicas se torna crucial para que sua aplicação seja feita de maneira apropriada. Por isso, no ordenamento financeiro brasileiro, feito por meio da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, as despesas foram classificadas em virtude da possibilidade de verificar sua natureza, tendo em vista a importância do estudo dos gastos públicos.

Com isso, para estabelecer o orçamento, que segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o instrumento de planejamento que representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período, as despesas devem ser fixadas. Contudo, sua utilização deve ser responsável, não sendo recomendável a implementação de novas despesas sem que haja a previsão do correspondente aporte da receita, a fim de se evitar déficit no exercício financeiro e comprometimento do resultado fiscal planejado (Cruz, 2002). Desse modo, evitar-se-ia o carregamento orçamentário, denominado como *carry-over*, em que saldos ou créditos são transpostos entre os exercícios, prejudicando a estimativa e alocação de recursos públicos por diversos períodos (Lienert & Ljungman, 2009).

O papel dos restos a pagar é vital na gestão das despesas, uma vez que representam as aquelas que não foram quitadas no exercício

financeiro nas quais foram constituídas, agregando, assim, um acréscimo na dívida flutuante do Estado, além de suscitar, como citada na literatura internacional, a exemplo de Flynn e Pessoa (2014), uma fraqueza na regulação em partes do ciclo financeiro. Por sua vez, os restos a pagar são classificados como processados, quando o credor cumpriu com suas obrigações, mas ainda está pendente de pagamento; e os restos a pagar não processados, cujo direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido e está pendente de pagamento (Albuquerque et al., 2008)

Nesse contexto, os restos a pagar podem ser atribuídos como uma parcela de destaque, pois são despesas que serão realizadas de maneira extraorçamentária, ou seja, não serão apropriadas no exercício vigente (Albuquerque et al., 2008). Tendo em vista essa conjuntura, o Estado deve se preparar e usar de cautela, evitando deixar um lastro para a propagação dessas despesas em diversos exercícios.

Quanto à saúde como ponto focal na análise realizada, a escolha por esse campo de pesquisa se justifica por sua importância para os estados da Federação, e especialmente para Minas Gerais, pois se trata do terceiro maior volume de gasto orçamentário do Estado que detém o segundo maior orçamento dos entes subnacionais. Por conta disso, definiu-se o acesso a serviços de saúde de qualidade como um objetivo estratégico disposto no Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado – PMDI de 2019-2030, considerado mola propulsora da diretriz do Planejamento Estratégico do Estado para longo prazo, e está no cerne do enfrentamento da pandemia ocasionada pela COVID-19. Nesse sentido, é fundamental a atuação das políticas de saúde para atenuar os efeitos do vírus. Vale frisar que a fatia orçamentária da saúde definida pela Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, para os Estados equivale a 12% dos impostos arrecadados, sendo, portanto, muito expressiva.

Por conseguinte, o objetivo deste artigo é analisar o comportamento dos restos a pagar (na execução orçamentária da Saúde), pois por meio desta análise é possível retratar a realidade da sustentabilidade das despesas públicas consideradas como dever do Estado, ressaltando possíveis fragilidades orçamentárias. Além disso, é importante considerar a aplicabilidade das regras atinentes à execução dos restos a pagar, em que a prática a ser utilizada será da *compliance*, que consiste no dever de cumprir, de estar em conformidade e de fazer cumprir as normas internas e externas das organizações (Morais, 2005). Cabe salientar a incidência das normas financeiras sobre a execução das despesas públicas, sendo relevante a *accountability*, por meio do controle institucional, com destaque para seus impactos no ordenamento das finanças públicas (Abrucio & Loureiro, 2004), com intuito de conferir transparência a essas práticas.

6 Sobre a metodologia, foi realizada uma análise descritiva e exploratória na Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais (SES-MG), comparando os anos de 2018 e 2019, período anterior à ocorrência da pandemia, com 2020, retratando o período pandêmico. Para tanto, os dados financeiros utilizados para ilustrar a análise foram extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (SIAFI-MG) por meio de solicitação de informação, utilizando a Lei de Acesso à Informação, relativos aos valores totais inscritos, cancelados e pagos dos referidos anos, tanto para os restos a pagar processados como não processados. Contudo, não foi possível aferir sobre a incidência desses valores inscritos exclusivamente em decorrência da COVID-19. A análise se restringiu a uma investigação macro dos volumes de restos a pagar em dois intervalos, sendo o primeiro sem a pandemia, e o segundo já com a sua incidência.

Desse modo, foi feita uma avaliação documental da legislação atinente à execução financeira dos períodos selecionados, conciliada

com o uso do *Float*, que é uma ferramenta analítica escolhida para realizar o estudo, cuja resultante é obtida por meio da diferença entre o valor inscrito de restos a pagar e o valor efetivamente pago. Por esse motivo, o *Float* é importante para averiguar a evolução dos restos a pagar no contexto do artigo.

Sendo assim, os resultados trazidos por este artigo podem elucidar se a gestão orçamentária da SES-MG teve composição financeira para sustentação das despesas ou os restos a pagar foram carregados (*carry-over*) ao longo do período da investigação da pesquisa. Tal medida será possível conjugando duas perspectivas, uma sob o ponto de vista da conformidade de normas e regulamentos orçamentários (*compliance*), e a outra no que tange ao comportamento dos restos a pagar no período de 2018 a 2020, analisado com base no *Float*.

O artigo está dividido em quatro seções. A primeira aborda as despesas públicas, seus impactos de programação e execução orçamentária e suas inflexões nas ações e serviços públicos de saúde. A segunda seção trata do aparato legal e características dos restos a pagar com viés do *compliance* e *accountability*, destacando o estado de Minas Gerais. A terceira traz a parte empírica do artigo, com análise do comportamento dos restos a pagar na SES-MG. E, por fim, a conclusão do trabalho sobre os resultados obtidos na pesquisa realizada.

As Despesas Públicas em Saúde sob o Aspecto da sua Programação e Execução Orçamentária

Os recursos públicos são arrecadados pelo Estado para financiar as ações governamentais, tendo em vista um arranjo burocrático em face da premissa da sua estrutura racional-legal (Weber, 1989; 2004). O financiamento da saúde é decorrente dessa atuação estatal, sendo

sintetizado no Sistema Único de Saúde (SUS), considerando que o universo brasileiro institucional aderiu a esse modelo em função da previsão constitucional, destacando o atendimento normativo em decorrência do isomorfismo coercitivo (Dimaggio; Powell, 2005) para o funcionamento e viabilização da política pública da saúde, notadamente, no que concerne às transferências dos recursos financeiros destinados para a área da saúde (Brasil, 1990). Destaca-se que o modo de repasse financeiro destinado para as ações e serviços públicos de saúde é feito de modo descentralizado, atendendo as diretrizes constitucionais e evidenciado pelas normas operacionais do Sistema Único de Saúde, assim é dada relevância à execução financeira dos gastos em saúde pelos entes federados (estados e municípios) com a repartição de responsabilidade de gestão dos recursos provenientes do SUS (Levcovitz et al., 2001).

