

# GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA E DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES: EVIDÊNCIAS DE UMA SECRETARIA DO PARÁ (2020–2024)

## 1 INTRODUÇÃO

As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) correspondem a obrigações de períodos pretéritos reconhecidas e pagas no orçamento corrente. Embora previstas na legislação financeira, a sua recorrência pode comprometer a governança orçamentária, reduzir a previsibilidade da execução e afetar a efetividade das políticas públicas, ao tensionar dotações originalmente planejadas para o exercício. Esse fenômeno adquire relevância quando observado de forma sistemática, pois sinaliza fragilidades de planejamento e de controle que, em última instância, repercutem sobre a capacidade de entrega do setor público e sobre a accountability perante a sociedade.

Este estudo examina a incidência de DEA em uma secretaria do Estado do Pará, no período 2020–2024, articulando o eixo planejamento–execução–controle com transparência informacional e controle interno como mecanismos de governança. O recorte empírico permite discutir como a alocação e a reprogramação de recursos afetam custeio e investimentos, mesmo quando a execução de pessoal se mantém elevada. Ao analisar séries orçamentárias oficiais (LOA/QDD, SIGPLAN, SIAFE/SIAFEM-PA) e normativos aplicáveis, o trabalho busca evidenciar padrões de postergação e seus efeitos sobre a execução do exercício.

A contribuição reside em (i) mensurar a incidência de DEA por Grupos de Natureza da Despesa (GND) e por ano; (ii) relacionar esses registros à dotação inicial/atualizada, créditos adicionais e contingenciamentos; e (iii) derivar recomendações de governança voltadas à padronização de rotinas e ao monitoramento contínuo de DEA. O enquadramento na trilha Governança e Sustentabilidade em Organizações decorre do foco em estruturas e mecanismos de governança orçamentária, enquanto a aderência ao ODS 16 (metas 16.6 e 16.10) se materializa no fortalecimento de instituições eficazes e transparentes por meio de publicidade ativa e de práticas que aprimoram *compliance*, gestão de riscos e tomada de decisão.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção organiza o arcabouço necessário para analisar a governança orçamentária diante da recorrência de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Parte-se do marco normativo que estrutura o ciclo planejamento–execução–controle no setor público, para, em seguida, delimitar o lugar das DEA como exceção legal e discutir suas implicações sobre anualidade, previsibilidade e alocação. Avança-se, então, para a distinção entre Restos a Pagar e DEA, a fim de explicitar diferenças de natureza e de risco; e, a partir disso, examinam-se os mecanismos de governança (padronização de processos, segregação de funções, checklists, conciliações e monitoramento) e a transparência informacional como condição para accountability e decisão. Por fim, exploram-se os efeitos por Grupos de Natureza da Despesa (GND), o papel de créditos adicionais e contingenciamentos, e a função do controle interno derivam as proposições analíticas que orientam a análise empírica.

A governança orçamentária no setor público apoia-se em um arcabouço normativo que organiza o ciclo planejamento–execução–controle. No plano jurídico-contábil, destacam-se a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320/1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 2024). Esse conjunto disciplina princípios como legalidade, anualidade, equilíbrio e transparência, define classificações da despesa (função, programa, natureza, GND) e estabelece regras de evidenciação e responsabilização. A aderência a tais princípios é condição para previsibilidade, eficiência alocativa e accountability.

À luz desses princípios e regras, torna-se necessário situar as Despesas de Exercícios Anteriores como exceção legal no ciclo orçamentário, explicitando como sua recorrência tensiona o princípio da anualidade e afeta a previsibilidade da execução.

As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) constituem exceção legal para reconhecer e pagar, no orçamento do exercício corrente, obrigações originadas em exercícios pretéritos que não foram devidamente processadas no período de origem. No MCASP, o registro é realizado no Elemento de Despesa 92, com documentação comprobatória e limites normativos. A recorrência de DEA tensiona o princípio da anualidade, pois desloca recursos destinados a políticas do exercício para liquidar passivos pretéritos, afetando o planejamento, a execução e a avaliação de resultados.

