

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANAHÍ VALERIA ALAUZET HEERDT

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA
DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO NO PERÍODO DE 2005 A 2009**

**FLORIANÓPOLIS
2010**

ANAHÍ VALERIA ALAUZET HEERDT

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA
DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO NO PERÍODO DE 2005 A 2009**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto

**FLORIANÓPOLIS
2010**

ANAHÍ VALERIA ALAUZET HEERDT

**COMPOSIÇÃO E EVOLUÇÃO DA DESPESA PÚBLICA
DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO NO PERÍODO DE 2005 A 2009**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota _____, atribuída pela banca constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 23 de junho de 2010.

Prof.^a Valdirente Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Prof. Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Prof.^a Eleonora Milano Falcão Vieira, Dr.^a
Membro

Prof. Ari Ferreira de Abreu, Dr.
Membro

À minha mãe,
pelo infinito amor e eterno incentivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por estar sempre presente na minha vida, por guiar meu caminho e me dar forças para enfrentar as dificuldades.

À minha amada mãe Córdula, pelo exemplo de força, dignidade, caráter e dedicação, por seu eterno incentivo e amor infinito.

Ao meu esposo Victor Alejandro, pela oportunidade, motivação, apoio e paciência durante os anos de estudo.

Ao meu pai Néstor Walter, pela alegria transmitida, por todo afeto e carinho que sempre teve por mim.

Aos meus irmãos Egle Vanesa e Gastón Pedro, pelo carinho e apoio e por acreditarem no meu potencial.

Ao meu orientador Orion, pela paciência e dedicação, por compartilhar seus conhecimentos durante a elaboração do trabalho e pela competência como professor do curso.

Aos demais professores da UFSC, pelos ensinamentos transmitidos que contribuíram para minha formação.

A todos os meus colegas da graduação, especialmente à Mariana, Adriano, Hermelindo, Anderson, Sueli e André Luiz, pela amizade, apoio e companheirismo, por todos os momentos vividos.

Aos meus amigos e colegas de trabalho pela força e incentivo, e especialmente pelo apoio nos momentos difíceis.

A todos os que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

*“O conhecimento adquirido não ocupa espaço,
ninguém pode te roubar e o levarás sempre contigo”.*

Córdula Heerdt

RESUMO

ALAUZET HEERDT, Anahí Valeria. **Composição e evolução da despesa pública do Município de São Paulo no período de 2005 a 2009**. 2010. 98 fls. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

A evidenciação e divulgação das contas na esfera pública são de fundamental importância tanto para os gestores quanto para a sociedade, pois possibilitam um maior controle e melhoram o planejamento. Entretanto, a divulgação realizada nem sempre é compreensível a todos os cidadãos, o que dificulta uma fiscalização efetiva. Nesse sentido, o estudo sobre as despesas públicas é essencial para conhecer a administração que os entes públicos fazem dos seus recursos, auxiliando a transparência na prestação de contas e melhorando o entendimento da população sobre a expressividade e as variações das despesas realizadas. Assim, o presente trabalho tem como objetivo apresentar a composição e a evolução das despesas públicas do Município de São Paulo no período de 2005 a 2009. Para o alcance do objetivo, foi realizada uma pesquisa a fim de identificar as despesas de maior expressividade e efetuar uma comparação entre os anos pesquisados. Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva; quanto aos procedimentos, considera-se uma pesquisa bibliográfica e documental, e quanto à abordagem do problema, classifica-se como quantitativa e qualitativa. Na elaboração do referencial teórico são abordados conceitos essenciais para o entendimento do assunto, como as finanças públicas, o orçamento público, as despesas públicas e os demonstrativos previstos pelas normas brasileiras. Em seguida, são apresentados os dados obtidos dos demonstrativos contábeis que evidenciam a despesa do município pesquisado e, posteriormente, são efetuados os ajustes necessários para uma possível comparação. Por fim, são apresentadas as considerações sobre a composição e evolução das despesas orçamentárias, limitando-se à classificação por categorias econômicas e grupos de natureza e à classificação funcional, incluindo as subfunções. Como resultado, verificou-se que nas categorias econômicas as despesas correntes superaram às de capital em todos os períodos com uma média de gastos de R\$ 19,62 bilhões (88,65%), e de R\$ 2,52 bilhões (11,35%) para as despesas de capital. Na classificação funcional da despesa, os grupos que apresentaram maior expressividade foram: Educação (22,29%), Saúde (17,95%), Previdência Social (14,01%), Encargos Especiais (12,60%), Urbanismo (12,48%), Transporte (7,25%) e Administração (2,19%). Assim, as demais funções representaram uma média de 11,24% da despesa total dos períodos.

Palavras chave: Contabilidade Pública. Despesa Pública. Município de São Paulo.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Funções do Estado	21
Figura 2: Atividades da administração pública	22
Figura 3: Entidades abrangidas pela administração pública brasileira.....	25
Figura 4: Princípios orçamentários.....	28
Figura 5: Processo orçamentário	31
Figura 6: Estrutura dos instrumentos de planejamento	34
Figura 7: Classificação funcional programática	42
Figura 8: Estrutura da natureza da despesa orçamentária.....	43

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Composição das despesas empenhadas por categoria econômica, entre 2005 e 2009	65
Gráfico 2: Composição das despesas por grupo de natureza, entre 2005 e 2009.....	66
Gráfico 3: Composição das principais despesas empenhadas por função de governo, classificadas pelas médias mais relevantes, entre 2005 e 2009	68
Gráfico 4: Despesas empenhadas por função de governo, entre 2005 e 2009	70
Gráfico 5: Despesas empenhadas na função Educação, entre 2005 e 2009	72
Gráfico 6: Despesas empenhadas na função Saúde, entre 2005 e 2009	75
Gráfico 7: Despesas empenhadas na função Previdência Social, entre 2005 e 2009.....	77
Gráfico 8: Despesas empenhadas na função Encargos Especiais, entre 2005 e 2009.....	80
Gráfico 9: Despesas empenhadas na função Urbanismo, entre 2005 e 2009.....	82
Gráfico 10: Despesas empenhadas na função Transporte, entre 2005 e 2009	84
Gráfico 11: Despesas empenhadas na função Administração, entre 2005 e 2009	86
Gráfico 12: Comparativo entre as principais funções e o Serviço da Dívida, entre 2005 e 2009	88

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Princípios orçamentários	31
Quadro 2: Exemplos de órgão orçamentário e unidade orçamentária do Governo Federal.....	40
Quadro 3: Extrato de funções e subfunções de governo	41
Quadro 4: Classificação da despesa por grupos de natureza	44
Quadro 5: Modalidades de empenho	46
Quadro 6: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.....	51
Quadro 7: Anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.....	53
Quadro 8: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal.....	54
Quadro 9: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 nos quais evidenciam-se as despesas orçamentárias	55
Quadro 10: Demonstrativos da LRF nos quais evidenciam-se as despesas orçamentárias.....	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Densidade demográfica do Município de São Paulo de 1950 a 2000	58
Tabela 2: Despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009.....	59
Tabela 3: Despesas empenhadas por funções de governo, de 2005 a 2009	60
Tabela 4: Ajuste das despesas intra-orçamentárias por categoria econômica e grupo de natureza, de 2007 a 2009	61
Tabela 5: Ajuste das despesas intra-orçamentárias por funções de governo, de 2007 a 2009 .	62
Tabela 6: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo de 2005 a 2009	63
Tabela 7: Análise vertical das despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009	64
Tabela 8: Análise horizontal das despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009	66
Tabela 9: Principais despesas empenhadas por função de governo, classificadas pelas médias mais relevantes, entre 2005 e 2009	67
Tabela 10: Despesas empenhadas por função de governo, de 2005 a 2009.....	69

Tabela 11: Composição das subfunções da função Educação, de 2005 a 2009	71
Tabela 12: Evolução das subfunções da função Educação, de 2005 a 2009	72
Tabela 13: Composição das subfunções da função Saúde, de 2005 a 2009	73
Tabela 14: Evolução das subfunções da função Saúde, de 2005 a 2009	74
Tabela 15: Composição das subfunções da função Previdência Social, de 2005 a 2009	76
Tabela 16: Evolução das subfunções da função Previdência Social, de 2005 a 2009	76
Tabela 17: Composição das subfunções da função Encargos Especiais, de 2005 a 2009	78
Tabela 18: Evolução das subfunções da função Encargos Especiais, de 2005 a 2009	79
Tabela 19: Composição das subfunções da função Urbanismo, de 2005 a 2009	81
Tabela 20: Evolução das subfunções da função Urbanismo, de 2005 a 2009	81
Tabela 21: Composição das subfunções da função Transporte, de 2005 a 2009	83
Tabela 22: Evolução das subfunções da função Transporte, de 2005 a 2009	83
Tabela 23: Composição das subfunções da função Administração, de 2005 a 2009	85
Tabela 24: Evolução das subfunções da função Administração, de 2005 a 2009	86
Tabela 25: Comparativo entre as principais funções e o Serviço da Dívida, entre 2005 e 2009	87
Tabela 26: Despesas mais representativas em valores originais por função/subfunção, entre 2005 e 2009	97

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AH	Análise Horizontal
Art.	Artigo
AV	Análise Vertical
BF	Balanço Financeiro
BO	Balanço Orçamentário
BP	Balanço Patrimonial
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público
MDN	Manual de Despesa Nacional
MOG	Ministério do Orçamento e Gestão
MTD	Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais
N.º	Número
PIB	Produto Interno Bruto
PMM	Prefeitura Municipal de Manaus
PMSP	Prefeitura Municipal de São Paulo
PPA	Plano Plurianual
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SP	São Paulo
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	16
1.4.1 Classificações da pesquisa.....	16
1.4.2 Técnica de levantamento de dados	18
1.4.3 Análise e interpretação dos dados	18
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	19
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 ESTADO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1.1 Estrutura do Estado e da administração pública.....	23
2.1.2 Finanças públicas e contabilidade	25
2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO	26
2.2.1 Princípios orçamentários	28
2.2.2 Processo ou ciclo orçamentário	31
2.2.3 Instrumentos de planejamento orçamentário.....	33
2.3 DESPESA PÚBLICA.....	37
2.3.1 Classificações	38
2.3.2 Classificações administrativo-legais.....	39
2.3.3 Etapas e estágios da despesa orçamentária.....	45
2.4 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	47
2.4.1 Demonstrações contábeis da Lei n.º 4.320/1964	48
2.4.2 Demonstrativos contábeis segundo a LRF	52
2.4.3 Identificação dos demonstrativos que evidenciam a despesa orçamentária.....	55
3 RESULTADOS DA PESQUISA.....	57
3.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO.....	57
3.2 OBTENÇÃO, COLETA E TABULAÇÃO DOS DADOS	59

3.3 AJUSTE DOS DADOS.....	61
3.4 RESULTADOS DA ANÁLISE.....	63
3.4.1 Composição e evolução das despesas por categorias econômicas e grupos de natureza.....	63
3.4.2 Composição e evolução das despesas conforme a classificação funcional.....	67
4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	89
4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS	89
4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS	89
4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	92
REFERÊNCIAS	93
APÊNDICE A – DESPESAS MAIS EXPRESSIVAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO, ENTRE 2005 E 2009.....	97

1 INTRODUÇÃO

Nos tempos atuais, a informação contábil passou a ser de interesse de grupos cada vez mais amplos de usuários, tanto na esfera pública como na privada. Para gerar essa informação, os usuários contam com os dados fornecidos pela Contabilidade, emitidos por meio de demonstrativos. Assim, os gestores contam com uma técnica capaz de produzir relatórios que podem ser utilizados junto à administração na tomada de decisões.

A gestão pública compreende o gerenciamento das receitas e despesas que visam atender às necessidades da comunidade. Para isto, nos entes públicos, os gestores contam com um ramo específico da Contabilidade: a Contabilidade Pública, que segundo Kohama (2008, p.25)

é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, estados, Distrito Federal e municípios e respectivas autarquias [...].

Para o alcance desse objetivo, os gestores públicos precisam seguir corretamente as normas que regem a administração orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos: a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nos artigos relacionados ao assunto; a Lei n.º 4.320/1964, que rege o direito financeiro e orçamentário da União, estados e municípios; e a Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal, entre outras.

Assim como em sistemas de Governança Corporativa, espera-se que os responsáveis pelo gerenciamento da administração pública assegurem aos interessados uma gestão com equidade, evidenciando de forma transparente qual a origem e o destino dos recursos, assim como a conformidade dos procedimentos legais, sem deixar de responsabilizarem-se pelos resultados obtidos.

Como acontece em diferentes países, a necessidade de publicar demonstrações contábeis na esfera pública é crescente, especialmente porque a observação das contas dos governos pode garantir maior controle nos diversos setores e melhorar o planejamento futuro. Para alcançar essa meta, deve existir um conhecimento mínimo por parte dos usuários para garantir a interpretação das demonstrações.

Este trabalho pretende auxiliar no entendimento do destino dos recursos: as despesas públicas. Para isto, são apresentadas a composição e evolução das despesas de um determinado ente inseridas na administração municipal.

1.1 Tema e problema

Assim como as organizações privadas, os entes públicos possuem um patrimônio que demanda um registro e posterior controle. Com o auxílio da Contabilidade Pública, os gestores dos entes públicos conseguem avaliar o cumprimento dos objetivos anteriormente planejados, e a sociedade pode verificar se os recursos públicos estão sendo bem administrados. Referindo-se ao objetivo da Contabilidade Pública, Lima (2003, p.13) afirma que esta deve “oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública”.

No Brasil, a Contabilidade Pública se orienta pela Constituição Federal de 1988, pela Lei n.º 4.320/1964, que dispõe sobre o direito financeiro e orçamentário da União, estados e municípios; e pela Lei Complementar n.º 101/2000, que estabelece normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal.

Por meio das demonstrações contábeis, cada entidade identifica como obtém seus recursos e a aplicação dos mesmos. Portanto, os relatórios públicos devem evidenciar, entre outros aspectos, como são administradas as receitas, as dívidas e as despesas. A divulgação da informação sobre como os recursos são aplicados deve ser feita de forma clara e transparente, para possibilitar o controle eficiente das contas públicas.

No entanto, esta divulgação nem sempre consegue ser entendida por todos os usuários, em especial o cidadão comum que, por ser leigo no assunto, se depara com a dificuldade de interpretar os dados evidenciados nas demonstrações contábeis. Para mudar esta situação, cada ente público deve incentivar a participação da população no planejamento e controle orçamentário, pois os recursos arrecadados são obtidos da própria população que é a maior interessada em saber o destino desses recursos, entre eles a despesa.

Desprende-se, então, a importância dos demonstrativos contábeis e as informações neles contidas, em especial da despesa pública. Neste trabalho são abordados os conceitos e classificações da despesa pública e se pretende mostrar como estas são distribuídas no município escolhido num determinado período de tempo, efetuando assim uma comparação entre os períodos.

A fim de expor o estudo das demonstrações contábeis do setor público municipal, são abordados, neste trabalho, aspectos relativos às despesas do Município de São Paulo no período compreendido entre os anos 2005 e 2009, apresentando-se a seguinte questão problema:

Qual a composição e a evolução das despesas do Município de São Paulo no período de 2005 a 2009?

1.2 Objetivos

Este trabalho apresenta um objetivo geral, para cujo alcance é complementado com objetivos específicos, detalhados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é apresentar a composição e a evolução das despesas orçamentárias do Município de São Paulo entre os anos de 2005 e 2009.

1.2.2 Objetivos específicos

Para concretizar o objetivo geral, são definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar os conceitos e as classificações das despesas no âmbito da Contabilidade Pública;
- b) identificar os demonstrativos contábeis, sistematizados pela Contabilidade Pública, que evidenciam as despesas públicas para os municípios brasileiros;
- c) coletar e organizar dados dos demonstrativos relativos à despesa empenhada do Município de São Paulo referentes aos anos de 2005 a 2009; e
- d) expor considerações sobre a composição e a evolução das despesas, segundo os principais grupos classificatórios, considerando expressividade e os efeitos inflacionários nos períodos pesquisados.

1.3 Justificativa

A busca pela transparência das contas públicas e da responsabilidade dos gestores da área na aplicação dos recursos públicos evidencia a necessidade de efetuar análises das despesas do setor que tragam benefícios para os diversos usuários e que os incentive a exigir a *accountability*, entendendo-se por *accountability* como a “responsabilidade do gestor profissional de prestar contas”. (IUDÍCIBUS, MARION e PEREIRA *apud* PLATT NETO 2005, p. 152).

Este trabalho se justifica por ser um instrumento de introdução e complementação do conhecimento sobre o tema que envolve a gestão fiscal, especialmente a respeito da utilização dos recursos obtidos por um ente municipal.

O trabalho pretende ser útil para os diversos tipos de usuários uma vez que se propõe auxiliar, primeiramente, no desenvolvimento de uma pesquisa científica que amplia as bases

teóricas que contribuem na formação acadêmica e construção de um profissional mais capacitado na análise de informações.

Por outro lado, o trabalho pretende facilitar o entendimento na apresentação dos relatórios contábeis, com enfoque na despesa pública e, com isso, ajudar os cidadãos a obter melhor conhecimento, por meio da evidenciação de informações das contas públicas, de como a despesa é executada e assim favorecer o controle social.

Também se pretende oferecer aos gestores públicos um instrumento contábil para aplicação às necessidades do município, de modo a verificar se a execução da despesa está sendo realizada de maneira correta e se cumpre com o estabelecido pela legislação, mostrando uma evidenciação adaptável a outros entes públicos.

1.4 Procedimentos metodológicos

A ciência utiliza a pesquisa como forma de obtenção e de observação de fatos, ou seja, a pesquisa pode ser descrita como investigação e estudo cujo objetivo é descobrir novos fatos e leis relativos a um campo do conhecimento.

Para Santos (2004, p.61) “o trabalho de pesquisa visando à construção do conhecimento desenvolve-se por etapas, que se constituem num método, num caminho do processo [...] que requer boas doses de trabalho intelectual e braçal”. Esta pesquisa se enquadra na modalidade de monografia, pois trata-se, segundo Marconi e Lakatos (2007, p.237) “de um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia”.

Os procedimentos utilizados na realização desta pesquisa são apresentados nas seções: classificação da pesquisa, técnica de levantamento de dados e análise e interpretação de dados.