8 Entretanto, as ações e serviços públicos de saúde têm sofrido impactos recentes de contenção dos gastos com a Emenda Constitucional nº. 95, de 2016, que estabeleceu o teto dos gastos públicos, obrigando o contingenciamento e um conseqüente estrangulamento das despesas com a saúde, a despeito da necessidade premente da participação do Estado para viabilizar as ações em serviços de saúde, principalmente em momentos afetados pela pandemia da COVID-19. Apesar desse fato, as despesas surgem como uma obrigação de caráter financeiro, com o intuito de sustentar as consecuições das atividades desenvolvidas pelas organizações públicas para cumprir seu papel institucional, vis-à-vis com a obrigação de redução de desigualdades regionais e locais brasileiras, como é o retrato das ações públicas em saúde. Não obstante, o papel de cunho social dos gastos públicos do Estado nem sempre ocorre na realidade brasileira (Oliveira, 2009).

Além disso, as despesas públicas são definidas como consumo de bens e serviços para a concretização de um objetivo, devolução de

um valor pertencente a terceiros e pagamento de uma obrigação (Reis, 2004). Vale salientar que as despesas são constituídas do ponto de vista orçamentário, sendo que essas retratam o modus operandi do Estado para atendimento das políticas públicas necessárias à população. Desse modo, considera-se a despesa como “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” (Baleeiro, 2002, p. 73). De outro lado, as instituições privadas, nas palavras de Hendriksen (1999, p. 232), atribuem as despesas pelo uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas, sendo assim, as despesas para o mercado são importantes para gerar receitas para as empresas, diferentemente, do setor público, cuja função primordial é a prestação de serviços públicos. Ainda nesse sentido, as despesas, segundo Most (1977, p. 421), são os recursos expressos em termos monetários usados durante um período, independentemente de terem sido originados de gastos presentes, passados ou futuros.

As despesas públicas adotam um caráter particular em relação à definição das despesas nas entidades privadas, pois a finalidade é distinta. Enquanto a despesa pública é destinada ao benefício difuso coletivo, a privada atende a um fim particular. Entretanto, existem características em comum entre as duas concepções, pois para concretização das despesas, é necessária uma condição *sine quo non*, que consiste em uso de recursos financeiros para sua efetivação. Corroborando tal afirmativa, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1374/2011 trata as despesas como sendo decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos.

No caso das despesas empregadas em ações de saúde, deve-se levar a cabo que a obrigatoriedade da imposição da Lei Complementar nº 141/2012, que define um percentual mínimo de 12%

na área da saúde dos estados, é uma visão do legislador de definir que as gestões estaduais, devem usar, ao menos, parte de seus recursos arrecadados com ações de saúde. Ademais, as transferências são realizadas pela metodologia de fundo a fundo, dando maior agilidade aos repasses, fortalecendo os entes subnacionais de governo e proporcionando a crescente autonomia e independência entre os níveis federal, estadual e municipal (Luchese, 2003). Em razão da imposição prevista na Lei Complementar nº 141/2012, verificou-se que o estado de Minas Gerais, a partir do ano 2014, por meio da SES-MG, passou a executar as despesas públicas exclusivamente no Fundo Estadual Saúde, observando-se um aumento das despesas empenhadas no valor de R\$ 3,5 bilhões em 2012, para R\$ 8,09 bilhões em 2020, com uma variação de 129,9% no período.

A perspectiva legal sobre a despesa pública é abordada pela Lei nº 4.320/1964, que define as diretrizes gerais para o orçamento e as finanças públicas. Tal instrumento prevê que todas as despesas devem estar contidas no orçamento, bem como discriminadas, de forma a evidenciar a política econômica e que as despesas pertencem ao exercício financeiro no qual estão legalmente empenhadas (Brasil, 1964). Nesse sentido, cabe frisar que as despesas públicas têm o enfoque orçamentário, uma vez o objetivo é evitar que a sua execução ultrapasse a arrecadação efetiva e necessitam de prévia autorização legislativa por meio da aprovação da Lei Orçamentária, e extraorçamentária, quando prescindem da necessidade da autorização do Poder Legislativo do Brasil (2011). Sobre as despesas orçamentárias, cabe citar sua classificação, que é importante, pois torna possível obter elementos para traçar um perfil do governo que revele suas prioridades. As prioridades são “indicadas” mais propriamente pela classificação funcional e não pela natureza nos campos econômicos, social e regional (Oliveira, 2009), sendo elas:

Despesa corrente (efetiva): destinam-se a promover a execução e a manutenção da ação governamental e não contribuem diretamente para aumentar a capacidade produtiva da economia.

Despesa de capital (não efetiva): realizadas com o propósito de formar e/ou adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer natureza, bem como as amortizações de dívida e concessões de empréstimos (Secretaria do Tesouro Nacional).

As despesas orçamentárias passam por três estágios sequenciais: empenho, liquidação e pagamento (Reis, 2004). O primeiro estágio, denominado empenho, é prévio, devendo preceder a realização da despesa e está restrito ao limite do crédito orçamentário (Jund, 2008), sendo o principal instrumento para acompanhar e controlar a execução dos orçamentos (Giacomoni, 2012). O segundo, a liquidação, consiste em verificar se a despesa pública se encontra em condições de ser paga (Bezerra Filho, 2006). Por fim, o terceiro estágio é o pagamento, que é uma programação de fluxo de caixa, a cargo do órgão central de finanças (Albuquerque et al., 2008)

Assim sendo, como condição para realização dos estágios das despesas, é necessário a previsão das despesas em instrumentos de planejamento, além de procedimentos de programação com o comando de um ordenador de despesas, bem como da constituição dessas despesas, por intermédio de contratações públicas. Dessa forma, elaborou-se um fluxograma para demonstrar com são as etapas que as despesas públicas percorrem para atingir sua finalidade, de uma forma sucinta e esquemática, apresentado na Figura 1:

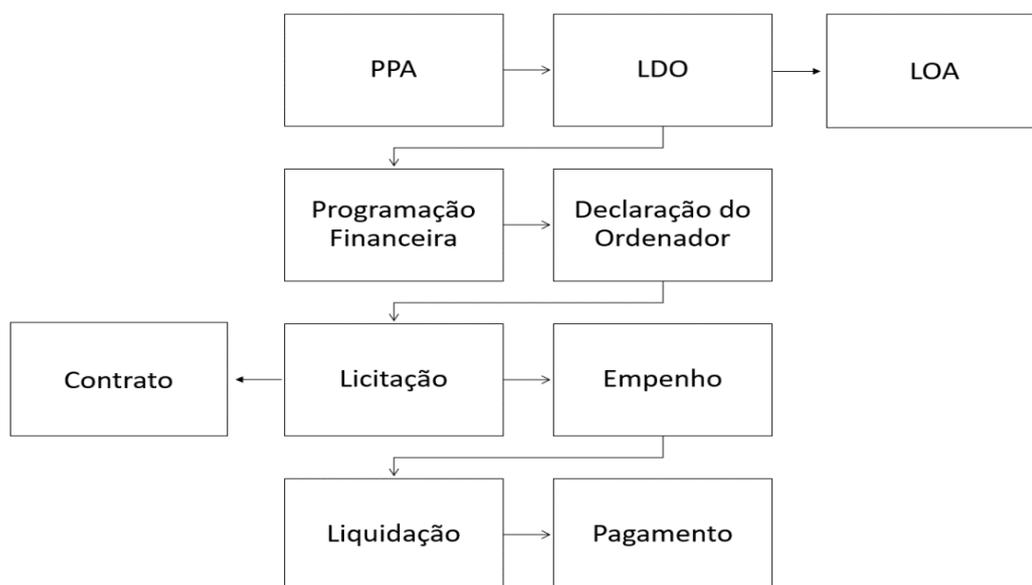


Figura 1. Fluxograma de constituição das despesas públicas
Fonte: Elaborado pelos autores

Quando se realiza todo esse ciclo, que é uma previsão constitucional, a despesa cumpre seu papel previsto no orçamento, que deve estar de acordo com os instrumentos de planejamento governamental: Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Plano Plurianual (PPA), que propiciam a intervenção do Estado na sociedade e economia (Albuquerque et al., 2008), além de estar sobre a égide de um ordenamento orçamentário e financeiro. Nos termos legais, esse processo em que a despesa é submetida ocorre no exercício financeiro vigente, que coincide com o ano civil. Todavia, existem casos em que tal procedimento não é concluído no mesmo exercício, gerando os restos a pagar, os quais são abordados na próxima seção.

Estrutura Normativa dos Restos a Pagar em Minas Gerais sob a Ótica do *Compliance e Accountability*

O surgimento dos restos a pagar ocorreu em 1922, com o Regulamento para execução de Contabilidade Pública. Os restos a

pagar são despesas que todos os entes da Federação executam, no âmbito dos governos locais, setoriais e central. O que difere entre esses governos sobre os restos a pagar é o volume dos valores inscritos de cada um. A inscrição em restos a pagar ocorre, nos termos da Lei nº 4320/1964, quando as despesas são empenhadas e não pagas até o final do exercício (Giacomoni, 2005).

Os restos a pagar são submetidos à Resolução CFC nº 1374/2011, que apresentou o entendimento de que as receitas e despesas devem ser contabilizadas independente de seu pagamento ou recebimento. Assim, é aplicável aos restos a pagar o princípio da competência, que consiste em despesas contabilizadas de acordo com o exercício a que são geradas, ou seja, empenhadas (Lima; Castro, 2003). Em decorrência desse conceito de restos a pagar foram elaboradas normas que serão demonstradas na sequência, que por sua vez devem ser observadas pelas repartições públicas a fim de atender a ótica do *compliance* no tocante ao cumprimento de regras para atingir seus objetivos organizacionais (Morais, 2005). Ademais, é importante apontar que o *compliance* confere maior segurança e proteção, conquanto sendo fundamental discutir tal perspectiva quando o assunto são as despesas públicas (Manzi, 2008).

É válido salientar que os restos a pagar apresentam um comportamento atípico das despesas, pois não concluem que elas devem percorrer durante o exercício financeiro. Os restos a pagar transcendem o orçamento no qual são originados, pois concluem efetivamente a realização da despesa, que ocorre quando são produzidos os efeitos financeiros (Giacomoni, 2005), em exercício distinto do qual foram constituídos.

Dessa forma, os restos a pagar pertencem a um determinado exercício, porém são pagos em outro, fazendo parte da dívida fluante dos governos locais, setoriais e central, não passando, portanto, por todos os estágios das despesas. Os restos a pagar são

considerados pelo caput do artigo 36 da Lei nº 4320/1964 como “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. Portanto, cabe destacar que existe base de *compliance* para sustentar os restos a pagar, pois o dever de cumprir, de estar em conformidade e devidamente expressos em lei (Morais, 2005).

Diante do conceito apresentado, a norma distingue os restos a pagar em dois tipos: processados e não processados. No caso dos restos a pagar não processados, as despesas enquadradas apenas foram empenhadas, restando, ainda, a liquidação e o pagamento para o término dos estágios das despesas. Em relação aos restos a pagar processados, o único estágio da despesa pendente é o do pagamento. Por sua vez, os restos a pagar processados não podem ser cancelados, pois a administração pública deve cumprir com o dever de pagar, já que o fornecedor cumpriu com a obrigação de fazer (Brasil, 2019). Quanto à inscrição dos dois tipos de restos a pagar, deve-se observar as disponibilidades financeiras e condições, de modo a evitar riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), no *caput* do artigo 42:

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

Com o intuito de gerir o orçamento nos termos da Lei, os governos setoriais estabelecem normas de encerramento de exercícios. Em Minas Gerais são editados decretos que estabelecem como será

realizado o fechamento de cada exercício financeiro. Constam nestes normativos as datas-limite para processar as despesas, bem como as competências dos dirigentes de cada órgão e entidade e dos responsáveis técnicos pela área orçamentária e financeira. Além disso, é tratado no decreto de encerramento de exercício como são versados no orçamento os restos a pagar. Cabe citar o atual normativo de encerramento de exercício de 2020 do estado, bem como dos exercícios de 2018 e 2019, acerca da inscrição dos restos a pagar dizem que:

As despesas orçamentárias legalmente contratadas, empenhadas e não pagas até 31 de dezembro de cada ano serão inscritas em Restos a Pagar, distinguindo-se os Restos a Pagar Processados - RPP dos Restos a Pagar não Processados - RPNP, conforme disposto no art. 36 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

15

A respeito da inscrição dos restos a pagar, os normativos mais recentes de encerramento de exercício, o Decretos nº 48.080/2020, 47.755/2019 e 47.521/2018 abordam com cautela e incutem responsabilidade para Unidades que executam o orçamento no que tange às condições para inscrição em restos a pagar:

Para fins de inscrição de restos a pagar não processados e processados, os órgãos e entidades e suas respectivas Unidades Executoras deverão proceder à certificação dos saldos a serem inscritos em Restos a Pagar, promovendo o cancelamento dos insubsistentes.

As inscrições dos RPNP de que trata o art. 5º que não forem liquidadas até a data definida pelo por cada Decreto no mês abril do ano posterior, deverão ser obrigatoriamente canceladas nesta data pela Unidade Executora.