Definidas as DEA e seus efeitos sobre a anualidade, cumpre distingui-las dos Restos a Pagar, esclarecendo diferenças de natureza, processamento e risco que têm implicações diretas para a governança.

Convém distinguir Restos a Pagar (RAP) de DEA. RAP decorrem de despesas empenhadas e não pagas no exercício, com execução continuada sob regras específicas; já as DEA referem-se, em geral, a obrigações não empenhadas oportunamente, exigindo reconhecimento extemporâneo. Enquanto RAP sinalizam descasamento financeiro dentro de rotinas normatizadas, a incidência de DEA costuma indicar fragilidades processuais (programação, empenho e liquidação) e informacionais (registro, conciliação, controle), elevando riscos de imprevisto, retrabalho e custos de oportunidade.

As distinções anteriores evidenciam a necessidade de mecanismos de governança capazes de reduzir variabilidade e mitigar riscos ao longo de empenho–liquidação–pagamento, tema tratado a seguir.

A perspectiva de governança exige o desenho e a operação de mecanismos capazes de reduzir variabilidade e risco ao longo das etapas de empenho–liquidação–pagamento: (i) padronização de processos (fluxos, prazos, critérios, trilhas de auditoria); (ii) segregação de funções (papéis e responsabilidades entre áreas de planejamento, orçamento, financeiro e execução); (iii) checklists de conformidade e conferências documentais; (iv) conciliações periódicas físico-financeiras; (v) programação financeira e cronograma de desembolso; e (vi) monitoramento de indicadores críticos (por exemplo, DEA/Executado por GND). Esses mecanismos reforçam compliance e gestão de riscos, sustentando decisões consistentes.

As distinções anteriores evidenciam a necessidade de mecanismos de governança capazes de reduzir variabilidade e mitigar riscos ao longo de empenho–liquidação–pagamento, tema tratado a seguir.

A transparência ativa é componente central da governança. A divulgação tempestiva de LOA e QDD, relatórios gerenciais e séries previsto×executado em sistemas como SIGPLAN e SIAFE/SIAFEM-PA permite escrutínio público, coordenação intersetorial e correções de rota. Indicadores sobre a trajetória das DEA por GND, confrontados com créditos adicionais e contingenciamentos, aumentam a inteligibilidade do processo decisório e reduzem assimetrias de informação entre níveis técnico e político, fortalecendo a accountability e a credibilidade institucional.

Tais mecanismos dependem de informação tempestiva e verificável; por isso, a transparência ativa e os sistemas de informação assumem papel central na sustentação da accountability e da tomada de decisão.

A classificação por Grupos de Natureza da Despesa (GND) oferece lente analítica para os efeitos da DEA. Em GND 1 (Pessoal e Encargos), a rigidez e a prioridade operacional tendem a preservar a execução e a limitar DEA residuais. Em GND 3 (Outras Despesas Correntes), postergações de custeio podem emergir em cenários de restrição financeira, gerando DEA relevantes em anos específicos. Em GND 4 (Investimentos), a baixa execução combinada com

DEA elevadas sinaliza substituição de investimentos por passivos, com impacto direto na capacidade de entrega e no valor público gerado.

Os padrões por GND devem ser interpretados à luz dos instrumentos de ajuste — créditos adicionais e contingenciamentos —, cuja utilização recorrente pode retroalimentar a formação de DEA. Créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários) e limitações de empenho/contingenciamentos são instrumentos legítimos de ajuste, mas seu uso recorrente pode retroalimentar a formação de DEA quando a programação inicial não reflete adequadamente restrições e prioridades. A boa governança demanda programação realista, integração entre planejamento e execução, e regras de priorização que preservem investimentos estratégicos, mitigando a migração de despesas para exercícios futuros. Esse contexto reforça o papel do controle interno em prover informação e avaliação, com rotinas de prevenção, detecção e correção que sustentem melhoria contínua.