1.4.1 Classificações da pesquisa

Para alcançar os objetivos propostos, a pesquisa se classifica em três categorias: quanto ao seu objetivo, quanto aos seus procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva. Exploratória pois, segundo Severino (2007, p.123) “busca apenas levantar informações sobre determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”; descritiva, por utilizar técnicas de coleta de dados e preocupar-se

em analisá-los e interpretá-los. Beuren e Raupp (2004, p.81) fazem uma comparação da pesquisa descritiva com a exploratória e a explicativa, enquadrando-a como intermediária das outras duas: “nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental. Como confirma Severino (2007, p.122) “a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc”. O procedimento bibliográfico se enquadra no presente estudo, pois se utilizaram além de livros, tese, dissertação e monografia de graduação.

A pesquisa bibliográfica é obrigatória na maioria dos trabalhos científicos, pois é por meio dela que se toma conhecimento sobre a produção científica existente. Beuren e Raupp (2004, p.87) ainda esclarecem que

o estudante, na elaboração do trabalho monográfico, sempre se valerá desse tipo de pesquisa, notadamente por ter que reservar um capítulo do trabalho para reunir a teoria condizente com seu estudo, normalmente chamado de revisão de literatura ou fundamentação teórica.

O método bibliográfico é considerado um dos mais importantes da pesquisa, pois serve como base para outros trabalhos a serem realizados tanto na vida acadêmica quanto fora dela.

A pesquisa documental, segundo Beuren e Raupp (2004, p.89), “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Apesar de serem semelhantes, a pesquisa bibliográfica e a documental não possuem a mesma fonte. A respeito da pesquisa documental Severino (2007, p.122) acrescenta que

tem-se como fonte documento no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais. Nesses casos, os conteúdos dos textos ainda não tiveram nenhum tratamento analítico, são ainda matéria-prima, a partir da qual o pesquisador vai desenvolver sua investigação e análise.

Essa matéria prima, obtida dos documentos, é a fonte da coleta de dados. A coleta de dados, por sua vez, além de ser característica da pesquisa documental, pode ser realizada durante ou depois da ocorrência do fato.

Por último, quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser considerada mista, por abordar aspectos qualitativos e quantitativos. Richardson (1999 apud BEUREN e RAUPP, 2004, p.92) menciona que “os estudos que empregam metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis,

compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Ainda para Silva e Menezes (2000, p.20), “a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. [...] É descritiva”. Para alguns autores, esta abordagem é comum na Contabilidade por tratar-se de uma ciência social.

No sentido quantitativo, a pesquisa apresenta, com base nos demonstrativos contábeis, a composição e evolução das despesas públicas do Município de São Paulo entre os anos de 2005 e 2009, a partir do quais efetuam-se as análises vertical e horizontal. Sobre este aspecto, Richardson (1999, p.70 apud BEUREN e RAUPP, 2004, p.92) afirma que a abordagem quantitativa

caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Assim, a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.

1.4.2 Técnica de levantamento de dados

Esta pesquisa é realizada utilizando a técnica documental, ou seja, os dados levantados são obtidos por meio de documentos legais. Conforme explica Santos (2004, p.28), “procedimentos de coleta de dados são os métodos práticos utilizados para juntar informações necessárias à construção dos raciocínios em torno de um fato/fenômeno/ processo”.

Dentre os documentos legais, são utilizados dados obtidos dos demonstrativos contábeis, disponibilizados na internet pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, dos exercícios de 2005 a 2009. Este item é ampliado no terceiro capítulo da pesquisa (resultados da pesquisa), especificamente na seção 3.2.

1.4.3 Análise e interpretação dos dados

Uma vez coletados os dados, os mesmos passam por um processo de manipulação para chegar aos resultados, e assim poder efetuar sua análise e interpretação; ambas aparecem na pesquisa estreitamente relacionadas. Gil (1999, p. 168) explica que

A análise tem como objetivo organizar e sumariar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos.

Enquanto a análise procura explicar os dados estudados, a interpretação procura ampliar o significado do estudado, mas pode variar de pesquisador para pesquisador. Para Marconi e Lakatos (2007, p.169), “a importância dos dados está não em si mesmos, mas em proporcionarem respostas às investigações”.

Como explicado anteriormente, é necessário realizar além da abordagem qualitativa, uma abordagem quantitativa, já que esta pesquisa visa coletar dados contábeis, utilizar o cálculo de análise vertical e horizontal e efetuar o ajuste monetário de inflação nas demonstrações contábeis. Beuren e Raupp (2004, p.93) destacam “a importância da abordagem quantitativa ao ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas”.

No terceiro capítulo sobre resultados da pesquisa, são abordadas, com maior detalhamento, a composição das despesas do Município de São Paulo, por classificação econômica (natureza) e funcional (funções e subfunções), assim como sua evolução ao longo do período apresentado.

1.5 Limitações da pesquisa

Ao empreender a elaboração do trabalho, o pesquisador se depara com algumas limitações na sua investigação que o levam a aprofundar os aspectos mais importantes para obter maior rendimento no seu trabalho.

Dentre as limitações, a primeira é inerente ao município estudado, pois, como a pesquisa limita-se ao estudo de um único ente, as conclusões formuladas são restritas ao Município de São Paulo. As técnicas utilizadas podem se tornar adaptáveis a outros entes públicos apesar de não serem aplicáveis diretamente a outros municípios.

Outra limitação refere-se aos dados disponibilizados que são derivados das publicações mínimas obrigatórias para o ente estudado. Nesta pesquisa não foi possível a obtenção da totalidade dos demonstrativos desejados, pois a idéia inicial era levantar os dados a partir do ano de 2004, mas somente foram disponibilizados os relatórios a partir de 2005. Apesar de ter sido solicitado o ano faltante, via correspondência eletrônica, não houve resposta satisfatória.

Esta limitação leva a outra: a abrangência. A pesquisa limita-se à obtenção das considerações do Município de São Paulo num horizonte temporal de apenas cinco anos, entre 2005 e 2009.

Dentre as limitações, também destaca-se que para a realização do trabalho, não são abordadas todas as categorias de despesa, utilizando-se apenas a classificação econômica (até os grupos por natureza) e a classificação funcional (até as subfunções). Assim, não são analisadas as classificações a nível de programa, projetos, atividades, operações especiais e metas, constantes no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Também é limitação da pesquisa a abordagem qualitativa, pois, ao ser utilizada em conjunto com a abordagem quantitativa, o pesquisador pode, a partir da sua percepção, conhecimento e interpretação dos resultados numéricos obtidos, chegar a conclusões diferentes de outros pesquisadores.

Por último, destaca-se como limitação a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras, pois apesar da impossibilidade de constatação dessas informações, considera-se a veracidade ideológica presumida.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho é estruturado em quatro capítulos: introdução, fundamentação teórica, resultado da pesquisa e, finalmente, conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

No primeiro capítulo apresenta-se o tema e o problema. Logo são identificados o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa, finalizando com a metodologia as limitações e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica que abrange uma pesquisa bibliográfica tratando dos conceitos de Estado e administração pública, orçamento público, despesa pública e, demonstrativos contábeis na administração pública.

O terceiro capítulo evidencia a análise e resultado do desenvolvimento da pesquisa, e abrange a apresentação do ente estudado, a obtenção, coleta e ajuste dos dados tabulados e as considerações sobre a despesa do ente.

O último capítulo inclui as considerações finais a respeito do tema, quanto aos objetivos e quanto aos resultados para o ente, finalizando com as sugestões para futuros trabalhos.

Por fim, são apresentadas as referências e o apêndice utilizado para a complementação da conclusão do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta alguns temas e conceitos necessários para o melhor entendimento do presente trabalho. Encontra-se dividido nos seguintes subcapítulos: Estado e administração pública, Orçamento público, Despesa pública e Demonstrativos Contábeis na administração pública.

2.1 Estado e administração pública

A partir do momento em que a população organiza-se politicamente, passa a ter existência o Estado. Este é um organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinado, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida. (FERREIRA, 1999, p. 826). Despreendem-se desta definição três elementos essenciais: a população ou sociedade, o território e o poder político. O poder dos órgãos do Estado fica circunscrito ao espaço de território definido pelos limites do Estado. Nesse espaço, explica Matias-Pereira (2006, p.140), “o poder soberano é do Estado e não existem quaisquer outras competências autoritárias que não provenham dos órgãos do Estado que detém o poder político, ou que não derivem desse poder”.

Para entender a administração pública, primeiro deve-se entender a função do Estado; este em sentido de poder ou instrumento de organização. Para Silva (2004, p.21) “deve ser estudado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções”.

O Estado foi criado para cumprir com finalidades básicas como manter a ordem política, econômica e social e promover o bem comum. Para alcançar suas finalidades o Estado deve cumprir suas funções: normativa ou legislativa (compete ao Poder Legislativo), disciplinadora ou jurisdicional (compete ao Poder Judiciário) e executiva ou administrativa (compete ao Poder Executivo), como apresenta a Figura 1.

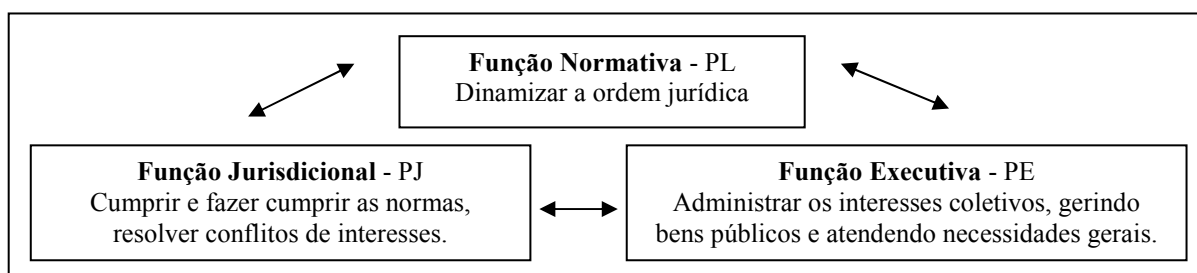


Figura 1: Funções do Estado
Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.22).

De outro ponto de vista, Musgrave (1980) classifica as funções do Estado em: *função alocativa*: a totalidade dos recursos é dividida, e se estabelece a composição do conjunto de bens públicos; *função distributiva*: efetuam-se os ajustes na distribuição da riqueza para assegurar o que a sociedade considera com um estado “justo”; e *função estabilizadora*: manutenção da estabilidade econômica, por meio de um elevado nível de emprego e uma razoável estabilidade no nível de preços, entre outros.

Para manter sua existência e satisfazer as necessidades da população, o Estado necessita cumprir com múltiplas atividades. Estas atividades são exercidas pelo Estado por meio da administração pública e podem ser divididas segundo Silva (2004, p.24) em atividades-meio e atividades-fins, como mostra a Figura 2.

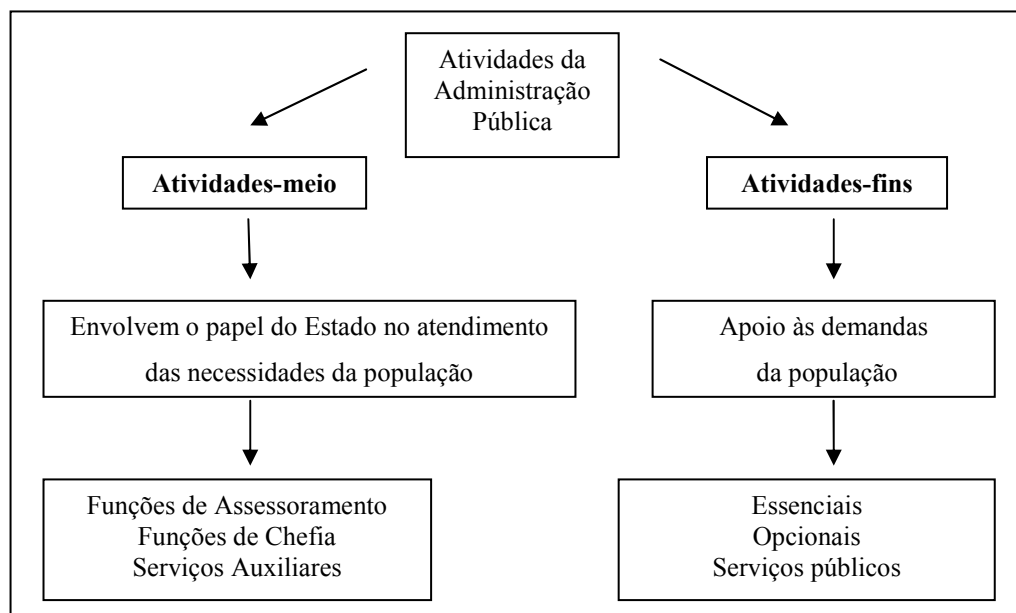


Figura 2: Atividades da administração pública
Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.24-25).

Um dos motivos que justifica a existência da administração pública é a prestação dos serviços públicos. A Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente em seu art. 175 que incumbe ao poder público a prestação de serviços públicos. Para Catherein *apud* Kohama (2008, p.1) “consideram-se serviços públicos o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem estar social ou da posteridade pública”.

O Estado se utiliza da administração pública para exercer suas funções e atividades; portanto, para subsistir, o Estado deve estar organizado pela administração pública. Assim entende Meirelles (2009, p.65-66) quando conceitua a administração pública como “todo o

aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Para melhor entender como o Estado e a administração pública se complementam, deve-se compreender primeiro como estão organizados; para tanto apresentam-se suas estruturas na seção seguinte.

2.1.1 Estrutura do Estado e da administração pública

No Brasil, o Estado é formado por três poderes independentes e harmônicos entre si: Executivo, Legislativo e Judiciário. O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República (União), pelo Governador (estados e Distrito Federal), e pelo Prefeito (municípios). Por sua vez o Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional (nível federal), pelas Assembléias Legislativas (nível estadual) e pelas Câmaras de Vereadores (nível municipal). Por fim, o Poder Judiciário é exercido pelo Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais (nível federal), por Tribunais estaduais (nível estadual), não existindo este poder no nível municipal.

De acordo com o art. 18 da Constituição Federal de 1988, a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, todos com autonomia.

O campo de atuação da administração pública pode ser dividido em: administração direta ou centralizada e administração indireta ou descentralizada. Para Kohama (2008, p.14) a administração direta

é a constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal, e do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e , na administração municipal, deve seguir estrutura semelhante.

Portanto a administração direta é formada pelos órgãos que possuem competência para o exercício das atividades administrativas do Estado, de forma centralizada. Platt Neto (2002, p.46) destaca que “embora a administração direta formalmente englobe os Poderes Legislativo e Judiciário, a expressão se relaciona apenas às instituições com subordinação ao Chefe do Poder Executivo”.

A administração indireta ou descentralizada, segundo Kohama (2008, p.15), “é aquela atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”. Ou seja, administração indireta se caracteriza pelos serviços públicos que são

transferidos do Estado para outra entidade por ele criada e autorizada para o exercício da atividade pública. Por meio de pessoas jurídicas de direito público ou privado, o Estado irá satisfazer seus fins administrativos.

Para Meirelles (2009, p. 67-68) “Na organização política e administrativa brasileira as entidades classificam-se em estatais, autárquicas, fundacionais, empresariais e paraestatais”.

O mesmo autor conceitua essas entidades da seguinte forma

Entidades estatais: [...] integram a estrutura constitucional do Estado e têm poderes políticos e administrativos, [...]. A União é soberana; as demais entidades estatais têm apenas autonomia política, administrativa e financeira, mas não dispõem de soberania, [...].

Entidades autárquicas: [...] criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou.

Entidades fundacionais: [...] a lei define as respectivas áreas de atuação (Pública ou Privada).

Entidades empresariais: [...] instituídas sob forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, com finalidade de prestar serviço público que possa ser explorado no modo empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo.

Entidades paraestatais: [...] por lei, são autorizadas a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, mas não exclusivos do Estado.

Segundo o autor as entidades estatais e as autárquicas são pessoas jurídicas de Direito Público, as entidades fundacionais são pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado e as entidades empresariais e paraestatais são pessoas jurídicas de Direito Privado.

Ainda, para Carvalho Filho (2009, p.438), as entidades paraestatais são “aquelas pessoas jurídicas que atuam ao lado e em colaboração com o Estado”, pois, conforme a própria origem da palavra, paraestatal significa ‘ao lado do Estado’. O autor explica que são vários os entendimentos para conceituar as entidades paraestatais: para alguns autores essas entidades são pessoas jurídicas de direito privado não incluindo as autarquias; para outros o contrário - as paraestatais seriam justamente as autarquias; finalmente outros autores afirmam que as entidades paraestatais seriam as pessoas de direito privado integrantes da administração indireta excluindo as autarquias, fundações e serviços sociais autônomos. Carvalho Filho (2009) conclui que, considerando seu significado, se enquadrariam como entidades paraestatais as pessoas da administração indireta e os serviços sociais autônomos.

De acordo com o art. 4º, inciso II, do Decreto-lei n.º 200/1967 a administração indireta compreende as seguintes entidades: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, e fundações públicas.

Na Figura 3, Platt Neto (2010, p.11) apresenta “as entidades componentes da administração, numa representação passível de divergência, tendo em vista a diversidade de conceitos e entendimentos”.

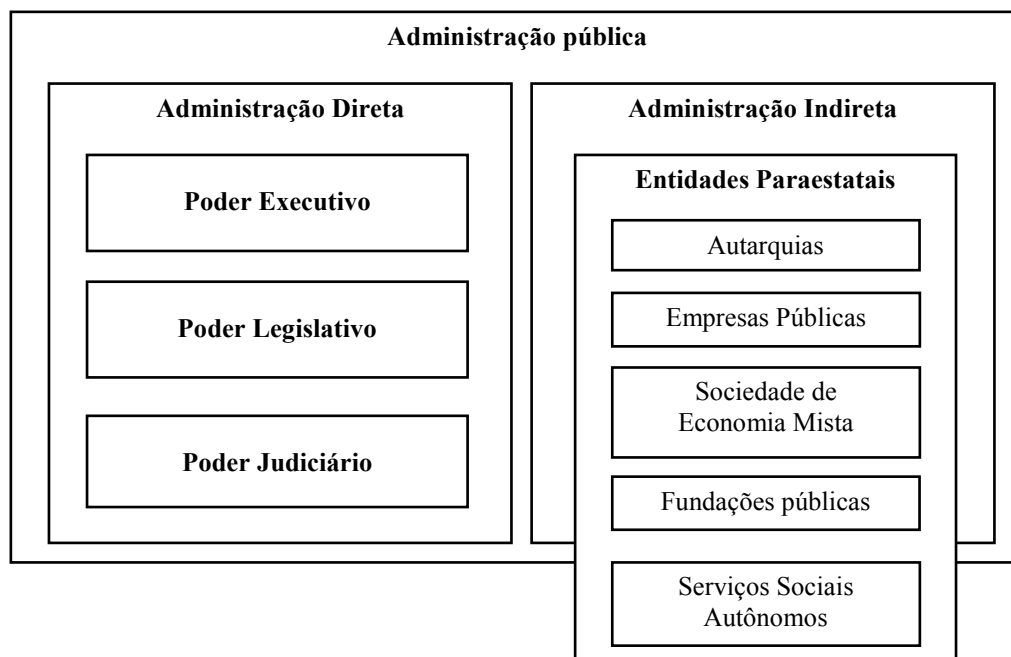


Figura 3: Entidades abrangidas pela administração pública brasileira
 Fonte: Adaptado Platt Neto (2010, p.12).