Ainda sobre o assunto, considerando os exercícios de 2018, 2019 e 2020, nas normas estaduais constam a obrigação que os restos a pagar não processados que não liquidados até determinado prazo previsto na legislação, deveriam ser obrigatoriamente cancelados pela unidade executora, caso contrário, haveria o cancelamento automático. Vale frisar que os restos a pagar não processados que identificados insubsistentes também deveriam ser cancelados pela unidade executora.

Logo, é necessário o cumprimento das regras atinentes às finanças públicas por parte de qualquer órgão, tendo em vista a importância de o Estado estar em *compliance*, que é conhecer as normas, seguir os procedimentos recomendados e agir em conformidade, sendo tal atribuição uma obrigação individual de cada funcionário (Febraban, 2000). Vale frisar que na perspectiva funcional, para que ocorra a efetividade do *compliance*, a alta administração da SES-MG deve se envolver, com o intuito de instituir uma lógica organizacional para os processos internos. Dessa forma, haverá uma indução do *compliance* por parte do corpo funcional da organização, facilitando a aplicação da estrutura normativa (Manzi, 2008).

De outro lado, há a abordagem da *accountability*, sob a perspectiva de Abrucio e Loureiro (2004, p. 75) os quais tratam da “construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados”. Nesse contexto, destaca-se a *accountability* horizontal, que é realizada por meio dos *checks and balances* e por intermédio de estruturas que detém o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações de fiscalização e supervisão em rotinas administrativa (O’donnell, 1999), como são os casos das controladorias setoriais seccionais em órgãos/entidades do estado de Minas Gerais, que estabelecem

procedimentos internos nas Secretarias para os dispostos contidos nos regramentos sobre restos a pagar.

Ainda sobre o viés da *accountability* com intersecção com *compliance* em um espectro das finanças públicas, enfatiza-se a necessidade de que os agentes públicos sigam os padrões e estejam em conformidade com regras e procedimentos estabelecidos no desempenho das suas funções (Salm & Menegasso, 2006). Assim sendo, a *accountability* terá um contorno de controle institucional, que é foco da análise, ou administrativo-financeiro das ações estatais cuja pretensão é “verificar se o Poder público efetuou as despesas da maneira como fora determinado pelo Orçamento e pelas normas legais mais gerais.” (Abrucio & Loureiro, 2004).

A execução das despesas na qual os restos a pagar estão baseados processa o pagamento dessas despesas como fato extraorçamentário, pois acontece em exercício seguinte, respaldado pelo princípio da anualidade do orçamento (Albuquerque et al., 2008). Tal afirmativa é confirmada nas regras estaduais de encerramento de exercício Minas Gerais, considerando os exercícios de 2018 a 2020, cuja abordagem é que “a execução orçamentária da despesa deve observar o princípio da anualidade do orçamento e da competência”.

Assim, quando é adotada uma conduta na administração pública de se executar os processos de modo assertivo, com moldes nas regras e normas, fica evidenciada na cultura organizacional do Estado avanços em direção à *accountability*, uma vez que ela depende do uso que os governantes farão da informação (Akutsu, 2005). Sobretudo, dada a importância da informação para consecução da *accountability* e da prática da *compliance*, estruturou-se o estudo da inscrição dos restos a pagar da SES-MG para o Fundo Estadual de Saúde (FES) que será explorado na seção a seguir.

Diante do exposto, os restos a pagar podem ser considerados um artifício financeiro e orçamentário que deve ser utilizado com

parcimônia pelos governos, porque podem gerar um crescimento descontrolado do endividamento e comprometimento das finanças públicas (Albuquerque et al., 2008). Fica evidente a relevância de se estabelecer regramento para o processamento dessas despesas. Com intuito de trazer outros elementos para desenvolvimento do artigo, a próxima seção discorre sobre o comportamento dos restos a pagar na SES/MG.

Diversidade Comportamento dos Restos a Pagar na Secretaria de Estado de Saúde de Minas Gerais Comparando o Período de 2018 e 2019 com ano de 2020.

A SES/MG, criada em 1948 pela Lei nº 152, tem, dentre suas competências, nos termos da Lei nº 23.304 de 2019, “formular, regular e fomentar as políticas de saúde pública no Estado de Minas Gerais, atuando em cooperação com os demais entes federados na prevenção, promoção, preservação e recuperação da saúde da população”. A atuação da SES se estende por todo o estado e é organizada pelo Órgão Central, na capital, e 28 regionais, distribuídas em todo o território de Minas Gerais.

Como a SES-MG pertence à estrutura da administração direta do Poder Executivo, esse órgão deve cumprir o ordenamento normativo estadual, como os Decretos de encerramento de exercício e outras regras acerca de finanças públicas para execução dos restos a pagar. Destaca-se que a inscrição em restos a pagar na SES-MG, de 2018 e 2019, antes da pandemia de COVID, era na ordem de R\$ 5 bilhões (Tabela 1). Já em 2020, no período pandêmico, o valor das inscrições alcançou a marca de 8,2 bilhões de reais, que corresponde a um acréscimo de 46,42% comparado a 2019, e de 60,78% em relação ao total inscrito em 2018.

Ademais, verificou-se acerca da representatividade em relação dos valores inscritos em relação aos valores empenhados, com destaque para ano de 2020, da pandemia, em que os restos a pagar superaram os empenhos, com um percentual de 101,52%, além disso, pode-se observar que a inscrição em restos a pagar tem expressão importante, ou seja, de 83,46 % no que concerne aos valores empenhados no período analisado (2018-2020), que denota o comprometimento orçamentário feito pela SES em relação aos restos a pagar:

Tabela 1

Dados sobre os valores inscritos em restos a pagar e sua representatividade

Ano de Exercício	Total dos Valores inscritos em restos a pagar (A) (R\$)	Valor Empenhado (B) (R\$)	% de A em relação à B
2018	5.117.259.461,77	6.065.126.125,46	84,37%
2019	5.594.895.712,87	8.521.781.102,85	65,65%
2020	8.214.505.690,11	8.091.892.643,45	101,52%

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI/MG.

19

O montante da inscrição dos restos a pagar processados no período antes da pandemia foi de R\$ 2,5 bilhões (2018) para R\$ 3,8 bilhões (2019), aumento de mais 50%. Já em 2020 com pandemia houve um incremento nos processados de 34,7% em relação a 2019 e o valor atingiu a marca de R\$ 5,1 bilhões. De igual forma, em 2020, em contexto da pandemia, e os restos a pagar processados, também foram superiores aos restos não processados na ordem de R\$ 2,1 bilhões. Não obstante, de forma similar, a representatividade da inscrição dos processados no período durante o primeiro ano da pandemia foi de 71,41% maior comparado com os restos a pagar não processados. Na mesma dinâmica, em 2019 o percentual foi superior em 12,94%. Contudo, em 2018 o quadro inverteu com a prevalência de 3,74% dos não processados, como mostram os dados da Tabela 2. Portanto, tal fato evidencia que houve um incremento significativo de inscrição de restos a pagar no ano assolado pela pandemia, isto

significa ausência de planejamento orçamentário e financeiro em virtude de um fator atípico ocorrido:

Tabela 2

Total de inscrição em restos a pagar da SES-MG entre os anos

Ano de Exercício	Valor Inscrito Não Processado (A) (R\$)	Valor Inscrito Processado (B) (R\$)	Diferença do inscrito Não Processado em relação ao inscrito Processado (A-B) (R\$)
2018	2.605.640.230,55	2.511.619.231,22	-94.020.999,33
2019	1.743.838.824,37	3.851.056.888,50	2.107.218.064,13
2020	3.026.908.054,54	5.187.597.635,57	2.160.689.581,03

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI/MG.