O controle interno atua como órgão de governança voltado a prevenir erros, fraudes e ineficiências, por meio de sistemas de informação e avaliação que permitam detecção precoce de desvios e correção. No tema DEA, isso implica: (i) rotinas de pré-empenho baseadas em disponibilidade e aderência; (ii) vinculação entre contratos, cronogramas e execução física; (iii) alertas automáticos para riscos de postergação; e (iv) auditorias internas temáticas sobre hotspots (por exemplo, itens de custeio recorrentes e investimentos com marcos críticos), promovendo melhoria contínua.

Dessa base teórica derivam-se três proposições orientadoras da análise empírica: (i) a incidência de DEA se relaciona a fragilidades de programação e execução, capturáveis por séries DEA/Executado e por padrões por GND; (ii) contingenciamentos e créditos adicionais modulam a alocação, podendo intensificar a dependência de DEA quando descolados de uma programação realista; e (iii) mecanismos de governança (padronização de processos, segregação de funções, checklists e monitoramento) tendem a reduzir postergações, elevar previsibilidade e preservar investimentos, ampliando a aderência ao ODS 16.

### **3 METODOLOGIA**

Trata-se de estudo de caso com abordagem mista (predominância quantitativa descritivo-exploratória, articulada à leitura qualitativa de normativos), voltado a compreender como a incidência de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) afeta a execução do orçamento corrente e a governança orçamentária. O recorte empírico é uma secretaria do Estado do Pará no período 2020–2024.

O horizonte temporal abrange cinco exercícios (2020–2024). A unidade analítica é a combinação ano × Grupo de Natureza da Despesa (GND), com foco em GND 1 (Pessoal), GND 3 (Custeio) e GND 4 (Investimentos), permitindo comparar padrões de incidência de DEA entre rubricas de maior rigidez e maior discricionariedade. Utilizaram-se exclusivamente dados públicos: LOA e QDD (programação), SIGPLAN (planejamento/execução) e SIAFE/SIAFEM-PA (execução e contabilidade). As DEA foram identificadas no Elemento de Despesa 92. Para contexto e interpretação, procederam-se leituras de decretos de limitação de empenho/contingenciamento e demais normativos do período.

Foram incluídos valores de DEA reconhecidos e pagos/liquidados no exercício (Elemento 92), agregados por GND e ano. Restos a Pagar e outras rubricas que não configuram DEA foram excluídos das métricas específicas de DEA, preservando a distinção entre postergação dentro do ciclo (RAP) e reconhecimento extemporâneo (DEA).

Variáveis consolidadas (por ano  $\times$  GND):

DI = Dotação Inicial; DA = Dotação Atualizada; EMP = Empenhado; LIQ = Liquidado/Executado; PAG = Pago; DEA = valor em Elemento 92.

Indicadores:

(i) DEA/Executado =  $DEA / LIQ$  (intensidade de DEA no gasto efetivo);

(ii) Execução =  $LIQ / DA$  (grau de realização do orçamento);

(iii) Share-DEA =  $DEA \text{ do GND} / DEA \text{ total da secretaria}$  (no ano);

(iv) Variação anual de DEA por GND ( $\Delta\%$  ano a ano);

(v) Previsto  $\times$  Executado =  $(DA - LIQ)$ , diferença absoluta e relativa.

Essas métricas permitem avaliar previsibilidade, pressão sobre o orçamento corrente e substituição de investimentos por passivos. A coleta foi sistematizada por planilhas com registro de data/hora e fonte (URL/sistema). Os dados foram harmonizados (mesmas classificações e anos), com checagens de consistência aritmética (somas por GND e total; reconciliação  $DA \leftrightarrow LIQ \leftrightarrow PAG$ ) e trilha de rastreabilidade das séries (anotações de ajustes e eventuais reclassificações).