Como exemplos de órgãos da administração direta podem-se mencionar: o Ministério de Educação, o Supremo Tribunal Federal e o Senado Federal. Dentre os órgãos da administração indireta têm-se as autarquias (Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, universidades), as empresas públicas (Casa da Moeda, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos), as sociedades de economia mista (Banco do Brasil S.A., Petrobrás S.A.) e as fundações públicas (Fundação Nacional do Índio, Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico).

2.1.2 Finanças públicas e contabilidade

As funções desempenhadas pelo Estado para atingir seus objetivos são realizadas por meio da sua atividade financeira. A ciência das finanças é a ciência que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público. (DEODATO, 1977, p.11). O Estado gerencia estas atividades, para lograr suprir as necessidades da sociedade como auxílio das finanças públicas. Assim, Silva (2004, p.24) destaca que “as finanças públicas envolvem toda a ação do Estado para satisfação das necessidades coletivas e como consequência o estudo da conveniência e oportunidade da adequabilidade das ações a serem desenvolvidas para o atendimento de tais necessidades”.

As finanças públicas, segundo Silva (2004, p.23) “não são somente um meio de assegurar a cobertura para as despesas do governo, mas, também, fundamentalmente, um

meio de intervir na economia”. Portanto, o Estado deve atuar como ente regulador da economia, na promoção do desenvolvimento e na proteção dos direitos sociais.

É por meio das finanças públicas e sua administração que o Estado consegue exercer suas atividades, para obtenção dos recursos (receitas) e sua aplicação (despesas). Assim, Angélico (1994, p.35) esclarece que “é a atividade financeira do Governo que lhe possibilita realizar todas as demais atividades, tais como Segurança, Saúde, Educação, Justiça, Transporte, Comunicações, etc.”.

Para alcançar o melhor desempenho da atividade financeira, o Estado conta com uma ferramenta indispensável para executar suas funções: a Contabilidade Pública, que, segundo Cruz (1988, p.9), é “a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação do resultado”.

Além de auxiliar no desempenho das atividades, a Contabilidade Pública pretende cumprir com seus objetivos, que são, segundo Kohama (2008, p.25), “captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, [...]”. A Contabilidade Pública registra e analisa os aspectos que influenciam o patrimônio público de um ente e as formas de atuação deste para atender as necessidades coletivas. Portanto, segundo Silva (2004, p.24)

a Contabilidade estuda a atividade financeira do Estado, o que compreende o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, bem como de todos os demais reflexos decorrentes da ação dos administradores que tenham impacto sobre o patrimônio.

A Contabilidade Pública também serve como instrumento de controle. Este controle é exigido pela Lei n.º 4.320/1964 e, segundo Platt Neto (2002, p.99), “corresponde ao controle formal da administração pública. Ele visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional”. Portanto, a Contabilidade Pública é necessária não somente para escrituração dos dados contábeis, senão para sua interpretação, acompanhamento e posterior controle.

2.2 Orçamento público

Para obter o bem estar da coletividade, o Estado utiliza técnicas de planejamento. Uma das técnicas utilizadas para alcançar seus objetivos e administrar os interesses da população é

o orçamento público. O Estado utiliza o orçamento como instrumento para viabilização financeira e materialização das ações planejadas.

O orçamento é um programa de custeios, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto pelo Poder Executivo para um período financeiro e aprovado pelo Poder Legislativo. (ANGÉLICO, 1994, p.19).

O orçamento é um instrumento que auxilia na administração e nas etapas do seu processo administrativo: programação, execução e controle. Assim conceitua Manvel *apud* Giacomoni (2005, p.67) quando se refere ao orçamento como “um plano que expressa em termos de dinheiro, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo e os meios de financiamento desse programa”. Então, além de ser uma lei especial, o orçamento público é um plano de trabalho. Assim confirma Slomski (2003, p.304) ao expressar que

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Já para Cruz (1988, p.17), “o orçamento é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte”. Em outras palavras, o orçamento é o planejamento financeiro para o próximo período.

O orçamento pode ser elaborado de acordo com o regime político, ou seja, varia dependendo da forma de governo. Assim, os orçamentos podem ser classificados, segundo Silva (2004, p.44) em

Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação são de competência de Poder Legislativo, cabendo ao Executivo a sua execução.

Executivo: é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle são da competência do Poder Executivo.

Misto: é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo a sua votação e controle [...] Esse é o tipo utilizado no Brasil.

O Poder Público, em qualquer uma das suas esferas, utiliza o orçamento como instrumento para expressar seu programa de atuação, discriminando a origem dos recursos e os dispêndios a serem efetuados.

Para sua elaboração, o orçamento deve seguir certas premissas que os autores convencionaram em chamar de princípios orçamentários. A seguir, apresentam-se alguns dos princípios mais destacados.

2.2.1 Princípios orçamentários

Para que o orçamento sirva como instrumento eficaz na administração e na solução dos problemas da comunidade, faz-se necessário assegurar seu cumprimento. Para isto é indispensável que o orçamento obedeça a determinados princípios, pois, segundo Cruz (1989, p.17), “o que estes princípios têm de substancial é tentar preservar a integridade do papel político do orçamento da sociedade”.

A Lei n.º 4.320/1964 estabelece no seu artigo 2º que “a lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa [...], obedecidos os princípios de Unidade, Universalidade e Anualidade”.

Além dos princípios estabelecidos pela lei, outros também são importantes para assegurar o cumprimento do orçamento, e, para Silva (2004, p.45), “podem ser resumidos em dois aspectos: gerais e específicos”. Os gerais incluem as receitas e despesas, enquanto os específicos incluem somente as receitas (não afetação da receita e legalidade da tributação). A Figura 4 apresenta a divisão dos princípios orçamentários gerais.

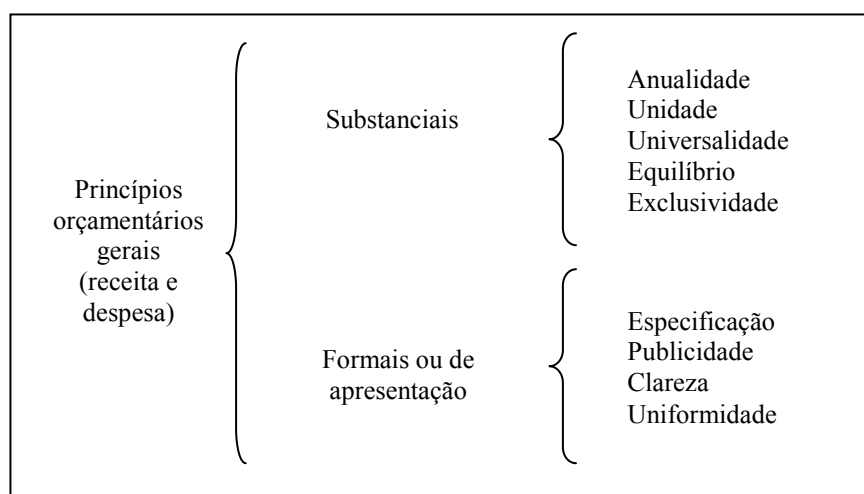


Figura 4: Princípios orçamentários
Fonte: Adaptado de Silva (2004, p.45).

Apesar de existirem inúmeros princípios, cabe apresentar os princípios orçamentários obrigatórios seguindo o estabelecido no art. 2º da Lei n.º 4.320/1964: Unidade, Universalidade e Anualidade; e posteriormente evidenciar os demais de maneira resumida.

Pelo princípio da Unidade entende-se que deve haver um só orçamento para cada pessoa jurídica de direito público, ou seja, um único orçamento para a União, cada estado, cada município, cada autarquia. Assim, segundo Silva (2004, p.46) o princípio da Unidade estabelece que: “todas as receitas e despesas devem estar contidas numa lei só lei

orçamentária. Os orçamentos devem, por conseguinte, estar integrados num só ato político do Poder Legislativo, sempre com o objetivo maior de satisfazer as necessidades coletivas”.

Complementando, para Cruz (1988, p.18): “A unidade orçamentária consiste em reunir num único documento todas as receitas e todas as despesas do Estado de forma a demonstrar se há equilíbrio, superávit ou déficit”. Isto quer dizer que no mesmo documento devem constar as entradas ou receitas e as saídas ou despesas.

Entende-se pelo princípio da Universalidade que todas as despesas e todas as receitas devem ser incluídas pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções. Como explica Kohama (2008, p.42): “deverão ser incluídos no orçamento todos os aspectos do programa da cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica”. O cumprimento deste princípio traz algumas condições para o Poder Legislativo, como enumera Cruz (1988, p.18)

- 1) Conhecer o montante dos gastos públicos programados e poder, assim, autorizar a cobrança de receitas até o limite capaz de atendê-los;
- 2) impedir que o Poder Executivo realize operações de receita e gastos sem correspondente autorização das Casas Legislativas;
- 3) possibilitar que as Casas Legislativas conheçam, antecipadamente, todas as receitas e gastos desejados autorizando as respectivas arrecadações e realizações.

Assim, ao estabelecer que todas as receitas e todas as despesas devem constar pelo seu valor bruto (sem deduções), o princípio da Universalidade facilita o controle efetivo sobre o montante real das transações.

O princípio da Anualidade refere-se à obrigatoriedade de votação anual do orçamento. Em conformidade com este princípio, para Angélico (1994, p.39) “as previsões de receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo [...]. O período de doze meses tem sido considerado ideal [...]”. No Brasil, o período de vigência do orçamento coincide com o ano civil.

Para Silva (2004) o princípio da Anualidade tem fundamentos econômicos e institucionais: econômico, pois seria difícil formular previsões de gastos para períodos superiores a um ano; institucional, pois o controle prévio e subsequente por parte do Poder Legislativo deve ser realizado o mais frequentemente possível.

No Quadro 1, apresenta-se o resumo dos princípios orçamentários abordados pelos autores Kohama (2008), Angélico (2006) e Silva (2004):

Princípios	Kohama (2008)	Angélico (2006)	Silva (2004)
Programação	o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação	não consta	não consta
Unidade	os orçamentos de todos os órgãos autônomos que constituem o setor público devem-se fundamentar em uma única política orçamentária.	o orçamento deve constituir uma só peça, compreendendo as receitas e as despesas do exercício, de modo a demonstrar se há equilíbrio, saldo ou déficit.	todas as receitas e todas as despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária. Os orçamentos devem, estar integrados num só ato político do Poder Legislativo.
Universalidade	o orçamento deve conter todos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica.	todas as receitas e todas as despesas devem ser incluídas no orçamento, normalmente por seus valores brutos, conforme regra do orçamento bruto.	estabelece que todas as receitas e todas as despesas devem constar da Lei Orçamentária por seus totais, vedadas quaisquer deduções.
Anualidade	critério de um ano para o período orçamentário, sendo o que melhor atende a concretização dos objetivos sociais e econômicos.	ou princípio da periodicidade, as previsões de receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo.	a aplicação desse princípio estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada a um ano; todavia, o preceito tem diferente alcance segundo se refira às despesas ou às receitas.
Exclusividade	evitar que se incluam na lei do orçamento normas relativas a outros campos jurídicos e, portanto estranhas à previsão da receita e fixação da despesa.	a lei orçamentária não conterá matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa.	não consta
Clareza	o orçamento deve ser expresso de forma clara, ordenada e completa.	não consta	o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo.
Equilíbrio	o orçamento deverá manter o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa.	não consta	o princípio do equilíbrio tem conotação meramente financeira e deve ser observado necessariamente a longo prazo.
Especificação	não consta	ou discriminação, tem por escopo vedar as autorizações globais, tanto para arrecadar tributos como para aplicar os recursos financeiros.	refere-se à classificação e designação dos itens que devem constar do orçamento, vincula-se, portanto, com a classificação das receitas e despesas.
Publicidade	não consta	não consta	o orçamento deve ser rodeado da mais completa publicidade, devendo chegar não só ao conhecimento dos representantes do povo como também de toda a comunidade.
Uniformidade	não consta	não consta	no aspecto formal, o orçamento deve reunir também a condição de conservar estrutura uniforme por meio dos distintos exercícios, ou seja, deve atender ao princípio da uniformidade, também denominado consistência.

Não-afetação da receita	não consta	não consta	postula o recolhimento de todos os recursos a uma caixa única do Tesouro, sem discriminação quanto a sua destinação.
Legalidade da tributação	não consta	não consta	diz respeito às limitações que o Estado possui quanto ao seu poder de tributar incluindo vedações tais como: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
Precedência	não consta	não consta	resulta do fato de que a autorização prévia das despesas constitui, além de uma faculdade, um ato obrigatório para o Poder Legislativo, que não pode deixar de aprovar a lei orçamentária.

Quadro 1: Princípios orçamentários

Fonte: Alves (2009, p.30-31).

Os princípios descritos servem como guias para a elaboração e posterior controle do orçamento. Além de cumprir com os princípios, o orçamento deve passar por uma série de passos para poder alcançar seu objetivo. Esses passos referem-se ao ciclo ou processo orçamentário, a ser detalhado na próxima seção.

2.2.2 Processo ou ciclo orçamentário

O processo ou ciclo orçamentário é o período de tempo em que se processam as atividades do orçamento público. Assim, Silva (2004, p.90) confirma o conceito de ciclo orçamentário quando o define como

período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas.

Este processo orçamentário é dividido em etapas: elaboração, aprovação, execução e controle, devendo ser realizadas em sequência para fechar o ciclo. Na Figura 5, observa-se a representação deste processo.

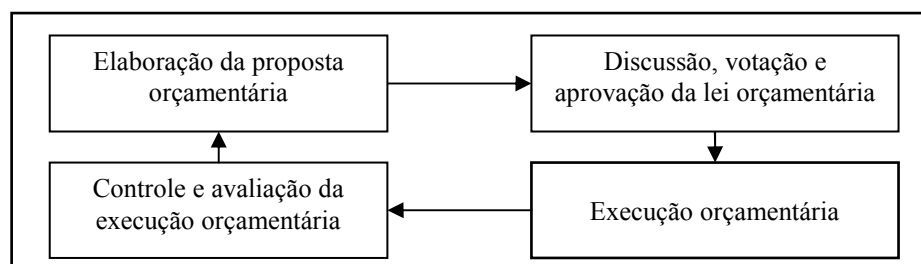


Figura 5: Processo orçamentário

Fonte: Giacomoni (2005, p.194).

Não se deve confundir o ciclo orçamentário com o exercício financeiro, pois este corresponde somente à fase de execução orçamentária enquanto que a elaboração da proposta é anterior e o controle é posterior. Para melhor entendimento apresentam-se a seguir as etapas que se destacam como mais importantes: elaboração, execução e controle.

a) Elaboração

A elaboração é o ponto de partida para a futura concretização do orçamento, pois sem elaboração não há o que aprovar ou executar. Segundo Silva (2004, p.66), “elaborar um orçamento deve ser entendido como o processo de orçar a receita e fixar a despesa”. Isto significa que se deve estimar quanto de receita há de ser arrecadada dentro do período orçamentário, e quanto de despesa é determinada para o mesmo período.

Conforme o artigo 32 da Lei n.º 4.320/1964 “se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas constituições ou nas leis orgânicas dos municípios, o Poder Legislativo, considerará como proposta a lei de orçamento vigente”.

A elaboração da proposta orçamentária compete ao Poder Executivo, que envia a proposta para o Poder Legislativo para discussão e aprovação, cumprindo os prazos conforme a esfera de governo. Quando o projeto é aprovado, volta para o chefe do Poder Executivo para ser sancionado, culminando com sua promulgação e publicação no Diário Oficial, para assim entrar na etapa de execução.

b) Execução

A etapa de execução não é mais que colocar em prática aquilo que foi programado na elaboração do orçamento. Em palavras de Slomski (2003, p.309), “é a fase em que é realizado aquilo que fora previsto nos projetos e atividades da referida Lei do Orçamento”.

Para Kohama (2008, p.46), esta etapa “constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros”.

Cabe destacar que, segundo definição da Secretaria do Tesouro Nacional, o exercício financeiro é o período correspondente à execução orçamentária. Assim complementa Giacomoni (2005, p.262): “no Brasil, o ano financeiro observado pelo setor público coincide com o ano civil; assim, os orçamentos anuais são executados no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano”.

Para executar o orçamento, devem ser cumpridas as orientações da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para obter um resultado eficiente, evitando a necessidade de ajustar possíveis imprevistos não observados no momento da elaboração.

c) Controle e avaliação

Nessa última etapa percebe-se a própria finalidade do orçamento público: ser um instrumento de controle. A própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 70, estabelece que a fiscalização, seja contábil, financeira, orçamentária operacional ou patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, deve ser exercida mediante controle externo pelo Congresso Nacional e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

No plano orçamentário, as áreas de controle estão definidas no artigo 75 da Lei n.º 4.320/1964 que compreende

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Apesar de ser a última etapa do ciclo orçamentário, o controle deveria ocorrer durante a etapa de execução para poder corrigir eventuais desvios. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) auxilia neste controle, pois seu objetivo é prevenir riscos e corrigir desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas. Como exemplos de controle da LRF têm-se a limitação de empenho com despesas, caso seja verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita pode não comportar o cumprimento das metas estabelecidas; e a conta restos a pagar, que não pode ter saldo no final do mandato sem que existam suficientes disponibilidades para seu pagamento.

O controle é realizado pelo Poder Legislativo por meio do Tribunal de Contas, mas a sociedade também pode e deve participar deste controle. Para concretizar a realização do ciclo orçamentário, são utilizados instrumentos de planejamento orçamentário que são apresentados na seguinte seção.

2.2.3 Instrumentos de planejamento orçamentário

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 165 os seguintes instrumentos de planejamento orçamentário: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de

Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA). Estes instrumentos, de acordo com Silva (2004, p. 30), possuem uma hierarquia, conforme demonstra a Figura 6.