Dada a relevância e volume dos restos a pagar inscritos, é cabível uma análise pormenorizada. Nota-se, analisando a Tabela 2, que houve um acréscimo de 34,69% nos valores inscritos em restos a pagar processados de 2019-2020, e de 53,36% em relação ao período 2018-2019, e 73,60% nos restos a pagar não processados, fazendo a mesma comparação de 2020 para 2019, e um decréscimo em torno de 66,9% no total de inscrição de restos a pagar não processados de 2019 para 2018, único comportamento de queda na análise. Quanto aos valores cancelados de restos a pagar não processados, cujo regramento de finanças existem procedimentos para sua realização, verificou-se a relação entre os valores inscritos (Tabela 1) e os valores cancelados para o mesmo exercício, detalhados na Tabela 3

Tabela 3

Valores Cancelados de Restos a pagar não processados

Ano de Exercício	Valor Inscrito Não Processado (A) (R\$)	Valor Cancelado Não Processado (R\$)	% Cancelado/Valor Inscrito
2018	2.605.640.230,55	246.358.350,50	9,45%
2019	1.743.838.824,37	80.137.134,82	4,60%
2020	3.026.908.054,54	165.315.804,41	5,46%

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI/MG.

Por conseguinte, pode-se considerar que o cancelamento dos restos a pagar não processados apresenta um comportamento modesto, oscilando entre 4,60% e 9,45%, o que representa uma parcela mínima de cancelamentos ao se avaliar os períodos pesquisados. Tal fato significa dizer que houve a certificação da subsistência da maioria do saldo desses empenhos, posto que o cancelamento é uma determinação legal que deve ser realizada automaticamente no mês de abril do ano posterior à inscrição dos restos a pagar, sobretudo, dos não processados em que a fase de liquidação não ocorreu na execução da despesa.

Desse modo, existe uma tendência de se aumentar o saldo da conta dívida fluante da SES/MG, deixando-se de aplicar, de fato, o que rege a Lei de Finanças. Ainda sobre a inscrição em restos a pagar não processados, procedeu-se um levantamento em relação à origem dessas despesas para averiguar sua procedência no orçamento da SES/MG, a fim de se avaliar quando foi o surgimento orçamentário de cada uma, conforme a Tabela 4:

Tabela 4.

Origem dos restos a pagar não processados na SES-MG entre 2018 a 2020

Ano de Exercício	Valor Inscrito Não Processado (R\$)	Ano Origem Restos a Pagar	%
2018	70.074,99	2012	0,0%
	45.995.962,01	2013	1,8%
	32.185.741,74	2014	1,2%
	184.503.371,14	2015	7,1%
	401.956.982,63	2016	15,4%
	1.940.928.098,04	2017	74,5%
Total	2.605.640.230,55		100,0%
2019	45.000,01	2012	0,00%
	26.325.392,04	2013	1,51%
	14.932.299,36	2014	0,86%
	124.700.317,96	2015	7,15%
	88.335.956,09	2016	5,07%
	685.959.062,65	2017	39,34%
803.540.796,26	2018	46,08%	
Total	1.743.838.824,37		100,00%

Ano de Exercício	Valor Inscrito Não Processado (R\$)	Ano Origem Restos a Pagar	%
2020	45.000,01	2012	0,00%
	24.800.464,54	2013	0,82%
	14.840.142,88	2014	0,49%
	119.396.051,97	2015	3,94%
	78.749.656,43	2016	2,60%
	600.198.719,43	2017	19,83%
	359.337.242,86	2018	11,87%
	1.829.540.776,42	2019	60,44%
Total	3.026.908.054,54		100,00%

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI/MG.

Sobre a origem dos restos a pagar não processados, a Tabela 4 aponta que acima de 45% dos valores foram originados do ano anterior. Entretanto, os exercícios de origem decorrem desde 2012. Apesar do percentual baixo em relação ao volume total de inscrição em restos a pagar, os valores financeiros não cancelados para o período de 2018, de 10,1%, de 2019, de 14,6%, e de 2020, de 27,7%, relativos aos restos a pagar não processados, cuja origem de inscrição ultrapassam dois exercícios, contrariam a boa prática financeira sobre os restos a pagar, enfraquecendo-se a filosofia da *compliance*, uma vez que não se consubstanciou o cumprimento da regra ditada pelos normativos (Encerramento de Exercício), cujo comando é para se proceder ao cancelamento dos restos a pagar insubsistentes, mediante a certificação dos saldos das contas de restos a pagar.

Ao se tratar do resultado dos restos a pagar, apurou-se o saldo dos restos a pagar processados e não processados para o período de 2018 a 2020, conforme disposto no Figura 2:

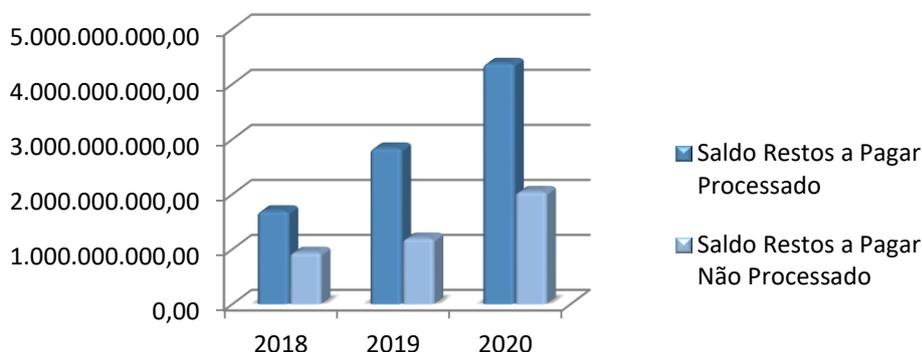


Figura 2. Saldo dos restos a pagar na SES-MG de 2018 a 2020.

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI/MG.

No que concerne aos saldos dos restos a pagar nos exercícios de 2018 a 2020, houve um crescimento dos restos a pagar processados. Cabe ponderar que o saldo dos restos processados superou os não processados no período como um todo. Sendo assim, os números apresentados no Gráfico podem representar um indicativo de que a SES-MG conteve o saldo dos restos a pagar não processados de 2018 a 2020, por meio de pagamentos ou cancelamentos dessas despesas, conforme preceituam os normativos de encerramento de exercício, destacados na seção anterior. Entretanto, apesar de tais ações adotadas pela SES/MG, o saldo de restos a pagar, tanto processados como não processados, permanecem com volume elevado, cujo saldo total por ano ultrapassa a cifra de R\$ 500 milhões, com pico de quase R\$ 2 bilhões para não processados, e superior R\$ 4 bilhões para processados.