Aplicou-se estatística descritiva (médias, proporções, variações) e análise temporal (tendências 2020–2024) das métricas. Em seguida, realizou-se análise comparativa por GND, destacando contrastes entre GND 1 (rigidez), GND 3 (custeio) e GND 4 (investimentos).

A leitura de decretos de contingenciamento foi usada para contextualizar picos de DEA e variações de execução, sem inferência causal estrita. Para assegurar qualidade e reprodutibilidade, adotaram-se: (i) registro de protocolo de coleta (fontes, datas, versões); (ii) checagens cruzadas entre sistemas (SIGPLAN  $\times$  SIAFE/SIAFEM-PA  $\times$  LOA/QDD); (iii) trilha de auditoria dos cálculos (planilha com fórmulas e passos). Todas as métricas são recalculáveis a partir das séries consolidadas.

## 4 RESULTADO

Os resultados mostram maturidade assimétrica da governança orçamentária: há transparência de resultados e séries consistentes nos sistemas oficiais (LOA/QDD, SIGPLAN, SIAFE/SIAFEM-PA), mas a recorrência de DEA pressiona o orçamento do exercício, tensionando o princípio da anualidade e exigências da LRF (CF/1988; Lei 4.320/1964; LRF; MCASP 2024).

A análise da execução orçamentária de uma Secretaria do Pará entre os anos de 2020 a 2024 foi realizada com base nas informações extraídas do Sistema Integrado de Planejamento do governo do Estado do Pará (SIGPLAN), destacando-se os grupos de natureza de despesa: GND 1 – Pessoal e Encargos Sociais, GND 3 – Outras Despesas Correntes, e GND 4 – Investimentos. Para cada grupo, foi avaliada a dotação inicial, a dotação atualizada após suplementações e os valores empenhados e liquidados, com o objetivo de identificar o comportamento orçamentário e possíveis vínculos com o uso de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA).

A tabela a seguir consolida os resultados dos cálculos realizados para os exercícios de 2020 a 2024, com base nos valores liquidados por Grupo de Natureza de Despesa (GND), extraídos do SIGPLAN, e nos montantes pagos como Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), conforme registros do SIAFEM/SIAFE-PA. O objetivo é evidenciar a evolução da incidência de DEA em cada grupo de despesa ao longo do período analisado.

Tabela 1- Incidência de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) por Grupo de Natureza de Despesa (2020–2024)

Ano	DEA Total (R\$)	% DEA/Liquidado	DEA em GND 1 (%)	DEA em GND 3 (%)	DEA em GND 4 (%)
2020	3.904.676	0,98%	0,15%	1,67%	0,55%
2021	23.038.513	5,10%	0,06%	8,42%	9,05%
2022	10.124.084	1,73%	0,04%	2,26%	10,11%
2023	6.088.728	0,98%	0,16%	1,67%	7,56%
2024	2.886.543	0,47%	0,52%	0,35%	27,42%

Fonte: elaborado pelo autor (2025)

A análise da Tabela revela que a maior incidência de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) concentrou-se nos grupos de Outras Despesas Correntes (GND 3) e Investimentos (GND 4), confirmando que recursos originalmente destinados ao custeio e à execução de projetos foram utilizados para quitar obrigações vencidas. O destaque vai para o ano de 2021, considerado o mais crítico do período, com R\$ 23 milhões liquidados como DEA, o que correspondeu a mais de 5% do total executado no exercício. Em GND 3, os percentuais de DEA atingiram patamares relevantes, como 8,42% em 2021 e 2,26% em 2022, refletindo a postergação de despesas com contratos administrativos, aquisição de materiais e serviços essenciais à manutenção da atividade institucional.

No grupo de Investimentos (GND 4), os percentuais relativos ao pagamento de DEA também chamam atenção, sobretudo em 2022 (10,1%) e 2024 (27,4%). Esses números indicam que uma parcela significativa dos recursos inicialmente destinados à implementação de novos projetos de capital foi desviada para a amortização de passivos anteriores. Em 2024, por exemplo, mais de um quarto de todo o valor liquidado em investimentos correspondeu a despesas herdadas de exercícios anteriores, evidenciando o impacto direto da DEA sobre a capacidade de renovação e expansão da infraestrutura pública.