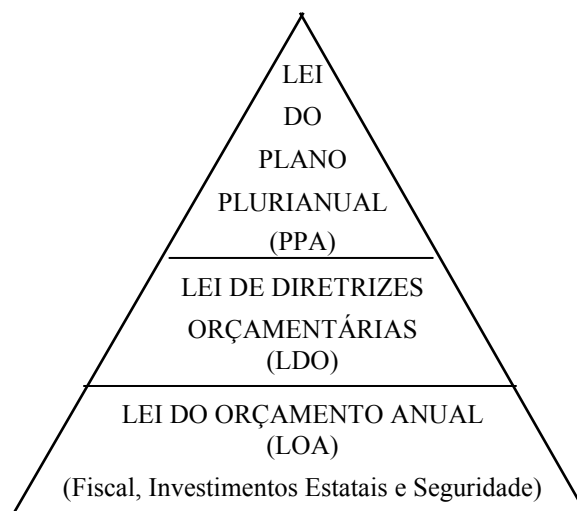


Figura 6: Estrutura dos instrumentos de planejamento
Fonte: Silva (2004, p. 30).

Seguindo esta hierarquia o planejamento do Brasil se expressa no PPA. Logo, a elaboração da LDO deve seguir as diretrizes que constam no PPA, e por sua vez a LOA deve seguir as diretrizes contidas na LDO. Percebe-se que, apesar da escala hierárquica, os três instrumentos estão relacionados entre si.

a) Plano Plurianual (PPA)

Para atender às necessidades da população, o Estado deve planejar como os recursos financeiros devem ser aplicados, de acordo com as prioridades da comunidade. Este planejamento deve ser elaborado de forma ordenada e seguindo um critério de classificação e sistematização segundo os graus de prioridade. O art. 165, § 1 da Constituição Federal de 1988 estabelece as obrigações a seguir pelo PPA

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrente e para as relativas aos programas de duração continuada.

Neste contexto, a Lei Complementar n.º 101 de 2000 surge trazendo um novo enfoque à gestão pública exigindo a modernização das técnicas de elaboração e execução orçamentária e principalmente de planejamento.

O PPA tem o propósito de identificar e avaliar os recursos disponíveis e estabelecer as despesas. Trata-se, para Matias-Pereira (2006, p.265), de “lei debatida e aprovada pelo Congresso Nacional, que engloba todas as ações do governo: prestação de serviços, atividades de manutenção da máquina administrativa e investimentos, na área social e de infraestrutura”.

O PPA abrange os respectivos Poderes na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios sendo elaborada no primeiro ano do mandato do Executivo e com vigência de quatro anos.

Pode-se sintetizar, para Matias-Pereira (2006), que os objetivos do PPA são: orientar a ação governamental, para alcançar o desenvolvimento econômico; orientar o planejamento, obedecendo os princípios de regionalização; definir diretrizes para elaboração dos orçamentos fiscal e de investimentos; e ordenar e disciplinar a execução de despesas com investimentos. As metas estipuladas no PPA devem ser alcançadas no prazo estipulado pelo orçamento anual. O prazo pode mudar dependendo do ente da federação do qual se trate.

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Por meio da LDO são estabelecidas as metas e prioridades da administração pública federal até as disposições sobre alterações na legislação tributária da União, conforme consta no seu art. 165, § 2 da Constituição Federal de 1988

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política da aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Com base na LDO, o governo escolhe os temas que compõem as prioridades e metas que farão parte da proposta de lei orçamentária do exercício seguinte, para implantação de ações nos diversos setores, tais como: educação, saúde, transporte e saneamento.

A Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF) surge para estabelecer as normas sobre responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo uma ação planejada e transparente. Em seu artigo 4º a LRF estabelece que, além do disposto pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 165, § 2, a LDO disporá também sobre

- a) o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses de: a receita arrecadada ficar inferior à estimada, comprometendo as metas de resultado primário; e haver necessidade de reduzir a dívida para voltar ao limite;
- c) (VETADO)
- d) (VETADO)

- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Note-se que, com o advento da LRF, os órgãos públicos são obrigados a seguir o cumprimento das metas obedecendo aos limites; assim, a lei consegue alcançar seu objetivo de responsabilidade fiscal, prevenindo riscos e corrigindo desvios.

Com o intuito de impor limitações e efetivar o cumprimento das metas fiscais, a LDO orienta os gestores públicos por meio de suas diretrizes. Assim conceitua Kohama (2008, p.37) quando afirma que a LDO

tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no plano plurianual.

A LDO deve conter parte do PPA, pois como este último é determinado para um período de quatro anos, a LDO deve contemplar cada ano do PPA anteriormente projetado. Com base na elaboração do PPA e posteriormente na LDO deve ser elaborada a Lei Orçamentária Anual (LOA).

c) Lei Orçamentária Anual (LOA)

A LOA deve cumprir o que foi estabelecido pela LDO e deve conter a discriminação da receita e despesa para evidenciar o programa de trabalho do governo. Em seu art. 165, §5 a Constituição Federal de 1988 estabelece os tipos de orçamento que a LOA devem compreender

- I - o **orçamento fiscal** referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o **orçamento de investimento** das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o **orçamento da seguridade social**, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Além de cumprir com o estabelecido pela Constituição Federal de 1988, a Lei de Orçamento Anual deve ser elaborada seguindo as pautas estabelecidas pela LRF e ao mesmo tempo ser compatível com o PPA e com a LDO, sem prejuízo dos demonstrativos definidos pela Lei n.º 4.320/1964.

A complementação que a LRF faz à Constituição Federal de 1988, está disposta no seu artigo 5º que prevê seu alinhamento com o PPA e com a LDO

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Portanto, a LOA é uma lei ordinária na qual são estimadas as receitas e fixadas as despesas de um período, contemplando as metas do PPA e as diretrizes da LDO. Dentre os instrumentos de planejamento orçamentário, destaca-se que o orçamento é o demonstrativo de evidenciação financeira que evidencia o resultado das ações planejadas para o alcance das metas estipuladas.

Como visto, o orçamento evidencia tanto as receitas como as despesas. Estas últimas são o tema principal do trabalho e seu conceito, classificação e estágios são apresentados na seção seguinte.

2.3 Despesa pública

A utilização dos recursos que o Estado faz para atender às necessidades da sociedade chama-se despesa pública. Segundo Silva (2004, p.125), é constituída por “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade”. No conceito do autor desprende-se que a despesa não se refere somente aos desembolsos, mas também aos encargos assumidos. Complementando este conceito, para Kohama (2008, p.87)

constituem despesa pública os gastos na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais: à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

Portanto a despesa pública representa dispêndio dos recursos obtidos por um ente público, representados por uma saída de recursos financeiros ou o reconhecimento de uma obrigação.

O Manual da Despesa Nacional (MDN, 2008, p.18) entende que despesa orçamentária “é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial”. Ainda, o manual distingue as despesas quanto as entidades destinatárias do orçamento (despesa orçamentária pública e privada) e quanto ao impacto na situação líquida patrimonial (despesa orçamentária efetiva e não-efetiva).

Para ter uma noção de como as despesas públicas são agrupadas, apresentam-se na próxima seção algumas de suas classificações.

2.3.1 Classificações

As despesas públicas podem ser classificadas sob diversos enfoques. Seguindo o pensamento de Silva (2004, p.133), “a despesa pública pode ser classificada nos seguintes aspectos: quanto à natureza, quanto à competência político institucional, quanto à afetação patrimonial, quanto à regularidade”. Esta classificação é adotada pela maioria dos autores que abordam o assunto.

a) Quanto à natureza

A classificação quanto à natureza da despesa se divide em: orçamentária e extraorçamentária. É orçamentária quando integrar o orçamento, pois é discriminada e fixada nele. Segundo Angélico (1994, p.62), a despesa orçamentária “é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente”.

Já a despesa extraorçamentária não depende de autorização legislativa e é paga à margem de lei orçamentária, pois, para Kohama (2008, p.88) ela “se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extraorçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros”. Portanto, as despesas extraorçamentárias são decorrentes da devolução dos recursos recebidos anteriormente como receitas extraorçamentárias.

b) Quanto à competência político-institucional

No âmbito da competência político- institucional a despesa se classifica em federal, estadual ou municipal, dependendo do ente público ao qual compete sua realização. Considera-se federal quando de responsabilidade da União que, para Silva (2004, p. 134), “a

realiza para atendimento de seus serviços e encargos por força da Constituição, das leis e dos contratos”; estadual, quando de responsabilidade dos estados; e municipal, quando de responsabilidade dos municípios.

c) Quanto à afetação patrimonial

Este grupo é dividido em Despesas Efetivas e Despesas por Mutações Patrimoniais. As Despesas Efetivas são aquelas cuja responsabilidade de pagamento é assumida obrigatoriamente pelo Estado, fixando dotações orçamentárias anuais. (SILVA, 2004, p.134). O Manual de Despesa Nacional (MDN, 2008) complementa dizendo que, em geral, a despesa orçamentária efetiva coincide com a despesa corrente.

As Despesas por Mutações Patrimoniais são oriundas de mutações que em nada diminuem o patrimônio líquido, constituindo simples saídas ou alterações compensatórias que o compõem (SILVA, 2004, p.134). Em geral estas despesas coincidem com as despesas de capital.

d) Quanto à regularidade

As despesas quanto à regularidade podem ser ordinárias ou extraordinárias. As primeiras são despesas que se repetem em todos os exercícios; segundo Silva (2004, p.134), “são constantes, ou seja, que são gastas na manutenção dos serviços públicos”, como as despesas com material de consumo ou com pessoal. Já as despesas extraordinárias são, segundo Silva (2004), de caráter excepcional, pois são despesas esporádicas e não costumam aparecer no orçamento, como por exemplo, as despesas decorrentes de guerras ou enchentes.

Além de serem classificadas, as despesas passam por diversas etapas ou estágios. Primeiro verifica-se sua necessidade, logo se decide se o desembolso é ou não pertinente para cobrir as necessidades coletivas e, caso afirmativo, aprovam-se para finalizar com seu efetivo pagamento. Essas etapas são apresentadas na seção seguinte.

2.3.2 Classificações administrativo-legais

Além das classificações anteriores, as despesas públicas são enquadradas segundo a Lei n.º 4.320/1964, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2009) e o Manual de Despesa Nacional (2008) nas seguintes classificações: institucional, funcional, estrutura programática e quanto à natureza.

a) Classificação institucional

Esta classificação tem como objetivo apresentar a estrutura orgânica da execução da despesa, pois conforme Giacomoni (2005, p.93), seu objetivo “é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária”.

O MCASP (2009, p.52) define que “a classificação institucional reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária”. No quadro 2, observam-se exemplos de órgãos e unidades orçamentárias.

Órgão	Unidade orçamentária
26000 Ministério da Educação	26242 Universidade Federal de Pernambuco 26277 Fundação Universidade Federal de Ouro Preto 26321 Escola Agrotécnica Federal de Manaus
30000 Ministério da Justiça	30107 Departamento de Polícia Rodoviária Federal 30109 Defensoria Pública da União 30911 Fundo Nacional de Segurança Pública
39000 Ministério dos Transportes	39250 Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT 39252 Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes – DNIT

Quadro 2: Exemplos de órgão orçamentário e unidade orçamentária do Governo Federal

Fonte: Portaria Conjunta STN/SOF n.º 3/2008.

Esta classificação é utilizada para organizar a estrutura de cada órgão no orçamento. O MDN (2008) e o MCASP (2009) explicam que no caso do Governo Federal, a classificação compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária.

b) Classificação Funcional

Como indica seu nome, a classificação funcional segrega a evidenciação das despesas públicas em funções assim como em subfunções, e tem como objetivo evidenciar em qual setor a despesa é realizada.

A classificação funcional foi instituída pela Portaria MOG n.º 42/1999 que segrega, no seu art. 1, a classificação nos níveis de funções e subfunções, entendendo como função o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público, e como subfunção uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

Assim como a classificação institucional, a classificação funcional também é representada por cinco dígitos, sendo que os dois primeiros representam a função e os três últimos representam a subfunção.

A função, por representar o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público “quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios.” (MCASP, 2009, p.53).

A subfunção, por representar um nível de agregação imediatamente inferior à função, deve, segundo o MCASP (2009, p.53), “evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções”. Nem sempre as subfunções podem ser relacionadas com funções discriminadas na Portaria MOG n.º 42/1999; portanto deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão.

No Quadro 3 são apresentadas algumas das funções e subfunções de governo constituídas na portaria mencionada.

Funções	Subfunções
01 - Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 - Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
04 - Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária
20 - Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal 602 - Promoção da Produção Animal

Quadro 3: Extrato de funções e subfunções de governo
Fonte: Adaptado da Portaria MOG n.º 42/1999.

A Portaria MOG n.º 42/1999 determina a atualização das funções e subfunções às quais se refere o art. 2º, inciso I, da Lei n.º 4.320/1964 e seu Anexo 5, que passam a constar no Anexo da própria portaria.

c) Estrutura programática

A ação do governo deve estar estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos definidos, entendendo-se como programa, segundo o MCASP (2009, p.54) “o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido”.

A partir do programa são identificadas as ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. Na Figura 7, observa-se a ligação entre a classificação funcional e a classificação programática.

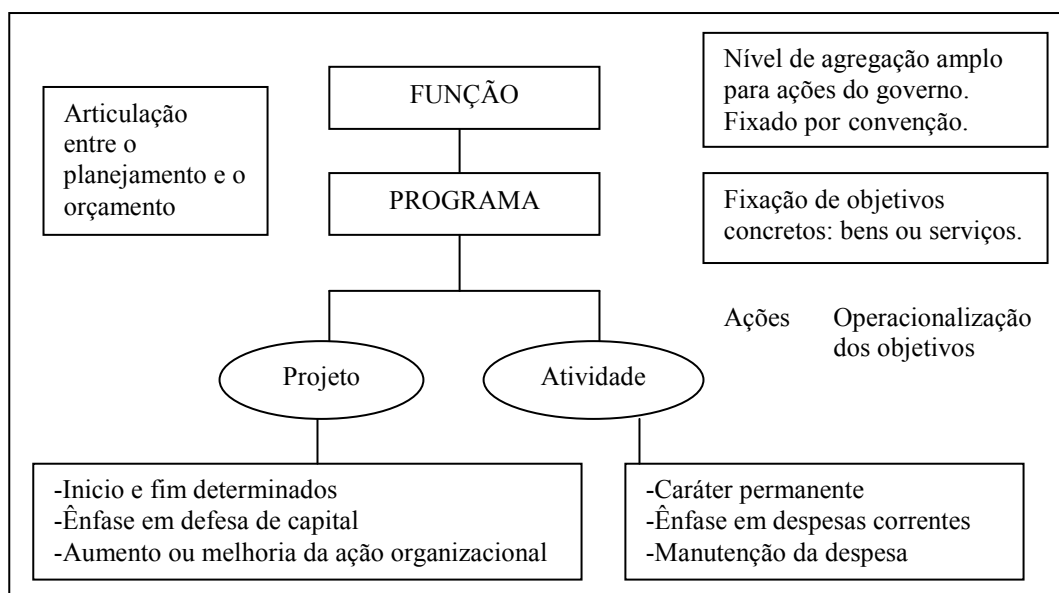


Figura 7: Classificação funcional programática
Fonte: Adaptado Matias-Pereira (2006, p.275).

O art. 2º da Portaria MOG n.º 42/1999 segrega a classificação programática em projetos, atividades e operações especiais, assim definindo-as

Projeto: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;

Atividade: instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;

Operações Especiais: despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Conforme estabelece o art. 3º da mesma portaria, “a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas,

códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações desta Portaria”. Assim, os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas, mas cada um pode estabelecer sua estrutura própria.

d) Classificação quanto à natureza da despesa

Conforme estabelece o art. 3º da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001, a classificação da despesa quanto a sua natureza divide-se em: I) categoria econômica, II) grupo de natureza da despesa e III) elemento de despesa.

Segundo o MCASP (2009, p. 64) “o código da natureza de despesa orçamentária é composto por seis dígitos, desdobrado até o nível de elemento ou, opcionalmente, por oito, contemplando o desdobramento facultativo do elemento” como mostra a Figura 8:

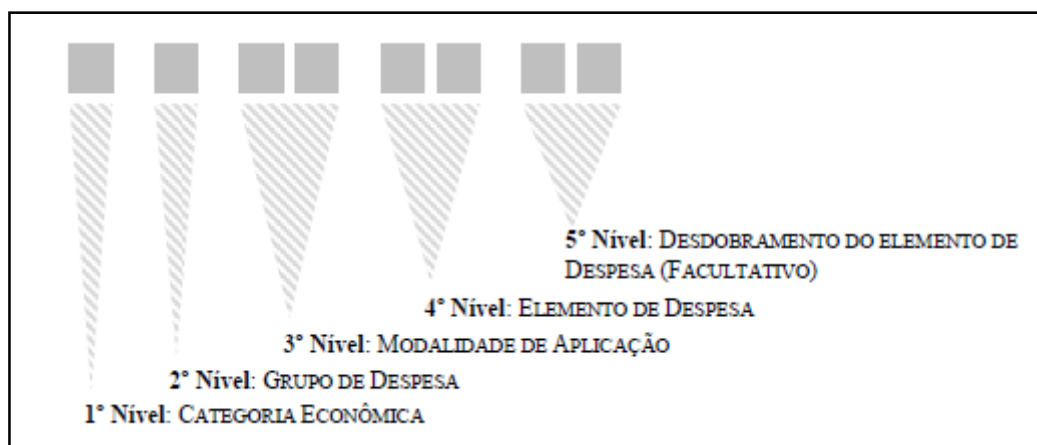


Figura 8: Estrutura da natureza da despesa orçamentária
Fonte: Portaria Conjunta STN/SOF n.º 3/2008.

A Portaria Interministerial n.º 163/2001 esclarece que a natureza da despesa é complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Seu objetivo é possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

A categoria econômica divide-se em despesas correntes e despesas de capital, sendo as primeiras definidas pelo MDN (2008) como todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital; já as despesas de capital são aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Por grupos de natureza de despesa, a Portaria Interministerial n.º 163/2001 entende a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Assim cada categoria econômica compreende um grupo de natureza de despesa, como observa-se no Quadro 4.

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa.

2 - Juros e Encargos da Dívida

Despesas com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

3 - Outras Despesas Correntes

Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa;

4 - Investimentos

Despesas com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

5 - Inversões Financeiras

Despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas.