Como ponto crucial de análise deste artigo, é importante tratar sobre o *Float*, que será utilizado como a diferença dos valores inscritos em restos a pagar e o valor pago no final do exercício (Fernandes, 2004), a fim de avaliar a subsistência dos restos a pagar. Essa análise foi realizada para o período de 2018 a 2020 e a evolução dos restos a pagar foi representada na Figura 3:

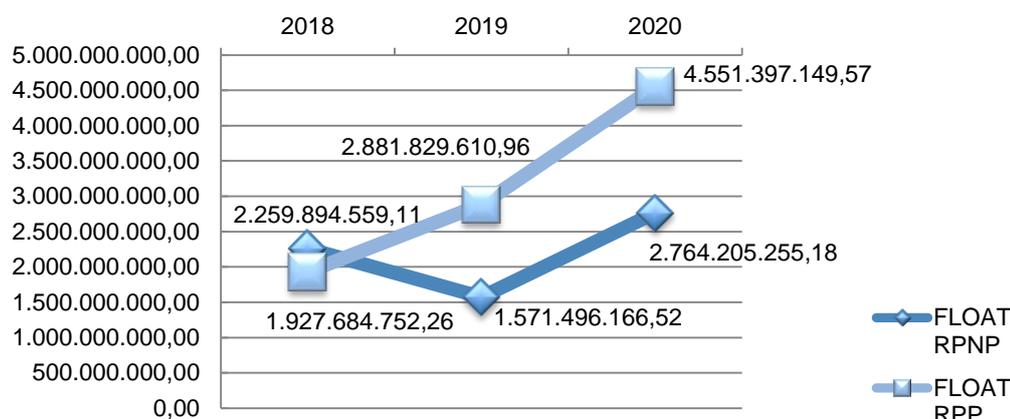


Figura 3. Float de Restos a pagar na SES-MG entre 2018 e 2020.

Fonte: Elaboração dos autores, com dados extraídos do SIAFI

O *Float* dos restos a pagar processados, como demonstra o Gráfico 2, evoluiu ao longo do período analisado, mais que dobrando seu montante financeiro, passando de R\$ 1,9 bilhões (2018) para R\$ 4,5 bilhões (2020). Quanto ao *Float* dos restos a pagar não processados, o comportamento foi contrário, pois houve queda de R\$ 700 milhões no período antes da pandemia (2018-2019), de R\$ 2,2 bilhões para R\$ 1,5 bilhão, e aumento de 2019 para 2020 de 75,9%, atingindo a marca de R\$ 2,7 bilhões no final desse ano.

A análise do *Float* é imprescindível para averiguar como é o retrospecto da capacidade de pagamento das finanças na administração pública frente à constituição dos restos a pagar processados ou não. Desta maneira, é possível averiguar o potencial financeiro da SES-MG em cumprir com as obrigações constituídas com terceiros, em exercícios financeiros subsequentes à origem da despesa, assim essas medições quantitativas podem identificar falhas nos controles internos nas finanças da SES-MG (Manzi, 2008). Também pela análise do *Float* é possível averiguar quanto à insuficiência de lastro financeiro para suportar as despesas, uma vez os valores inscritos em restos a pagar, demonstrou-se superiores aos pagamentos realizados no final do exercício em todos os anos.

Com isso, pode-se vislumbrar com base na teoria *carry-over*, de Lienert, & Ljungman (2009), que as despesas não foram cumpridas no exercício devido, e estão sendo arrastadas para outros anos. Além disso, a capacidade de cumprir com as perspectivas de *compliance* financeira ficou prejudicada, e restou clara evidência com base no *Float*, demonstrando que a capacidade de pagamento foi menor do que a inscrição dos restos a pagar de 2018 a 2020. Nesse sentido, pode-se observar quanto a uma eventual ausência de certificação do saldo total das contas contábeis de modo a aferir a subsistência das despesas e efetuar seu cancelamento, de acordo com as regras impostas.

Contudo, tal fato não ocorreu, tendo em vista que se averiguou a origem dos restos a pagar desde o ano de 2012. E, posto isto, a *accountability* da operação da SES-MG acerca dos restos a pagar ficou maculada, pois não se operou procedimentos internos necessários para contenção do saldo de restos a pagar, deixando frágeis os mecanismos de controle e, também, de prestação de contas dessas despesas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As despesas públicas são formadas para sustentar as diretrizes estabelecidas pelo estado durante cada exercício, a fim de subsidiar as políticas públicas instituídas para prestar o melhor serviço à população. As despesas públicas obedecem a normas de finanças públicas, que estão dispostas em um orçamento anual e refletem como os recursos públicos serão aplicados, além de estarem submetidas a estágios das despesas que são requisitos para realização das despesas (Reis, 2004).

Com isso, fica evidente que quando o estado trata as despesas públicas de maneira correta, em consonância com as matrizes da Lei

de Finanças, as despesas serão processadas com a devida *compliance*, além de facilitar as práticas de *accountability*, tanto vertical como horizontal. Quando o Estado cumpre esse arcabouço normativo, acontece a transparência das ações estatais e a confiança da população é aumentada (Manzi, 2008).

O enfoque da análise deste artigo foi os restos a pagar, que são despesas de natureza extraorçamentária, cuja execução ocorre em momentos distintos da origem da despesa. Dessa forma, é possível verificar a capacidade de pagamento de obrigações futuras na administração pública. Nesse sentido, o trabalho demonstrou que nem sempre a SES-MG utilizou da cultura da conformidade no tratamento das despesas públicas, pois o volume histórico de inscrição dos restos a pagar é representativo ao se comparar com os valores empenhados, acima de 80% entre 2018 e 2020. A fim de coibir a inscrição exacerbada dos restos a pagar, é necessária a certificação dos saldos a serem inscritos, promovendo o cancelamento dos saldos insubsistentes (Minas Gerais, 2018; 2019; 2020).

Dessa forma, o estado estabeleceu critérios objetivos para o processo de inscrição de restos a pagar, deixando clara a preocupação com a subsistência deles, de certa forma, ao se verificar os ditames nos instrumentos normativos. Entretanto, os valores inscritos em restos a pagar pela SES-MG cresceram tanto no período anterior à ocorrência da COVID-19, de 2018-2019, na ordem 9,3%, além do período de 2019-2020, com 46,83% de aumento, sobretudo, com destaque para a inscrição dos processados que representou 61% do total de inscrição de 2018-2020. Tal fato é um indicativo de que a gestão orçamentária e financeira na SES-MG teve maior incidência sobre as despesas liquidadas (detém o direito líquido e certo de recebimento para o credor). Assim, impede-se a postergação de um saldo orçamentário sem certificação do direito em receber do Estado e seu futuro comprometimento financeiro em exercícios

subsequentes. De outro lado, é válido o destaque para a representatividade dos restos não processados, de R\$ 7,3 bilhões no período analisado, que denota um problema para sua apuração sobre a procedência de pagamento da origem da despesa, e o seu carregamento deficitário no orçamento do Estado.