A análise das dotações orçamentárias demonstra que parte significativa das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) foi acomodada por meio de créditos adicionais ao longo do período analisado, sobretudo nos grupos de Outras Despesas Correntes (GND 3) e Investimentos (GND 4). Como as Leis Orçamentárias Anuais (LOAs) não preveem dotações específicas para o pagamento de DEA, essas obrigações acabam sendo absorvidas pelo orçamento corrente, comprometendo recursos originalmente destinados a ações planejadas para o exercício.

Adicionalmente, o impacto é mais evidente no grupo de Investimentos, onde a redução da execução física e financeira é acompanhada de percentuais elevados de DEA. A ausência de previsão legal nas LOAs para alocar recursos específicos a essa rubrica implica que as DEA acabam comprometendo outras alocações autorizadas, prejudicando a continuidade de projetos e a realização de novos investimentos públicos. Essa dinâmica compromete o princípio do planejamento e evidencia a necessidade de maior controle e previsibilidade na gestão das obrigações financeiras da Administração Pública.

## 5 CONCLUSÃO

A análise evidenciou distorções entre planejamento e execução, materializadas na recorrência de obrigações não processadas no exercício de origem e quitadas com recursos do orçamento vigente, em tensão com o princípio da anualidade (CF/1988; Lei 4.320/1964; LRF; MCASP 2024).

Os resultados por GND mostraram concentração de DEA em GND 3 (custeio) e, sobretudo, GND 4 (investimentos), justamente os grupos mais sensíveis às restrições fiscais. Em anos como 2021, 2022 e 2024, os percentuais de DEA/Executado foram elevados, indicando uso reativo de DEA em contextos de limitação de empenho/contingenciamentos e/ou de fragilidades de programação. Em GND 1 (pessoal), a execução permaneceu superior a 98%, com DEA residuais, sinalizando maior previsibilidade na rubrica rígida. Tais achados convergem com a literatura e o marco normativo ao apontarem a necessidade de mecanismos de governança que reduzam a variabilidade do ciclo empenho–liquidação–pagamento, reforcem *compliance* e gestão de riscos e preservem a capacidade de entrega (CF/1988; Lei 4.320/1964; LRF; MCASP 2024).

À luz de Ferreira (2017), a postergação e a liquidação tardia implicam ineficiências e custos de oportunidade; Santanna (2016) problematiza a insuficiência do desenho institucional quando a dívida cresce apesar de ajustes; e Lima et al. (2022) destacam a centralidade do controle interno e da informação para avaliação. As evidências empíricas confirmam que a reincidência de DEA não é mero tema contábil, mas questão de governança orçamentária, com impactos sobre previsibilidade, accountability e priorização.

Em termos de governança e sustentabilidade, os achados evidenciam que fortalecer órgãos e mecanismos de controle interno, padronizar processos (fluxos, segregação de funções, checklists) e ampliar a transparência informacional melhora a eficácia institucional, a previsibilidade e a accountability, pilares da sustentabilidade da gestão pública. Tais medidas qualificam a tomada de decisão, reduzem riscos e reforçam o *compliance*.

Como limite, a pesquisa baseou-se em dados públicos agregados e não acessou microprocessos internos. Pesquisas futuras podem ampliar o escopo comparando secretarias/estados e séries históricas, bem como avaliar efeitos de mudanças normativas e arranjos de governança sobre a trajetória das DEA, aprofundando o diálogo entre responsabilidade fiscal, eficiência alocativa e governança.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Edição 2024.

PARÁ. Leis Orçamentárias Anuais (LOA) e Quadros de Detalhamento da Despesa (QDD). 2020–2024.

SISTEMAS ESTADUAIS (PA). SIGPLAN e SIAFE/SIAFEM-PA (Elemento 92). 2020–2024.