6 - Amortização da Dívida

Despesas com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.

7 - Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor

Os ingressos previstos que ultrapassem as despesas orçamentárias fixadas num determinado exercício constituem o superávit orçamentário inicial, destinado a garantir desembolsos futuros do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, do ente respectivo. Assim sendo, este superávit orçamentário representará a fração de ingressos que serão recebidos sem a expectativa de execução de despesa orçamentária no exercício e constituirá a reserva orçamentária para suportar déficit futuros, onde as receitas orçamentárias previstas serão menores que as despesas orçamentárias.

8 - Reserva de Contingência

Compreende o volume de recursos destinados ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos. Essa reserva poderá ser utilizada para abertura de créditos adicionais, desde que definida na LDO.

Quadro 4: Classificação da despesa por grupos de natureza

Fonte: Adaptado Platt Neto (2010, p.31-32).

Entre as despesas correntes, encontram-se os grupos de natureza: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes. Já os Investimentos, as Inversões Financeiras e a Amortização da Dívida enquadram-se dentro das despesas de capital.

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins, conforme estabelece a Portaria Interministerial n.º 163/2001.

2.3.3 Etapas e estágios da despesa orçamentária

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 2 de 06/08/2009, trata no seu Volume I dos Procedimentos contábeis Orçamentários. O manual opta, no capítulo sobre etapas da despesa orçamentária, por dividir as etapas em três: planejamento, execução e controle e avaliação. Cada etapa, por sua vez subdivide-se em estágios da despesa. Idêntica postura adota o Manual da Despesa Nacional (MDN) aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 3 de 16/10/2008.

Alguns autores não fazem esta divisão; simplesmente explicam cada um dos estágios sem a divisão em etapas. É o caso de Cruz (1988), Lima (2003), Silva (2004), Angélico (1994) e Giacomoni (2005). Entre os estágios da despesa tem-se: a programação, a licitação, o empenho, a liquidação, o suprimento, o pagamento, a tomada de contas e a retroalimentação.

Para o conceito do MCASP (2009) e do MDN (2008), a etapa de planejamento inclui: a programação e a licitação; na etapa de execução encontramos os estágios: empenho, liquidação e pagamento, que são obrigatórios no processo orçamentário. Assim o confirma a Lei n.º 4.320/1964, que inclui dentro do “Título VI” da execução orçamentária, o “Capítulo III” para evidenciar os três estágios legais da despesa.

Neste trabalho abordam-se os estágios de programação (da etapa de planejamento) e os estágios de empenho, liquidação e pagamento (da etapa de execução e obrigatórios pela Lei n.º 4.320/1964).

a) Programação ou fixação da despesa

Todo orçamento é uma planificação do que vai ser recebido e o que vai ser gasto. Nos entes públicos também se faz necessário planejar as entradas e saídas. No caso da despesa, o estágio de programação orçamentária e financeira consiste na compatibilização do fluxo dos pagamentos com o fluxo dos recebimentos, visando o ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação (MDN, 2008, p.59). Em outras palavras, para Cruz (1988, p.72) a programação é a “compatibilização da previsão de gastos com o ingresso de

receitas e sistematização de normas organizacionais e preferenciais entre os diversos tipos de gastos”.

Silva (2004, p.154) defende que a despesa é fixada “quando impõe restrição ao próprio Poder Legislativo, vedando a concessão de créditos ilimitados, e proibindo a abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa e, ainda, a transposição de recursos de uma categoria de programação para outra”.

Enquanto o montante a arrecadar das receitas é estimado por meio de cálculos, as despesas a serem realizadas são definidas ou fixadas, pois não podem ultrapassar o que foi estabelecido.

b) Empenho

Como antes visto, o estágio de empenho faz parte da etapa de execução orçamentária. Segundo o art. 58 da Lei n.º 4.320/1964, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. É o empenho que gera a obrigação de pagar.

Conforme mostra o Quadro 5, existem três modalidades de empenho: *ordinário*, cujo montante é conhecido e o pagamento ocorre de uma só vez; o empenho *por estimativa*, cujo montante desconhecido que deve ser estimado; e o empenho *global*, cujo montante é conhecido, mas o pagamento é parcelado.

Empenho	Ordinário	Empenho para despesas que tenham parcela única e cujo valor exato seja conhecido “a priori”
	Estimativa	Empenho para despesas cujo valor exato do montante não possa ser determinado “a priori”
	Global	Empenho para despesas contratadas e outras sujeitas ao parcelamento. O valor é determinado “a priori” e as apropriações de despesa se dão “a priori”.

Quadro 5: Modalidades de empenho

Fonte: Cruz (1988, p.75).

Segundo Silva (2004, p. 154) “o empenho é prévio, ou seja, precede à realização da despesa e tem de respeitar o limite do crédito orçamentário”. Assim a despesa empenhada cria a obrigação de pagar.

c) Liquidação

A liquidação é o segundo estágio da execução orçamentária. Conforme o artigo 63 da Lei n.º 4.320/1964, consiste “na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os

títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. O parágrafo 1º deste artigo descreve que o motivo desta verificação é apurar

- I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II - a importância exata a pagar;
- III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Por meio da liquidação, comprova-se se o credor cumpriu com todas as obrigações do serviço contratado ou do fornecimento do bem, assim, o estágio da liquidação envolve para Lima (2003, p.86) “todos os atos de verificação e conferência, desde a entrada do material ou a prestação do serviço até o reconhecimento da despesa”. Portanto, cumpriu-se o que estava especificado no empenho.

d) Pagamento

O pagamento é o último estágio da despesa. Segundo o artigo 64 da Lei n.º 4.320/1964 “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”.

Para Giacomoni (2005, p.272) “o estágio de pagamento é desenvolvido em dois momentos distintos: a emissão da ordem de pagamento e o pagamento propriamente dito”. A ordem de pagamento é emitida após a liquidação; o pagamento propriamente dito, segundo o artigo 65 da Lei n.º 4.320/1964 “será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídos por estabelecimentos bancários credenciados [...]”.

Após ter cumprido com as etapas e estágios, a despesa é evidenciada nos diversos demonstrativos contábeis. Na seção 2.4 são abordados os demonstrativos da administração pública, tanto da Lei n.º 4.320/1964 quanto da LRF.

2.4 Demonstrativos contábeis na administração pública

Na Contabilidade, os demonstrativos contábeis são fonte de dados para a geração de informações. Auxiliam tanto aos usuários externos, no entendimento da situação econômico-financeira de um ente, quanto aos seus gestores na tomada de decisões.

Os balanços e demonstrativos devem, segundo Silva (2004, p. 345) “obedecer aos princípios básicos da clareza, integridade e sinceridade, pois só assim estaremos democratizando as informações e praticando o princípio da evidência”.

Na administração pública, além dessas características, as demonstrações são importantes instrumentos de controle e evidência de resultados. A seguir são apresentadas

as demonstrações contábeis de acordo com a Lei n.º 4320/1964 e com Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

2.4.1 Demonstrações contábeis da Lei n.º 4.320/1964

A Lei n.º 4320, aprovada pelo Congresso Nacional em 1964, nasce como forma de padronização orçamentária e adota um modelo padrão para os três níveis de governo, conforme estabelece seu art. 1º: “Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal [...]”.

Os resultados do exercício financeiro são demonstrados nos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, como estabelecem os Anexos n.º 12, 13, 14 e 15 da Lei n.º 4320/1964. Conforme aprovado pela Portaria STN n.º 749, de 15/12/2009 estes anexos sofrem alterações que são válidas de forma facultativa a partir de 2010 e de forma obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e em 2013 para os municípios.

a) Balanço Orçamentário (BO)

O BO demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, evidenciando as diferenças existentes entre estas (Anexo 12 da Lei n.º 4.320/1964, artigo 102). Segundo o conceito de Kohama (2006, p.16) este demonstrativo

é um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem não só as receitas previstas no orçamento, como também as realizadas, e, identicamente, as despesas fixadas e as realizadas, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

De acordo com o art. 91 da Lei n.º 4.320/1964, neste demonstrativo “o registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais”.

Por meio do BO, o usuário da informação pode verificar todos os elementos de receita e despesa previstos e fixados na Lei Orçamentária, bem como os valores que são executados no exercício, permitindo uma comparação entre as previsões iniciais e o ocorrido no período.

b) Balanço Financeiro (BF)

O Balanço Financeiro demonstra a receita e a despesa orçamentária, bem como os

recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte. (SLOMSKI, 2003, p.158).

Como Silva (2004, p.351) explica “o balanço financeiro representa ao final do exercício o produto da contabilidade financeira, cuja função é a de registrar as operações relativas à movimentação de valores, especialmente numerário”.

Este demonstrativo deve ser elaborado em conformidade com o modelo apresentado no Anexo 13 da Lei n.º 4.320/1964, e permite ao usuário verificar os valores de receitas e despesas realizadas no período, das despesas efetivadas, mas ainda não pagas que estão compensadas com a conta de Restos a Pagar no grupo das receitas extraorçamentárias.

c) Balanço Patrimonial (BP)

De acordo com o artigo 105 da Lei n.º 4.320/1964, o BP demonstra “o Ativo Financeiro; o Ativo Permanente; o Passivo Financeiro; o Passivo Permanente; o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação”. Este demonstrativo está representado no Anexo 14 da mencionada lei e é descrito por Kohama (2006, p.83) como

o quadro de contabilidade com duas seções, ativo e passivo, em que se distribuem os elementos do patrimônio público, igualando-se as duas somas com a conta patrimônio líquido (Ativo Real Líquido) no caso da existência de superávit, ou passivo real descoberto, quando houver déficit patrimonial.

Enquanto os outros balanços registram o fluxo (receitas e despesas) ocorrido no período, o BP reflete uma posição estática, do valor das contas na data de encerramento do exercício, e não do valor total que transitou pela conta no período.

d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

O artigo 104 da Lei n.º 4.320/1964, estabelece que “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. Portanto, toda e qualquer mutação que ocorrer nos componentes patrimoniais deve transitar na DVP.

A DVP deve ser elaborada de acordo com o modelo do Anexo 15 desta lei, que a divide em dois grupos: variações ativas e variações passivas. Por meio deste demonstrativo é possível verificar o crescimento ou diminuição do patrimônio líquido do Estado, bem como as causas dessa variação.

Os demais demonstrativos estabelecidos pelo artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964 estão sintetizados no Quadro 6.

<p>Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas Apresenta dois grandes grupos: à esquerda a receita e, à direita a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Há superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto. Tais apurações resultam num fechamento da totalização entre o lado da receita e o da despesa.</p>
<p>Anexo 2/I – Despesa – Especificação da Despesa Anexo 2/II – Receita – Especificação da Receita É dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos apresentados conforme a classificação econômica. Permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente. Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.</p>
<p>Anexo 6 – Programa de Trabalho Apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período. Deste modo, permite um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.</p>
<p>Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades.</p>
<p>Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos É idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não ser por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma.</p>
<p>Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as funções de governo (que atualmente chegam a 28). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.</p>
<p>Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, com seus desdobramentos. Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.</p>
<p>Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas: créditos orçamentários e suplementares; créditos especiais e extraordinários; e total.</p>

<p>Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa) Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.</p>
<p>Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida fluante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.</p>
<p>Anexo 18 – Demonstração dos Fluxos de Caixa* Deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações – compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento. (b) dos investimentos – inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza. e (c) dos financiamentos – inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos</p>
<p>Anexo 19 – Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido* Evidencia o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos. Sua elaboração é facultativa. O Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação.</p>
<p>Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico* Objetiva demonstrar: (a) o déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores; e (d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.</p>
<p>* Demonstrativos previstos a partir da Portaria STN n.º 751/2009, válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.</p>

Quadro 6: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964

Fonte: Platt Neto (2010, p.85-86).

Conforme Platt Neto (2010), o número de balanços e demonstrativos estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 abre mais possibilidades de análises, que podem ser tanto no âmbito de cada demonstrativo, quanto entre dois ou mais, abrangendo um ou mais períodos.

Como se observa no Quadro 6 e em concordância com a Portaria STN n.º 749/2009, fica disposto que além das demonstrações contábeis estabelecidas pela Lei n.º 4.320/1964, incluem-se os anexos 18, 19 e 20 com vigência facultativa a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e em 2013 para os municípios.

A Resolução CFC n.º 1.133/2008 que aprova a NBC T 16.6 também inclui entre os demonstrativos contábeis a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

2.4.2 Demonstrativos contábeis segundo a LRF

Para cumprir com seu objetivo de responsabilidade na gestão fiscal, a Lei Complementar n.º 101 de 2000 ou LRF utiliza instrumentos de transparência aos quais, conforme seu art. 48 “será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público”. Dentre estes, destacam-se nesta seção o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

a) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

No art. 165, parágrafo 3º, a Constituição Federal de 1988 estabelece que o Poder Executivo deve publicar, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária. O art. 52 da Lei Complementar n.º 101/2000 especifica a composição do RREO

- I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
 - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
 - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
- II - demonstrativos da execução das:
 - a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
 - b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
 - c) despesas, por função e subfunção.

No art. 53, a LRF também estabelece quais outros demonstrativos acompanham o RREO, relativos a

- I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III - resultados nominal e primário;
- IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;
- V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Os demonstrativos têm como objetivo facilitar a verificação do cumprimento dos limites para execução orçamentária estabelecidos na legislação, e também servem como

comparativos, permitindo análises por diferentes pontos de estudos. Em relação ao RREO, a Portaria STN n.º 577/2008 prevê a elaboração dos demonstrativos apresentados no Quadro 7.

Anexo	Nome	Fonte Normativa
I	Balanço Orçamentário	LRF, art. 52, inciso I, alíneas "a" e "b" do inciso II e §1º
II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção	LRF, art. 52, inciso II, alínea "c"
III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	LRF, art. 53, inciso I
IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social – União	LRF, art. 53, inciso II
V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores	LRF, art. 53, inciso II
VI	Demonstrativo do Resultado Nominal	LRF, art. 53, inciso III
VII	Demonstrativo do Resultado Primário – estados, Distrito Federal e municípios	LRF, art. 53, inciso III
VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União	LRF, art. 53, inciso III
IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	LRF, art. 53, inciso V
X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino –MDE	Lei n.º 9.394/1996, art. 72
XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital	LRF, art. 53, § 1º, inc. I
XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social – União	LRF, art. 53, § 1º, inc. II
XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores	LRF, art. 53, § 1º, inciso II
XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos	LRF, art. 53, § 1º, inc. III
XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União	ADCT, art. 77
XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – estados, Distrito Federal e municípios	ADCT, art. 77
XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas	Lei n.º 11.079, de 30.12.2004, arts. 22, 25 e 28
XVIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	LRF, art. 48

Quadro 7: Anexos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária

Fonte: Portaria STN n.º 577/2008.

A Portaria STN n.º 577/2008, com o objetivo de padronizar os demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, aprovou a primeira edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, compreendendo os relatórios do RREO e também do RGF, que apresenta-se no tópico seguinte.

A Secretaria do Tesouro Nacional atualiza a cada ano a portaria que aprova a nova edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. Para aplicação no exercício de 2010 foi aprovada em 5(cinco) de agosto de 2009 a Portaria n.º 462 que revoga a Portaria STN n.º 577/2008.

b) Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

O RGF deve ser publicado até trinta dias após o encerramento do quadrimestre a que corresponder, inclusive por meio eletrônico, permitindo o acesso à sociedade. Segundo estabelece o art. 54 da LRF o relatório deve ser assinado pela autoridade responsável de cada esfera de Poder: executivo, legislativo ou judiciário. O conteúdo deste relatório está disposto no art. 55 da mesma lei, e deve conter

- I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
 - a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;
- II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
- III - demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
 - c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

Segundo o art. 51 da LRF, o não cumprimento do prazo de publicação previsto implica, até não reverter a situação, a impossibilidade de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito. O Quadro 8 apresenta as anexos previstos no RGF.

Anexo	Nome	N.º do artigo na LRF
I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Art. 55, inciso I, alínea "a"
II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida	Art. 55, inciso I, alínea "b"
III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores	Art. 55, inc. I, alínea "c" e art. 40, § 1º
IV	Demonstrativo das Operações de Crédito	Art. 55, inciso I, alínea "d" e inciso III alínea "c"
V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa	Art. 55, Inciso III, alínea "a"
VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar	Art. 55, inciso III, alínea "b"
VII	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Art. 48

Quadro 8: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal

Fonte: Portaria STN n.º 577/2008.

Tanto o RGF quanto o RREO são elaborados de acordo com os modelos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, até que seja instituído o Conselho de Gestão Fiscal, que emitirá modelos de relatórios a serem elaborados.

2.4.3 Identificação dos demonstrativos que evidenciam a despesa orçamentária

Para um melhor entendimento sobre como as despesas são evidenciadas, apresentam-se nesta seção os demonstrativos contábeis nos quais se encontram identificadas as despesas orçamentárias, divididos conforme a Lei n.º 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como mostra-se nos Quadros 9 e 10.

Demonstrativos conforme a Lei n.º 4.320/1964

No **Anexo 1** (Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas), evidenciam-se as despesas segundo a categoria econômica, resultando em déficit quando o montante da despesa supera o montante da receita.

No **Anexo 2** (Especificação da Despesa), a despesa é apresentada conforme a classificação econômica e na sua especificação evidencia-se a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período.

No **Anexo 6** evidencia-se o Programa de Trabalho no qual a despesa orçamentária se classifica por funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária, e apurando-se a totalização da despesa.

No **Anexo 7** (Demonstrativo de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades), apresenta-se a consolidação de todas as unidades orçamentárias ou órgãos evidenciadas no Anexo 6. Assim, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. A mesma distinção é feita entre projetos e atividades.

No **Anexo 8** (Demonstrativo da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos), a distinção das despesas é feita de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram a fim de saber quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada.

No **Anexo 9** (Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções), apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, identificando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo

No **Anexo 11**, apresenta-se o Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada, evidenciando a diferenças apuradas no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente.

No **Anexo 12** (Balanço Orçamentário), apresenta-se o total da despesa orçamentária do ente que compõe-se da seguinte forma: créditos orçamentários (montante dos créditos autorizados pelo Poder Legislativo, representados por dotações da lei orçamentária) e suplementares (que reforçam as dotações), créditos especiais (para despesas não dotadas na lei orçamentária) e créditos extraordinários (para cobrir despesas urgentes e imprevisíveis). Por sua vez cada um desses créditos apresenta a despesa conforme a origem do crédito orçamentário-autorizativo em despesas correntes e despesas de capital. As despesas são apresentadas em três seções: a despesa fixada, a execução da despesa e a diferença entre as duas, que pode resultar em superávit quando a fixação supera a execução.