A despeito dessa constatação, a prática de inscrição de restos a pagar como regra geral deve ser usada com cautela pela administração pública, e evitar que se propague com grande montante financeiro ao longo do tempo, como se pôde verificar em uma análise comparada para o período antes da pandemia, bem como durante a pandemia, que o volume financeiro foi mais expressivo. Dessa feita, averiguou-se origem de restos a pagar de 2012, e situações que remontam às constituições desse passivo financeiro de oito anos, como foi o caso de 2020 para os restos a pagar não processados. Por sua vez, ficou caracterizado o *carry-over* (Lienert & Ljungman, p. 2009) nas finanças da SES-MG com o alargamento de compromissos de exercícios pretéritos no decorrer dos anos avaliados pelo estudo, de 2018 a 2020, passando de 5 para 8 anos. Ademais, ao tratar os restos a pagar processados, a situação é mais drástica, pois a origem é decorrente de 2009.

Porquanto, escolheu-se o *Float* como instrumento de averiguação da evolução dos restos a pagar e percebeu-se que a capacidade de pagamento da SES-MG é limitada frente aos seus compromissos futuros. É importante salientar que mais que dobrou o montante de comprometimento financeiro no que tange aos restos a pagar processados para o período analisado. Já em relação aos restos a pagar não processados, o comportamento foi de variação negativa em um primeiro momento (2018-2019) e positiva no segundo momento (2019-2020). Por fim, o resultado de volume de recursos comprometidos pela SES-MG é expressivo, com isso, demonstrou-se pelo *Float* a fragilidade orçamentária desta pasta, uma vez que o *Float*

dos restos a pagar indica uma disfunção no processo orçamentário (Silva, 2007).

Conclui-se que é necessária a adoção de medidas para mitigar as fragilidades nos processos financeiros que, por sua vez, devem buscar uma correlação com o orçamento elaborado, de forma que não se retrate como uma peça de ficção e descolado da realidade de execução, sendo fundamental para buscar a *compliance* e *accountability*. Logo, não deve ser escanteado de uma apuração da consistência das despesas que o estudo indica que é uma ação quase que proforma, em face dos resultados expostos pelo *Float*. Assim sendo, reforça-se o fortalecimento da cultura de controles internos administrativos e o de reportar os assuntos ligados à *compliance* para alta gestão da instituição (Manzi, 2005), além de contar com as estruturas de *accountability* do Poder Executivo mineiro para auxiliar na mitigação do problema identificado.

Enfim, para surtir efeito tanto pela *compliance*, como na *accountability*, é fundamental respaldar a tomada de decisão com o substrato técnico, de modo a orientar como se deve fazer, pois a literatura divulgada, inclusive pela Secretaria do Tesouro Nacional (órgão central de contabilidade), indica o *modus operandi* de como se proceder com as finanças públicas, matéria na qual os restos a pagar estão vinculados diretamente.

Referências

- ABRUCIO, F. L., & LOUREIRO, M. R. (2004). **FINANÇAS PÚBLICAS, DEMOCRACIA E ACCOUNTABILITY: DEBATE TEÓRICO E O CASO BRASILEIRO.**
- ARVATE, PAULO R.; BIDERMAN, CIRO. ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO NO BRASIL.
- ALBUQUERQUE, C., FEIJÓ, P. H., MEDEIROS, M. (2008) **GESTÃO DE FINANÇAS PÚBLICAS – FUNDAMENTOS E PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E**

ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA COM RESPONSABILIDADE FISCAL. 2. ED. EDITORA GESTÃO PÚBLICA: BRASÍLIA.

AKUTSU, L., & PINHO, J. A. G. DE. (2002). SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, ACCOUNTABILITY E DEMOCRACIA DELEGATIVA: INVESTIGAÇÃO EM PORTAIS DE GOVERNO NO BRASIL. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**, 36(5), 723-746. RECUPERADO DE

[HTTPS://BIBLIOTECADIGITAL.FGV.BR/OJS/INDEX.PHP/RAP/ARTICLE/VIEW/6461](https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6461)

BALEEIRO, A. (2010). UMA INTRODUÇÃO À CIÊNCIA DAS FINANÇAS. **REV. E ATUAL**. RIO DE JANEIRO: FORENSE.

BRASIL. **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. DIÁRIO OFICIAL [DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL], BRASÍLIA, DF,/64, BRASÍLIA, 4 DE MAIO DE 1964.

----- . **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**, DE 04 DE MAIO DE 2000. ESTABELECE NORMAS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOLTADAS PARA A RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, BRASÍLIA.

----- . **SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL**. MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO: APLICADO À UNIÃO, AOS ESTADOS, AO DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS-PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS E ORÇAMENTÁRIOS/MINISTÉRIO DA FAZENDA, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO, SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. 8. ED., BRASÍLIA: SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL- COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTABILIDADE, 2019.

BEZERRA FILHO, J. E. (2006) **CONTABILIDADE PÚBLICA: TEORIA, TÉCNICA DE ELABORAÇÃO DE BALANÇOS E QUESTÕES**. – 2 ED. – RIO DE JANEIRO: ELSEVIER.

CRUZ, F. DA. ET AL. (2002) **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMENTADA**. 3ª ED. SÃO PAULO: EDITORA ATLAS S.A

DE NEGRI, J.A, & SALERNO, M.S., CASTRO, A.B. (2005). **INOVAÇÕES, PADRÕES TECNOLÓGICOS E DESEMPENHO DAS FIRMAS INDUSTRIAIS BRASILEIRAS**. BRASÍLIA: IPEA, 2005.

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. (2005). A GAIOLA DE FERRO REVISITADA: ISOMORFISMO INSTITUCIONAL E RACIONALIDADE COLETIVA NOS CAMPOS ORGANIZACIONAIS. **RAE-REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS**, 45(2), 74-89.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS (FEBRABAN) – ANEXO 3 DA CIRCULAR FB-084/2000 – **COMPLIANCE E CONTROLES INTERNOS: CONCEITUAÇÃO E ESTRUTURAÇÃO DE PROGRAMAS DE CONTROLES INTERNOS** – PUBLICADO EM 22/03/2000.

FERNANDES, E. L. B. (2004). **RESTOS A PAGAR**. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA, NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS EM POLÍTICAS PÚBLICAS, GOVERNO E GESTÃO. MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO, BRASÍLIA.

FLEURY, M. T. L., & FISCHER, R. M. (1989). **CULTURA E PODER NAS ORGANIZAÇÕES**. SÃO PAULO: ATLAS.

FLYNN, P. S., & PESSOA, M. (2014). **PREVENTION AND MANAGEMENT OF GOVERNMENT EXPENDITURE ARREARS**.

GIACOMONI, J. **ORÇAMENTO PÚBLICO**. (2012) 16. ED. AMPLIADA, REVISTA E ATUALIZADA. SÃO PAULO: ATLAS.

VAN BREDA, M. F., & HENDRIKSEN, E. S. (1999). **TEORIA DA CONTABILIDADE**. SÃO PAULO: ATLAS.

JUND, S. (2007). **DIREITO FINANCEIRO E ORÇAMENTO PÚBLICO: TEORIA E 500 QUESTÕES**. ELSEVIER.

LEVCOVITZ, E., LIMA, L. D. D., & MACHADO, C. V. (2001). POLÍTICA DE SAÚDE NOS ANOS 90: RELAÇÕES INTERGOVERNAMENTAIS E O PAPEL DAS NORMAS OPERACIONAIS BÁSICAS. **CIÊNCIA & SAÚDE COLETIVA**, 6(2), 269-291.

LIENERT, I., & LJUNGMAN, G. (2009). CARRY-OVER OF BUDGET AUTHORITY. INTERNATIONAL **MONETARY FUND**. WASHINGTON: IMF.

DE LIMA, D. V., & CASTRO, R. G. (2000). **CONTABILIDADE PÚBLICA: INTEGRANDO UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS: SIAFI E SIAFEM**. ATLAS.

LUCCHESI, P. T. (2003). EQÜIDADE NA GESTÃO DESCENTRALIZADA DO SUS: DESAFIOS PARA A REDUÇÃO DE DESIGUALDADES EM SAÚDE. **CIÊNCIA & SAÚDE COLETIVA**, 8, 439-448.

MANZI, V. A. (2008). **COMPLIANCE NO BRASIL: CONSOLIDAÇÃO E PERSPECTIVAS**. SAINT PAUL EDITORA.

SALM, J. F., & MENEGASSO, M. E. (2009). OS MODELOS DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO ESTRATÉGIAS COMPLEMENTARES PARA A COPRODUÇÃO DO BEM PÚBLICO. **REVISTA DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO**, 83-104.

MINAS GERAIS. **DECRETO N. 47282 DE 27 DE OUTUBRO DE 2017**. DISPÕE SOBRE ENCERRAMENTO FINANCEIRO PARA 2017 PARA ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. BELO HORIZONTE, 2017.

----- **DECRETO N. 47521 DE 31 DE OUTUBRO DE 2018**. DISPÕE SOBRE ENCERRAMENTO FINANCEIRO PARA 2018 PARA ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. BELO HORIZONTE, 2018.

----- . **DECRETO N. 47755 DE 14 DE NOVEMBRO DE 2019.** DISPÕE SOBRE ENCERRAMENTO FINANCEIRO PARA 2019 PARA ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. BELO HORIZONTE, 2019.

----- . **DECRETO N. 48080 DE 11 DE NOVEMBRO DE 2020.** DISPÕE SOBRE ENCERRAMENTO FINANCEIRO PARA 2017 PARA ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. BELO HORIZONTE, 2020.

----- . SECRETARIA DE ESTADO DE SAÚDE DE MINAS GERAIS. **BO DO SIAFI-SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA.** DISPONÍVEL EM: < WWW.AMAZEM.MG.GOV.BR>. ACESSO EM: 01 DE MARÇO DE 2012.

MOST, K. **ACCOUNTING THEORY.** OHIO: 1977, GRID.

MORAIS, E. J. D. (2005). **CONTROLES INTERNOS E ESTRUTURA DE DECISAO ORGANIZACIONAL.** DISSERTAÇÃO (MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO) - UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, CURITIBA, 2005.

NOBRE, W. DE J., & CARVALHO, L. N. G. DE. (2001). **AS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA; UM ESTUDO SOBRE A DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.** UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, SÃO PAULO.

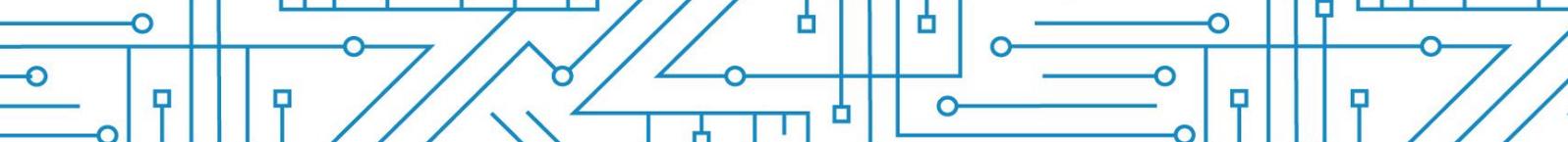
O'DONNELL, G. (1998). ACCOUNTABILITY HORIZONTAL E NOVAS POLIARQUIAS. LUA NOVA: **REVISTA DE CULTURA E POLÍTICA**, 27-54.

OLIVEIRA, F. A.(2009) **ECONOMIA E POLÍTICA DAS FINANÇAS PÚBLICAS NO BRASIL: UM GUIA DE LEITURA.** 1ª ED. SÃO PAULO: EDITORA HUCITEC.

SARAVIA, E. SARAVIA, E. (2006). **INTRODUÇÃO À TEORIA DA POLÍTICA PÚBLICA.** POLÍTICAS PÚBLICAS: COLETÂNEA. BRASÍLIA: ENAP, 1, 28-29.

SILVA, A. M. Â. D. (2007). **RESTOS A PAGAR: IMPLICAÇÕES SOBRE A SUSTENTABILIDADE FISCAL E A QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO.**

REIS, H. DA C. (2004) **CONTABILIDADE E GESTÃO GOVERNAMENTAL: ESTUDOS ESPECIAIS.** – 1. ED. – RIO DE JANEIRO: IBAM, 2004.



A avaliação comparativa da evolução dos restos a pagar antes e durante a evolução da COVID-19: estudo de caso em um órgão público na área da saúde.

Machado, Thiago Alves; Lima, Mariana Procópio de Castro

WAGNER, A. (1883). FINANZWISSENSCHAFT: IN EINZELNEN SELBSTÄNDIGEN ABTHEILUNGEN. **Einleitung, Ordnung der Finanzwirtschaft, Finanzbedarf**, PRIVATERWERB (VOL. 1). WINTER.

WEBER, M. (198). **A ÉTICA PROTESTANTE E O ESPÍRITO DO CAPITALISMO**. SÃO PAULO: PIONEIRA, 1989.

----- . **ECONOMIA E SOCIEDADE**. (2004). BRASÍLIA: UNB, 2004. 1:1 139-160.