No **Anexo 13** (Balanço Financeiro), a despesa orçamentária se apresenta por funções de governo, segundo conceitos dados na seção 2.3.2, item b, classificação funcional. Neste demonstrativo, o montante total da despesa orçamentária é o mesmo montante da despesa executada constante no Balanço Orçamentário, pois representa o registro da movimentação financeira.

No **Anexo 15** (Demonstração das Variações Patrimoniais), a despesa orçamentária apresenta-se como resultante da execução orçamentária, dividida em categorias econômicas e grupos de natureza da despesa, e corresponde ao grupo classificado como “variações passivas”, provenientes de baixas de elementos do patrimônio.

Quadro 9: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 nos quais evidenciam-se as despesas orçamentárias

Fonte: Elaborado com base na Lei n.º 4.320/1964.

Para a elaboração do trabalho são utilizados como fonte de dados, os demonstrativos constantes na Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF), especificamente o Anexo I e o Anexo II do RREO, que evidenciam a despesa conforme se apresenta no Quadro 10.

Demonstrativos conforme a LRF

No **Anexo I** (Balanço Orçamentário), evidenciam-se as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas executadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a executar.

No **Anexo II** (Demonstrativo da execução das despesas por função/subfunção), evidenciam-se as despesas classificadas conforme as funções de governo, detalhadas por subfunções.

No **Anexo V** (Demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos - RPPS), apresentam-se as despesas previdenciárias do RPPS que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir.

No **Anexo VII** (Demonstrativo do resultado primário, estados Distrito Federal e municípios), evidencia-se o resultado primário que representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias.

No **Anexo X** (Demonstrativo das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino - MDE) apresentam-se as despesas com a MDE por vinculação de receita.

No **Anexo XI** (Demonstrativo das receitas de operações de crédito e despesas de capital) apresenta a comparação entre as receitas de operações de crédito e as despesas de capital líquidas, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da vedação constitucional da realização de receitas das operações de crédito excedentes ao montante das despesas de capital.

No **Anexo XVI** (Demonstrativo da receita de impostos líquida e das despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde – estados, distrito federal e municípios), evidenciam-se as despesas com saúde por grupo de natureza da despesa e por subfunção, as transferências de recursos do SUS, provenientes de outros entes federados, e a participação das despesas com saúde na receita de impostos líquida e transferências constitucionais e legais, com a finalidade de demonstrar o cumprimento da aplicação dos recursos mínimos, nas ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, previstos na Constituição.

No **Anexo XVIII** (Demonstrativo simplificado do relatório resumido da execução orçamentária) apresenta-se, de forma simplificada, e em um único demonstrativo, as execuções orçamentárias. A sua elaboração é realizada mediante a extração das informações dos demonstrativos completos que compõem o RREO.

Quadro 10: Demonstrativos da LRF nos quais evidenciam-se as despesas orçamentárias

Fonte: Portaria STN n.º 577/2008.

Com a apresentação dos demonstrativos e relatórios contábeis exigidos pela legislação encerra-se o segundo capítulo da pesquisa, com uma fundamentação teórica que, espera-se, auxilie ao leitor na compreensão do assunto abordado. O capítulo 3, a seguir, apresenta os resultados do trabalho cujo objetivo é apresentar a composição e a evolução das despesas do município pesquisado.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo traz uma breve caracterização do Município de São Paulo e os procedimentos para a obtenção e ajuste dos dados coletados para possibilitar a comparação e análise entre os períodos pesquisados.

3.1 Apresentação do Município de São Paulo

A informação apresentada nesta seção engloba dados históricos, geográficos e econômicos que foram extraídos das páginas eletrônicas do Portal da Prefeitura Municipal de São Paulo (PMSP, 2010), do Portal Oficial de Turismo da Cidade de São Paulo (CIDADE DE SÃO PAULO, 2010) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010).

Em 1554, cerca de cem habitantes formavam um pequeno povoado de nome Piratininga nos arredores do colégio erguido pelos padres jesuítas; assim se constituiu o núcleo inicial da atual cidade de São Paulo. Após um lento crescimento nos três séculos seguintes, o povoado aumentou em número a partir da década de 1870, sendo que o primeiro levantamento censitário realizado no Brasil em 1872 apontou a presença de 31.385 moradores (PMSP, 2010).

Piratininga demorou 157 anos para mudar seu nome para São Paulo, decisão que foi ratificada pelo rei de Portugal. Naquela época, a cidade ainda era o ponto de partida das bandeiras, expedições que cortavam o interior do Brasil, cujo objetivo era a busca de minerais preciosos e o aprisionamento de índios para trabalhar como escravos nas minas e lavouras (CIDADE DE SÃO PAULO, 2010).

Até o final do século XIX, a cidade deixou para trás sua condição de vila afastada dos principais centros econômicos do país, sobretudo em razão de sua posição geográfica privilegiada entre o porto de Santos e o interior da Província, onde se expandia o cultivo do café, assumindo importância crescente como entreposto comercial e ponto de entroncamento das rotas pelas quais era exportada a produção cafeeira. Com isto, São Paulo passou a atrair um volume expressivo de trabalhadores, entre eles os imigrantes europeus que foram direcionados, inicialmente, para substituir a mão-de-obra escrava na lavoura de café. Isto fez com que mais da metade dos habitantes da cidade, em meados da década de 1890, fosse formada por imigrantes (PMSP, 2010).

Este fluxo imigratório foi o que manteve a cidade em elevado ritmo de crescimento demográfico até as duas primeiras décadas do século XX. Neste período foram criadas as bases para o desenvolvimento industrial de São Paulo, o que levou na década de 1940 a se tornar o principal motor econômico da cidade. Na mesma década, São Paulo também ganhou

importantes intervenções urbanísticas, principalmente no setor viário. A necessidade de mais mão-de-obra na indústria e na urbanização trouxe brasileiros de vários estados, principalmente do nordeste do país, transformando São Paulo no maior pólo de migração interna. Por este motivo, entre 1950 e 1980 a cidade manteve as altas taxas de crescimento populacional (entre 4% e 5% ao ano) (PMSP, 2010).

Mas o cenário de crescimento mudou a partir da década de 80, em decorrência tanto do processo de desconcentração industrial quanto do processo de modernização tecnológica e gerencial, que suprimiu empregos no setor secundário da economia, Isso fez com que a cidade passasse a apresentar saldos migratórios negativos (PMSP, 2010). Ainda assim a aglomeração urbana continuou a crescer em seu conjunto, devido à expansão das áreas periféricas do município de São Paulo e ao crescimento existente em grande parte dos municípios da sua região metropolitana. Dessa forma, além de ser a maior cidade do Brasil desde a década de 60, São Paulo é hoje o mais poderoso pólo de atividades terciárias do país e sua população se aproxima da cifra dos 11 milhões de habitantes (PMSP, 2010). A Tabela 1 mostra o crescimento da população da cidade de São Paulo entre os anos 1950 e 2000.

Tabela 1: Densidade demográfica do Município de São Paulo de 1950 a 2000

Anos	População total	Área em km ²	Densidade hab/km ²
1950	2.198.096	1.624	1.354
1960	3.666.701	1.587	2.310
1970	5.924.615	1.523	3.926
1980	8.493.226	1.523	5.628
1991	9.646.185	1.523	6.392
2000	10.434.252	1.523	6.915

Fonte: PMSP, 2010 (com base no IBGE).

A cidade de São Paulo está localizada na região sudeste do Brasil, possui uma extensão de 1.523 km², divide-se em 31 subprefeituras e, estas, em 97 distritos, incluindo a própria São Paulo (IBGE, 2010). A cidade é também o centro da região metropolitana de mesmo nome, que, com 19 milhões de habitantes, ocupa a 4ª posição no ranking das maiores aglomerações urbanas do mundo, com 39 municípios, incluindo o da capital, com 8.051km² e uma mancha urbana contínua que, no sentido leste-oeste, apresenta cerca de 100 km de extensão (PMSP, 2010).

No aspecto econômico, a cidade possuía em 2007 um Produto Interno Bruto (PIB) per capita de R\$ 29.394. O PIB da cidade nesse ano tinha a seguinte composição: menos de 1% agropecuária, 22% indústria e 78% serviços, responsável por quase 14% do PIB nacional (IBGE, 2010). Apesar de ser uma das cidades mais importantes do país, São Paulo vem acumulando uma dívida que alcançou os R\$ 45,5 bilhões em 2009 (PMSP, 2010).

3.2 Obtenção, coleta e tabulação dos dados

Para o desenvolvimento deste trabalho, realizou-se primeiramente o levantamento de dados por meio da técnica documental, conforme foi especificado na seção 1.4.3 do primeiro capítulo. Os documentos obtidos são os demonstrativos contábeis do Município de São Paulo em conformidade com a Lei Complementar n.º 101/2000, que estão disponíveis na página eletrônica do Portal da cidade de São Paulo (PMSP, 2010), na seção da Secretaria Municipal de Finanças.

Após o levantamento, são selecionados o Anexo I (Balanço Orçamentário) e o Anexo II (Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção), ambos componentes do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), apresentados nas seções 2.4.2 e 2.4.3 do período 2005 a 2009.

Posteriormente, são extraídos tanto do Anexo I quanto do Anexo II, os dados da coluna referente às despesas empenhadas até o bimestre. O motivo disto é que as despesas empenhadas, como exposto na seção 2.3.3, são aquelas em que o município assume o compromisso do seu pagamento, como confirma a Lei n.º 4.320/1964 em seu art. 35, inciso II, ao estabelecer que “pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas”.

Por último, os dados são padronizados e ordenados em planilhas, para evidenciar a composição e a evolução das despesas dos anos pesquisados, como pode-se observar nas Tabelas 2 e 3, a seguir.

Tabela 2: Despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009

Em R\$ mil.

Despesas	2005	2006	2007	2008	2009
Despesas (Exceto Intra-orçamentárias)	13.868.926	16.469.156	19.470.451	23.290.401	24.087.654
Despesas correntes	12.859.571	14.495.529	16.854.211	20.161.335	21.443.014
Pessoal e Encargos Sociais	5.165.346	5.491.732	4.958.842	5.615.762	5.815.020
Juros e Encargos da Dívida	1.435.671	1.587.612	1.865.772	2.124.332	2.025.146
Outras Despesas Correntes	6.258.554	7.416.185	10.029.597	12.421.241	13.602.848
Despesas de Capital	1.009.355	1.973.627	2.616.240	3.129.066	2.644.640
Investimentos	611.669	1.560.730	1.996.963	2.427.202	1.984.858
Inversões Financeiras	72.930	122.295	328.502	362.286	213.411
Amortização da Dívida	324.756	290.602	290.775	339.578	446.371
Reserva de contingência	-	-	-	-	-
Reserva do RPPS	-	-	-	-	-
Despesas (Intra-orçamentárias)	-	-	763.783	885.701	972.249
Pessoal e Encargos Sociais	-	-	763.783	885.394	971.974
Outras Despesas	-	-	-	307	275
TOTAL	13.868.926	16.469.156	20.234.234	24.176.102	25.059.903

Fonte: Elaborado com base nos dados Balanço Orçamentário, Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Tabela 3: Despesas empenhadas por funções de governo, de 2005 a 2009

Em R\$ mil.

Despesas por função	2005	2006	2007	2008	2009
Despesas (Exceto Intra-orçament.)					
Legislativa	323.424	283.781	302.101	374.116	384.728
Judiciária	97.449	106.424	119.882	133.668	136.247
Administração	379.559	414.817	462.139	456.716	446.204
Defesa Nacional	3.996	4.244	4.477	4.730	739
Segurança Pública	159.290	164.239	185.154	209.198	238.435
Relações Exteriores	2.259	2.004	2.733	3.113	7.005
Assistência Social	165.773	232.122	288.512	398.470	453.154
Previdência Social	1.688.450	1.695.320	2.463.375	2.713.311	3.002.959
Saúde	2.681.335	2.988.274	3.326.491	4.185.903	4.709.228
Trabalho	32.669	47.448	53.902	57.927	59.754
Educação	3.314.041	3.705.078	4.517.693	5.162.023	5.511.806
Cultura	142.653	164.168	207.668	270.612	263.386
Direitos da Cidadania	1.997	23.264	23.062	26.381	27.073
Urbanismo	1.672.552	2.288.698	2.557.348	3.101.703	2.786.997
Habitação	107.374	195.599	244.404	324.704	524.273
Saneamento	78.036	128.983	172.063	330.748	287.316
Gestão Ambiental	92.222	92.826	146.710	192.873	238.926
Agricultura	14.623	781	10.981	12.342	9.735
Comércio e Serviços	56.470	26.476	78.337	28.489	54.130
Comunicações	37.270	34.351	75.896	68.286	95.012
Energia	115.201	155.436	109.220	103.046	112.354
Transporte	836.499	1.316.078	1.380.693	1.846.721	1.875.635
Desporto e Lazer	47.159	83.441	139.926	199.249	161.348
Encargos Especiais	1.818.625	2.315.304	2.597.685	3.086.072	2.701.210
Despesas (Intra-orçamentárias)					
Legislativa	-	-	19.600	26.207	30.940
Administração	-	-	-	308	275
Previdência Social	-	-	733.639	847.859	928.639
Saúde	-	-	5.777	6.377	7.323
Urbanismo	-	-	4.766	4.950	5.072
TOTAL	13.868.926	16.469.156	20.234.234	24.176.102	25.059.903

Fonte: Elaborado com base nos dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A Tabela 2 evidencia as despesas empenhadas por categorias econômicas e grupos de despesa, enquanto a Tabela 3 apresenta a composição das despesas empenhadas por funções de governo. Ambas as tabelas são elaboradas por ano em ordem crescente para efetuar posteriormente a análise da evolução.

A partir da coleta de dados apresentada, são feitos os ajustes necessários para uma possível comparação, como a soma das despesas orçamentárias com as intra-orçamentárias e o ajuste pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Estes ajustes são apresentados na seção 3.3.

3.3 Ajuste dos dados

Uma vez coletados os dados, alguns ajustes se fazem necessários para que estes se apresentem de maneira homogênea, a fim de tornar a análise das despesas públicas do município pesquisado sem distorções.

O primeiro ajuste decorre da segregação entre despesas orçamentárias e intra-orçamentárias efetuadas no RREO em função da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 338/2006 cujo art. 1º considera as operações intra-orçamentárias como

as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo.

Como esta portaria foi publicada no ano de 2006, seus efeitos são aplicados a partir do ano de 2007, o que implica que nos períodos 2005 e 2006 não há separação entre despesas orçamentárias e intra-orçamentárias. Assim, para efetuar a comparabilidade no desenvolvimento do trabalho, são somadas as despesas orçamentárias com as intra-orçamentárias por grupo de natureza do período de 2007 a 2009, como mostra a Tabela 4.

Tabela 4: Ajuste das despesas intra-orçamentárias por categoria econômica e grupo de natureza, de 2007 a 2009
Em R\$ mil.

Despesas por categoria econômica e grupo de natureza	2007			2008			2009		
	Orçam.	Intra-Orçam.	Total	Orçam.	Intra-Orçam.	Total	Orçam.	Intra-Orçam.	Total
Despesas Correntes	16.854.211	763.783	17.617.994	20.161.335	885.701	21.047.036	21.443.014	972.249	22.415.263
Pessoal e Enc. Sociais	4.958.842	763.783	5.722.625	5.615.762	885.393	6.501.155	5.815.020	971.974	6.786.994
Juros e Enc. da Dívida	1.865.772	-	1.865.772	2.124.332	-	2.124.332	2.025.146	-	2.025.146
Outras Desp. Correntes.	10.029.597	-	10.029.597	12.421.241	308	12.421.549	13.602.848	275	13.603.123
Despesas de Capital	2.616.240	-	2.616.240	3.129.066	-	3.129.066	2.644.640	-	2.644.640
Investimentos	1.996.963	-	1.996.963	2.427.202	-	2.427.202	1.984.858	-	1.984.858
Inversões Financeiras	328.502	-	328.502	362.286	-	362.286	213.411	-	213.411
Amortização da Dívida	290.775	-	290.775	339.578	-	339.578	446.371	-	446.371
TOTAL	19.470.451	763.783	20.234.234	23.290.401	885.701	24.176.102	24.087.654	972.249	25.059.903

Fonte: Elaborado com base nos dados do Balanço Orçamentário, Anexo I do RREO (PMSP, 2007 a 2009).

Conforme se observa na Tabela 4, as despesas intra-orçamentárias do ano de 2007 representam 3,77% do total de despesas. Em 2008 o percentual diminuiu para 3,66%, aumentando para 3,88% no ano de 2009. Nos três períodos o principal grupo que comportou as despesas intra-orçamentárias foi o de despesas com Pessoal e Encargos Sociais.

Da mesma forma foi realizado o ajuste para as despesas classificadas por função de governo para o período de 2007 a 2009, conforme o Anexo II do RREO, como mostra a Tabela 5.

Tabela 5: Ajuste das despesas intra-orçamentárias por funções de governo, de 2007 a 2009

Em R\$ mil.

Função	2007			2008			2009		
	Orçam.	Intra-Orçam.	Total	Orçam.	Intra-Orçam.	Total	Orçam.	Intra-Orçam.	Total
Legislativa	302.101	19.600	321.701	374.116	26.207	400.323	384.728	30.940	415.668
Administ.	462.139	-	462.139	456.716	308	457.024	446.204	275	446.479
Prev. Social	2.463.375	733.639	3.197.014	2.713.311	847.859	3.561.170	3.002.959	928.639	3.931.598
Saúde	3.326.491	5.777	3.332.268	4.185.903	6.377	4.192.280	4.709.228	7.323	4.716.551
Urbanismo	2.557.348	4.766	2.562.114	3.101.703	4.950	3.106.653	2.786.997	5.072	2.792.069
Demais Funções	10.661.099	-	-	12.832.768	-	-	13.142.266	-	-
TOTAL	19.470.452	763.782	20.234.234	23.290.401	885.701	24.176.102	24.087.654	972.249	25.059.903

Fonte: Elaborado com base nos dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, Anexo II do RREO (PMSP, 2007 a 2009).

Infere-se da Tabela 5 que os percentuais totais de despesa intra-orçamentárias por funções de governo coincidem com os agrupados por categoria econômica, ressaltando que o montante mais expressivo das despesas intra-orçamentárias por função de governo nos três períodos foi o de despesa com Previdência Social.

O segundo ajuste necessário para minimizar as distorções na comparabilidade entre anos pesquisados decorre da atualização monetária ocorrida no período. Assim, os valores constantes nos demonstrativos apresentados foram atualizados pelo IPCA.

O IPCA é o índice calculado mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), cuja população-objetivo são as famílias com rendimentos mensais compreendidos entre um (01) e quarenta (40) salários-mínimos, independente das fontes de rendimentos. O levantamento de dados para obtenção do IPCA é realizado nas regiões metropolitanas de Belém, Fortaleza, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba, Porto Alegre, Brasília e no município de Goiânia (IBGE, 2010).

O IPCA foi criado com o objetivo de apresentar a variação dos preços no comércio para os consumidores e é considerado o índice oficial de inflação do Governo Federal, utilizado inclusive para a definição e o controle das metas de inflação do Brasil (IBGE, 2010).

Por refletir a variação de preços de um maior número de produtos e por ser o índice de atualização monetária mais utilizado pelo governo, o IPCA foi escolhido para aplicação nos valores dos períodos analisados.

A partir dos dados disponibilizados no IBGE (2010), foi elaborada a Tabela 6 para aplicação nos montantes das despesas do município estudado, e assim ajustar os cinco períodos pesquisados.

Tabela 6: Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo de 2005 a 2009

Ano	IPCA	Fator Médio Anual	Fator Total Anual	Fator de ajuste para 31/12/2009
2005	5,69%	1,0281	1,0569	1,2235
2006	3,14%	1,0156	1,0314	1,1719
2007	4,46%	1,0221	1,0446	1,1290
2008	5,90%	1,0291	1,0590	1,0734
2009	4,31%	1,0213	1,0431	1,0213

Fonte: Elaborado com base nos dados obtidos do IBGE (2010).

Desta forma, após os valores das despesas por categoria econômica e por funções de governo serem ajustados com as despesas intra-orçamentárias, é aplicado o ajuste do IPCA para 31/12/2009, como se observa nos dados apresentados nas próximas seções.

3.4 Resultados da análise

Efetuada os ajustes apresentados anteriormente, são desenvolvidos nesta seção as tabelas e gráficos das despesas orçamentárias do Município de São Paulo considerando a composição e evolução das mesmas. A análise é realizada entre os períodos de 2005 e 2009 com base nos demonstrativos divulgados pelo município pesquisado, Anexo I e II do RREO, que evidenciam a despesa por categorias econômicas e grupos de natureza e por classificação funcional, respectivamente.

3.4.1 Composição e evolução das despesas por categorias econômicas e grupos de natureza

Para evidenciar a composição das despesas na classificação por categoria econômica e por grupos de natureza é realizada a análise vertical (AV), que consiste em identificar qual proporção do total da despesa corresponde a cada categoria econômica e a cada grupo de natureza. Ou seja, serve como forma de evidenciar a estrutura de composição de cada item do demonstrativo, como pode ser visto na Tabela 7.

Tabela 7: Análise vertical das despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009 (continua)

Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas por categoria econômica e grupo de natureza	2005		2006		2007	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Despesas Correntes	15.734.121	92,72	16.987.112	88,02	19.890.851	87,07
Pessoal e Encargos Sociais	6.319.976	37,24	6.435.686	33,35	6.460.888	28,28
Juros e Encargos da Dívida	1.756.592	10,35	1.860.501	9,64	2.106.471	9,22
Outras Despesas Correntes	7.657.553	45,13	8.690.926	45,03	11.323.493	49,57
Despesas de Capital	1.234.980	7,28	2.312.867	11,98	2.953.755	12,93
Investimentos	748.398	4,41	1.828.998	9,48	2.254.587	9,87
Inversões Financeiras	89.232	0,53	143.316	0,74	370.881	1,62
Amortização da Dívida	397.350	2,34	340.553	1,76	328.287	1,44
TOTAL	16.969.101	100,00	19.299.979	100,00	22.844.607	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do Balanço Orçamentário, Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Tabela 7: Análise vertical das despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009 (conclusão)

Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas por categoria econômica e grupo de natureza	2008		2009		Média
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	
Despesas Correntes	22.592.530	87,06	22.893.216	89,45	19.619.566
Pessoal e Encargos Sociais	6.978.538	26,89	6.931.711	27,08	6.625.360
Juros e Encargos da Dívida	2.280.323	8,79	2.068.328	8,08	2.014.443
Outras Despesas Correntes	13.333.669	51,38	13.893.178	54,28	10.979.764
Despesas de Capital	3.358.835	12,94	2.701.031	10,55	2.512.293
Investimentos	2.605.433	10,04	2.027.180	7,92	1.892.919
Inversões Financeiras	388.889	1,50	217.961	0,85	242.056
Amortização da Dívida	364.513	1,40	455.889	1,78	377.318
TOTAL	25.951.365	100,00	25.594.247	100,00	22.131.860

Fonte: Elaborado com base nos dados do Balanço Orçamentário, Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Dentre as despesas totais, a categoria econômica que se destaca é a de despesa corrente, cujo destino são os gastos de natureza operacional para manutenção e funcionamento dos serviços públicos. Em 2005, estas despesas alcançaram o montante de R\$ 15,73 bilhões (92,72%), chegando em 2009 a R\$ 22,89 bilhões (89,45%).

O menor grupo da classificação por categoria econômica é o da despesa de capital, cujo destino é a formação ou aquisição de bens de capital, representando seu menor montante em 2005 com R\$ 1,23 bilhões (7,28%) e o maior em 2008 com R\$ 3,35 bilhões (12,94%).

Como se observa no Gráfico 1, as despesas correntes mantiveram o predomínio sobre as despesas de capital nos cinco anos pesquisados. Proporcionalmente às despesas totais, as despesas de capital aumentaram de período a período, enquanto as despesas correntes tiveram uma queda, retomando o crescimento somente no último ano.

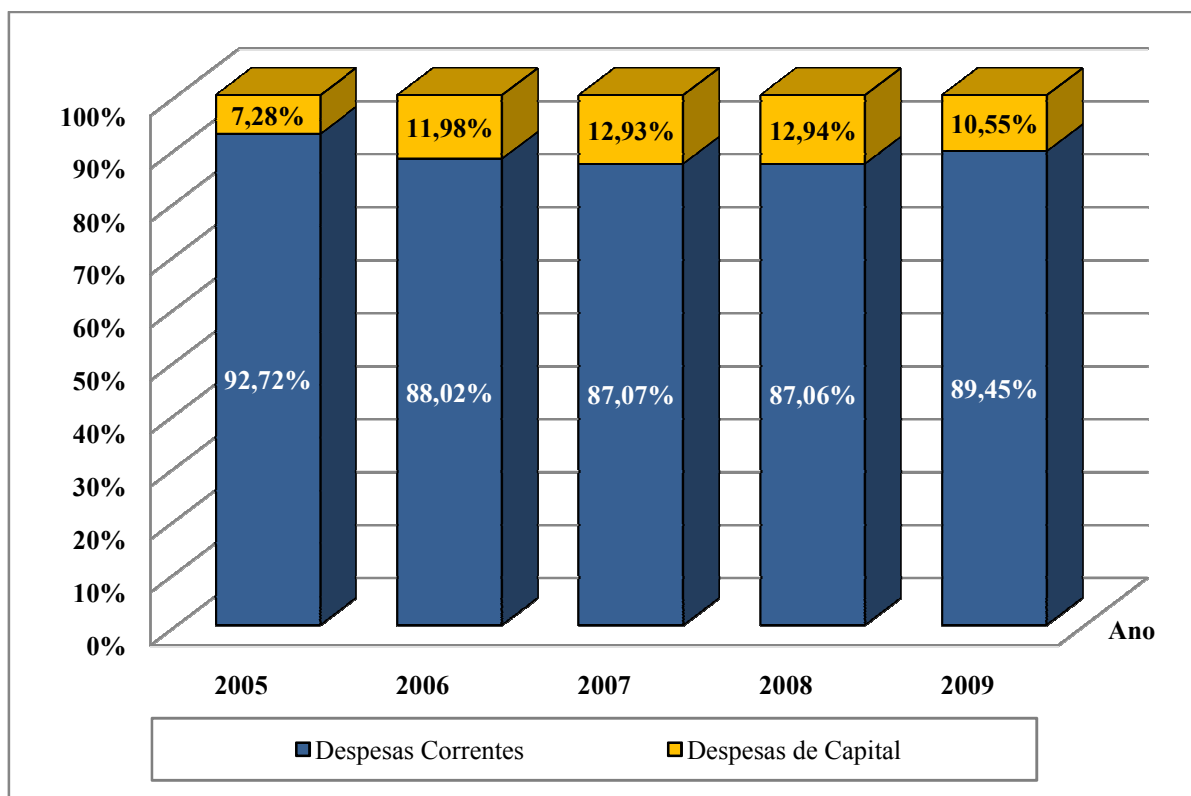


Gráfico 1: Composição das despesas empenhadas por categoria econômica entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Entre as despesas correntes, observa-se na Tabela 7 que o maior montante pertence a Outras Despesas Correntes, com R\$ 7,66 bilhões em 2005 e R\$ 13,89 bilhões em 2009, representando do total da despesa 45,13% e 54,28% respectivamente. Dentro deste grupo encontram-se as despesas com material de consumo, pagamento de diárias e auxílio alimentação, entre outras (ver Quadro 4). O segundo grupo mais significativo é a despesa com Pessoal e Encargos Sociais, representando 37,24% em 2005 e 27,08% em 2009 das despesas totais.

Na categoria econômica de despesas de capital, o grupo em destaque foi o de Investimentos, cujo menor montante foi de R\$ 748 milhões em 2005, alcançando seu maior resultado em 2008 com R\$ 2,6 bilhões, e reduzindo para R\$ 2,02 bilhões em 2009, representando 4,41%, 10,04% e 7,92% respectivamente da despesa total.

Para o estudo da evolução da despesa é realizada a análise horizontal (AH), que permite observar o aumento ou redução dos itens de um demonstrativo de um período para outro, com o intuito de caracterizar tendências. Neste trabalho tomou-se o período de 2005 como ano base para a realização da AH; portanto, cada um dos períodos pesquisados foi comparado com o ano de 2005, conforme mostra a Tabela 8.

Tabela 8: Análise horizontal das despesas empenhadas por categoria econômica e grupo de natureza, de 2005 a 2009

Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas por categoria econômica e grupo de natureza	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Despesas Correntes	15.734.121	16.987.112	7,96	19.890.851	26,42	22.592.530	43,59	22.893.216	45,50
Pessoal e Enc. Sociais	6.319.976	6.435.686	1,83	6.460.888	2,23	6.978.538	10,42	6.931.711	9,68
Juros e Enc. da Dívida	1.756.592	1.860.501	5,92	2.106.471	19,92	2.280.323	29,82	2.068.328	17,75
Outras Desp. Correntes.	7.657.553	8.690.926	13,49	11.323.493	47,87	13.333.669	74,12	13.893.178	81,43
Despesas de Capital	1.234.980	2.312.867	87,28	2.953.755	139,17	3.358.835	171,97	2.701.031	118,71
Investimentos	748.398	1.828.998	144,39	2.254.587	201,26	2.605.433	248,13	2.027.180	170,87
Inversões Financeiras	89.232	143.316	60,61	370.881	315,64	388.889	335,82	217.961	144,26
Amortização da Dívida	397.350	340.553	-14,29	328.287	-17,38	364.513	-8,26	455.889	14,73
TOTAL	16.969.101	19.299.979	13,74	22.844.607	34,62	25.951.365	52,93	25.594.247	50,83

Fonte: Elaborado com base nos dados do Balanço Orçamentário, Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Pode-se verificar na Tabela 8 que o total de despesas empenhadas em 2005 foi de quase R\$ 17 bilhões, atingindo os R\$ 25,5 bilhões em 2009. Apesar do crescimento da despesa alcançar os 50,83% em quatro anos (2005 a 2009), o maior aumento ocorreu num período menor (3 anos) de 2005 a 2008, atingindo os 52,93%. Isto se deve às maiores despesas com Investimentos e Inversões Financeiras em 2008 que não mantiveram seu patamar em 2009. No Gráfico 2, observa-se tanto a composição das despesas por grupos de natureza como a evolução do total de despesas empenhadas dos períodos pesquisados.

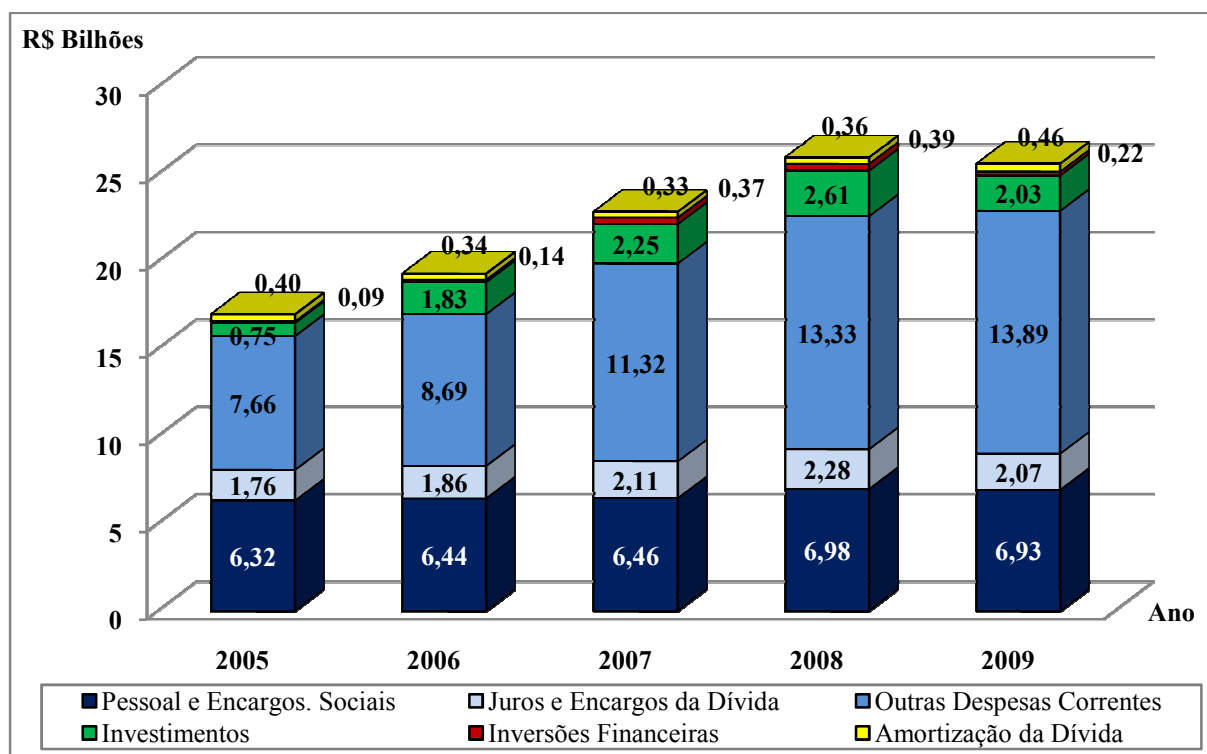


Gráfico 2: Composição das despesas por grupo de natureza, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do Anexo I do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Percebe-se ainda, no Gráfico 2, um crescimento da despesa total ano após ano, com exceção do último período (2009) no qual a despesa total diminuiu em relação ao período anterior (2008). Isto se deve ao fato de que todos os grupos de despesa comportaram-se de forma decrescente, exceto as despesas com Amortização da Dívida (aumento de R\$ 364 milhões em 2008 para R\$ 455 milhões em 2009) e Outras Despesas Correntes (aumento de R\$ 13,33 bilhões em 2008 para R\$ 13,89 bilhões em 2009).

3.4.2 Composição e evolução das despesas conforme a classificação funcional

Para o estudo das despesas por funções e subfunções utilizam-se os dados constantes no demonstrativo referente ao Anexo II do RREO já ajustados pelo IPCA, como especificado na seção 3.3. Essa classificação das despesas públicas é efetuada de acordo com a Portaria MOG n.º 42/1999. Conforme esta portaria, a função é o maior nível de agregação das diversas despesas públicas, e as subfunções são partições das funções.

Tendo em vista que o Anexo II do RREO evidencia igualmente todas as funções e subfunções, as considerações deste estudo são efetuadas sobre as despesas mais representativas, sobre as quais se expõe o detalhamento, por consumirem mais recursos públicos, conforme mostra a Tabela 9.

Tabela 9: Principais despesas empenhadas por função de governo, classificadas pelas médias mais relevantes, entre 2005 e 2009

Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas por função	2005	2006	2007	2008	2009	Média
Educação	4.054.841	4.341.930	5.100.510	5.541.073	5.629.332	4.933.537
Saúde	3.280.704	3.501.917	3.762.156	4.500.121	4.817.120	3.972.404
Previdência Social	2.065.876	1.986.722	3.609.454	3.822.668	4.015.430	3.100.030
Encargos Especiais	2.225.149	2.713.273	2.932.806	3.312.684	2.758.807	2.788.544
Urbanismo	2.046.424	2.682.094	2.892.647	3.334.776	2.851.603	2.761.509
Transporte	1.023.485	1.542.294	1.558.813	1.982.327	1.915.629	1.604.509
Administração	464.403	486.118	521.759	490.583	455.999	483.773
Demais Funções	1.808.218	2.045.630	2.466.462	2.967.133	3.150.326	2.487.554
TOTAL	16.969.101	19.299.979	22.844.607	25.951.365	25.594.247	22.131.860

Fonte: Elaborado com base nos dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Assim, a Tabela 9 detalha a composição das despesas por função mais relevantes dos anos pesquisados, conforme a classificação funcional. O detalhamento por funções e subfunções dos valores originais (sem atualização monetária) das despesas apresentadas entre 2005 e 2009, encontra-se disponível para consulta no Apêndice A.

Na Tabela 9 as principais funções de despesa encontram-se ordenadas de maior a menor nível de representatividade com base no cálculo das médias em reais nos cinco anos pesquisados. O Gráfico 3 representa as médias em percentual.

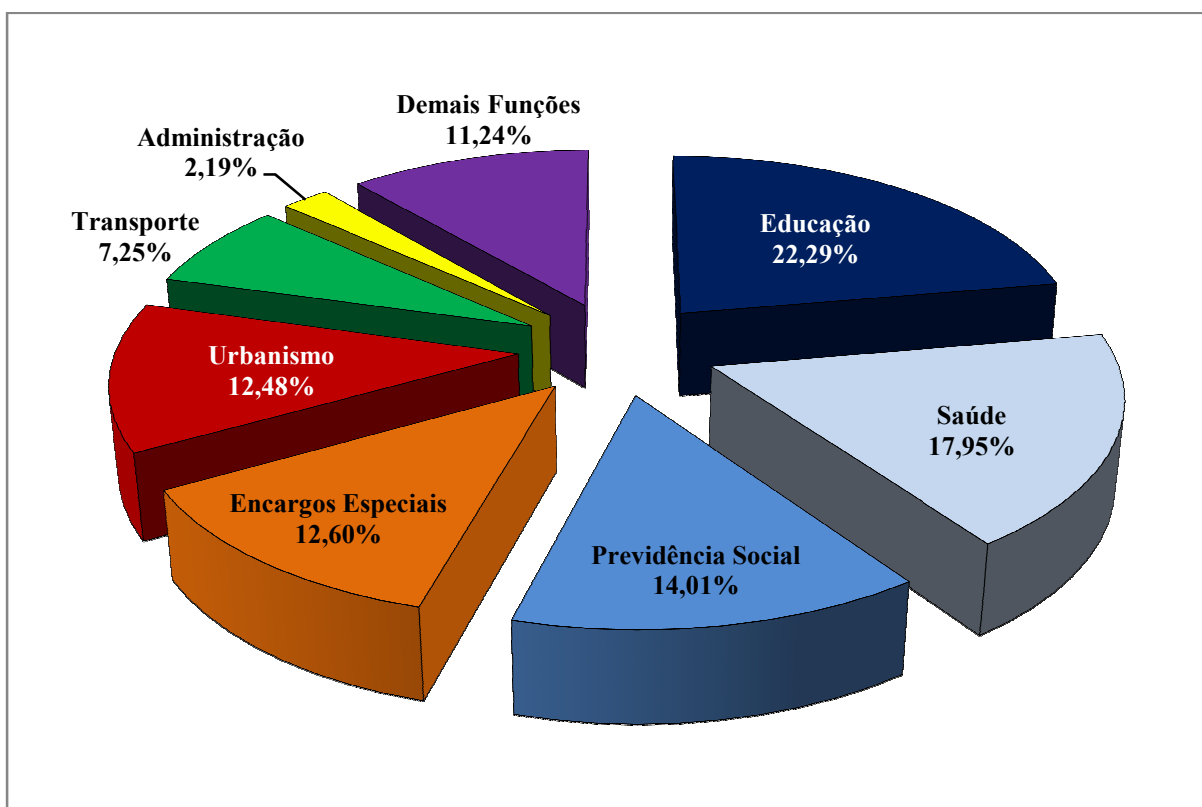


Gráfico 3: Composição das principais despesas empenhadas por função de governo, classificadas pelas médias mais relevantes, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base na Tabela 9.

Assim, as funções ficam ordenadas na seguinte sequência: Educação 22,29% (R\$ 4,93 bilhões), Saúde 17,95% (R\$ 3,97 bilhões), Previdência Social 14,01% (R\$ 3,1 bilhões), Encargos Especiais 12,60% (R\$ 2,78 bilhões), Urbanismo 12,48% (R\$ 2,76 bilhões), Transporte 7,25% (R\$ 1,6 bilhão) e Administração 2,19% (R\$ 483 milhões).

As outras 17 funções de menor expressividade foram somadas no grupo Demais funções que, em conjunto, representam a média de R\$ 2,4 bilhões, ou seja, menos de 12% do total de cada período.

A composição e evolução de cada uma das sete principais despesas por funções são detalhadas nos tópicos a seguir, efetuando-se o desdobramento de cada função nas respectivas subfunções. Porquanto, expõem-se alguns aspectos gerais sobre a composição das despesas conforme a classificação funcional, considerando a Tabela 10 e o Gráfico 4.

Tabela 10: Despesas empenhadas por função de governo, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas por função	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Educação	4.054.841	23,90	4.341.930	22,50	5.100.510	22,33	5.541.073	21,35	5.629.332	21,99
Saúde	3.280.704	19,33	3.501.917	18,14	3.762.156	16,47	4.500.121	17,34	4.817.120	18,82
Previdência Social	2.065.876	12,17	1.986.722	10,29	3.609.454	15,80	3.822.668	14,73	4.015.430	15,69
Encargos Especiais	2.225.149	13,11	2.713.273	14,06	2.932.806	12,84	3.312.684	12,76	2.758.807	10,78
Urbanismo	2.046.424	12,06	2.682.094	13,90	2.892.647	12,66	3.334.776	12,85	2.851.603	11,14
Transporte	1.023.485	6,03	1.542.294	7,99	1.558.813	6,82	1.982.327	7,64	1.915.629	7,48
Administração	464.403	2,74	486.118	2,52	521.759	2,28	490.583	1,89	455.999	1,78
Demais Funções	1.808.218	10,66	2.045.630	10,60	2.466.462	10,80	2.967.133	11,43	3.150.326	12,31
TOTAL	16.969.101	100,00	19.299.979	100,00	22.844.607	100,00	25.951.365	100,00	25.594.247	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Infere-se da Tabela 10 que os gastos com Educação e Saúde foram os dois mais relevantes nos cinco períodos, sendo que o primeiro representou de 21,35% (2008) até 23,90% (2005) do total das despesas, e o segundo representou de 16,47% (2007) até 19,33% (2005).

Os gastos com Encargos Especiais ocuparam o terceiro lugar até 2006, sendo ultrapassados pelos gastos com Previdência Social de 2007 até 2009. A função Urbanismo manteve o quinto lugar em 2005 e 2007, ultrapassando os gastos com Previdência Social em 2006 e os gastos com Encargos Especiais em 2008 e 2009. Os gastos com Transporte mantiveram sempre o sexto lugar nos cinco períodos pesquisados, representando uma média de 7,25% da composição total.

A função Administração, apesar de encontrar-se entre as sete funções mais relevantes, representou do total da despesa menos de 2% em 2009, atingindo a maior proporção em 2005 com 2,74%.

Complementando a Tabela 10, o Gráfico 4 mostra que somente as funções Educação e Saúde aumentaram em valores monetários nos cinco períodos. A função Previdência Social só não cresceu em 2006.

Os gastos com Encargos Especiais, com Urbanismo e com Transporte tiveram crescimento de 2005 a 2008, diminuindo seu montante em 2009. A função que se manteve mais constante foi a Administração, com diferença de quase R\$ 66 milhões entre o maior montante (2007) e o menor (2009).

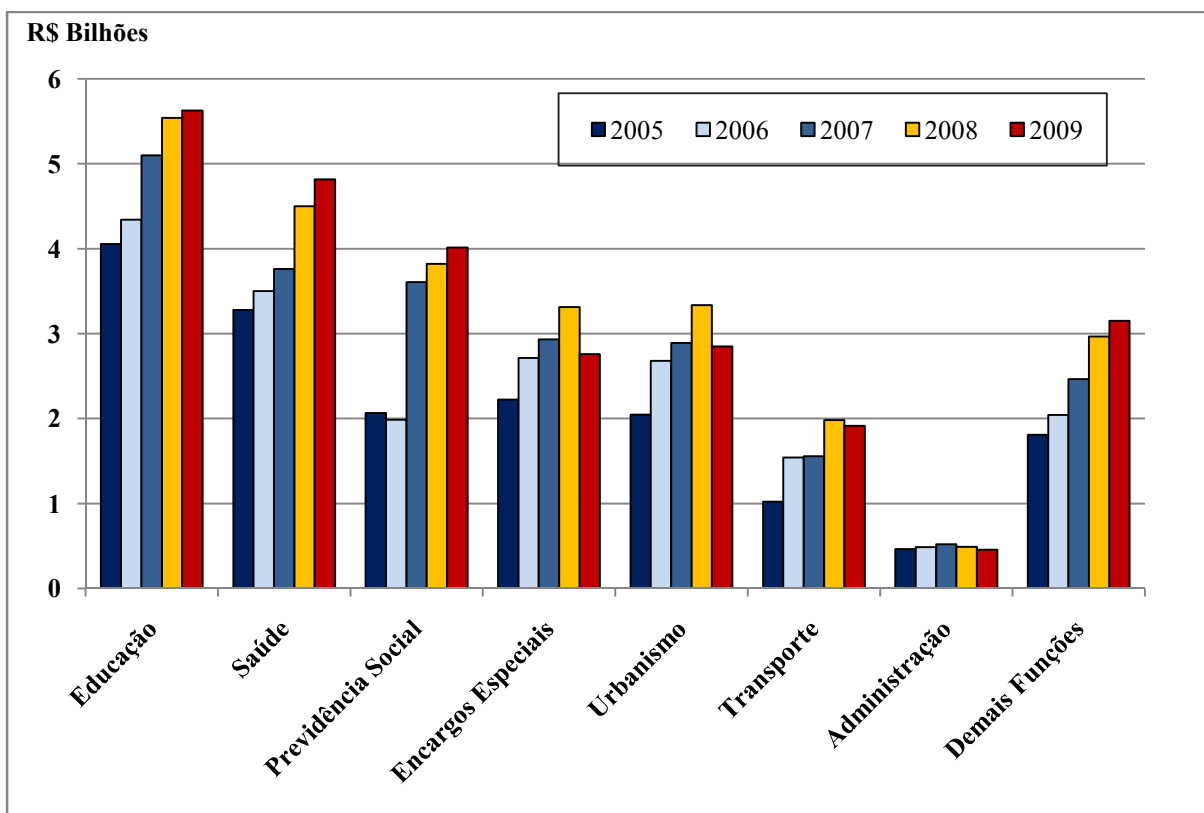


Gráfico 4: Despesas empenhadas por função de governo, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

O item Demais funções teve sua menor representatividade em 2006, com 10,60% do total da despesa, alcançando os 12,31% em 2009. Este grupo inclui funções como: Assistência Social, Habitação, Cultura, Segurança Pública e Direitos da Cidadania, entre outras (ver Tabela 3). A representatividade da maioria delas não alcança 1% do total da despesa empenhada por período.

Nos tópicos seguintes são apresentadas as subfunções mais relevantes de cada uma das sete funções principais. Tendo em vista que o Município de São Paulo não detalha os conceitos para cada função e subfunção, é utilizado, por analogia, o documento intitulado “Portaria n.º 42/1999 comentada”, disponibilizado pela Prefeitura Municipal de Manaus (PMM) na sua página virtual. Esta portaria traz as explicações sobre o significado de cada função e subfunção, e foi elaborada com o intuito de ser utilizada por qualquer município, independentemente do seu tamanho, facilitando assim a classificação das despesas.

a) Função Educação

Esta função representa o “conjunto de ações governamentais voltadas à formação intelectual, moral, social, cívica e profissional do indivíduo, preparando-o para o exercício

consciente da cidadania, e habilitando-o para uma participação eficaz no processo de desenvolvimento econômico e social.” (PMM, 2010, p.9).

A Tabela 11 apresenta as principais subfunções da função Educação, cujo critério de classificação também foi realizado com base nas médias em reais mais representativas.

Tabela 11: Composição das subfunções da função Educação, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Ensino Fundamental	2.044.552	50,42	2.031.832	46,80	2.038.562	39,97	2.593.768	46,81	2.722.135	48,36
Educação Infantil	1.212.085	29,89	1.369.383	31,54	1.622.557	31,81	1.668.488	30,11	1.646.214	29,24
Administração Geral	470.783	11,61	580.991	13,38	844.112	16,55	760.089	13,72	509.586	9,05
Alimentação e Nutrição	221.106	5,45	191.363	4,41	454.242	8,91	355.239	6,41	542.417	9,64
Demais subfunções	106.315	2,62	168.361	3,88	141.038	2,77	163.490	2,95	208.980	3,71
TOTAL	4.054.841	100,00	4.341.930	100,00	5.100.510	100,00	5.541.073	100,00	5.629.332	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Observa-se que a subfunção mais relevante é Ensino Fundamental, cuja variação percentual de composição foi de 39,97% em 2007 a 50,42% em 2005. A segunda subfunção em destaque é a Educação Infantil, que compreende as ações que objetivam a preparação de crianças menores de sete anos de idade para o ensino fundamental (PMM, 2010). Esta subfunção manteve uma proporção semelhante nos cinco períodos, sendo a menor de 29,24% em 2009 e a maior de 31,81% em 2007.

A subfunção Administração Geral tem a característica especial de fazer parte da maioria das funções de governo, pois compreende as ações de caráter administrativo, exercidas continuamente, que garantem o apoio necessário à execução de planos e programas de governo. Esta subfunção ocupa o terceiro lugar dentro da função Educação, representando 9,05% do total da função em 2009 e quase o dobro em 2007. O item Demais subfunções alcançou uma representatividade não superior aos 4% em todos os períodos.

Na Tabela 12 observa-se a evolução das subfunções de Educação, tendo como referência o período de 2005.

Tabela 12: Evolução das subfunções da função Educação, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Ensino Fundamental	2.044.552	2.031.832	-0,62	2.038.562	-0,29	2.593.768	26,86	2.722.135	33,14
Educação Infantil	1.212.085	1.369.383	12,98	1.622.557	33,86	1.668.488	37,65	1.646.214	35,82
Administração Geral	470.783	580.991	23,41	844.112	79,30	760.089	61,45	509.586	8,24
Alimentação e Nutrição	221.106	191.363	-13,45	454.242	105,44	355.239	60,66	542.417	145,32
Demais subfunções	106.315	168.361	58,36	141.038	32,66	163.490	53,78	208.980	96,57
TOTAL	4.054.841	4.341.930	7,08	5.100.510	25,79	5.541.073	36,65	5.629.332	38,83

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Na Tabela 12, verifica-se que a subfunção de maior crescimento foi com Alimentação e Nutrição, atingindo os 145,32% em 2009, representando R\$ 221 milhões em 2005 e R\$ 542 milhões em 2009. Apesar disso, esta subfunção teve um decréscimo em 2006 de 13,45%, que foi revertido no ano seguinte. Os valores em reais das subfunções, podem ser observados no Gráfico 5, assim como a evolução do total da despesa com a função Saúde.

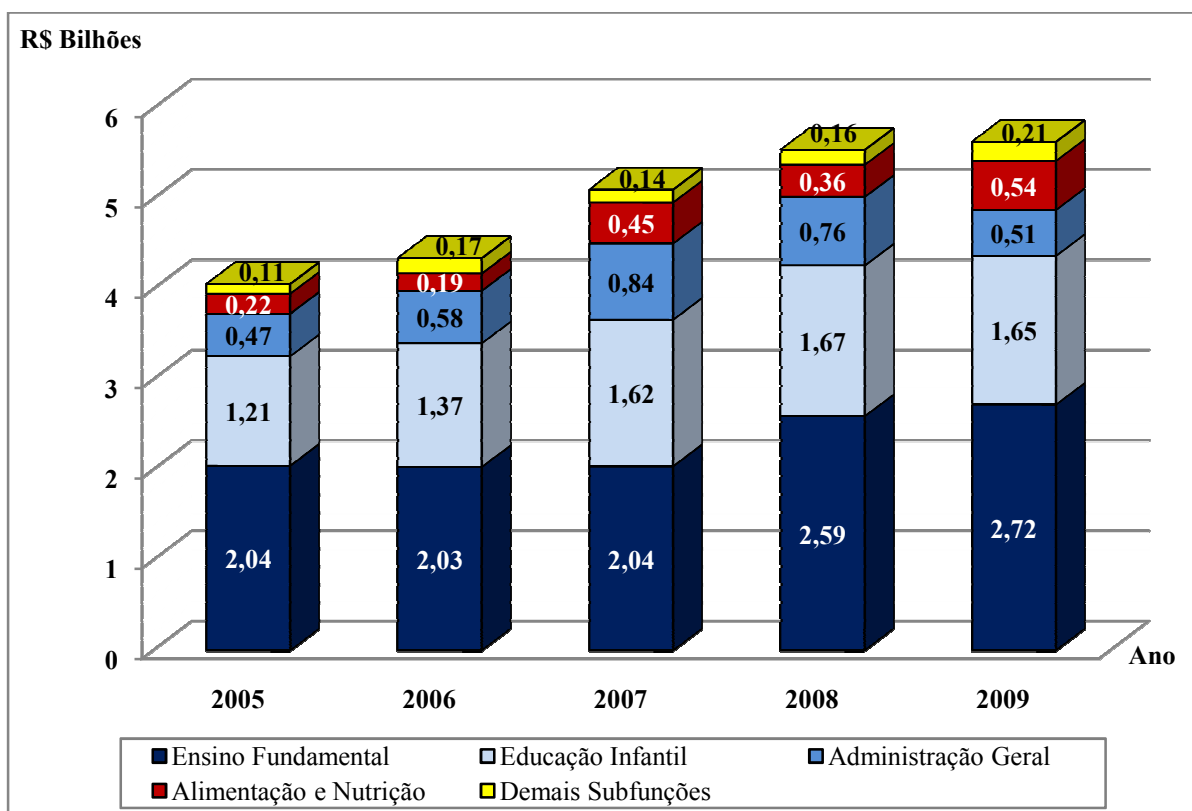


Gráfico 5: Despesas empenhadas na função Educação, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A segunda subfunção de maior crescimento foi Administração Geral, que partiu de R\$ 470 milhões em 2005 e atingiu os R\$ 844 milhões em 2007, o que representa um aumento de 79,30%. Nos anos posteriores os gastos com esta subfunção decresceram chegando quase ao seu montante inicial.

A subfunção Ensino Fundamental chamou a atenção, pois, apesar de ser a mais relevante da função Educação, decresceu nos primeiros períodos, passando de R\$ 2,04 bilhões em 2005 a R\$ 2,031 bilhões (2006) e R\$ 2,038 bilhões (2007), representando uma redução de 0,62% e 0,29%, respectivamente.

No Gráfico 5, percebe-se que nenhuma das subfunções componentes da função Educação obteve um crescimento progressivo, apesar de, em conjunto, acrescerem os gastos com Educação nos cinco períodos pesquisados.

b) Função Saúde

Esta função representa o “conjunto de ações destinadas a atender as necessidades e promover a melhoria das condições do estado de saúde da população.” (PMM, 2010, p.7).

A Tabela 13 destaca as principais subfunções relacionadas à Saúde. Observa-se, no período estudado, que a maior despesa foi com a subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial.

Tabela 13: Composição das subfunções da função Saúde, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	1.913.271	58,32	1.822.262	52,04	1.520.492	40,42	2.020.499	44,90	2.346.734	48,72
Administração Geral	852.968	26,00	1.067.387	30,48	1.605.696	42,68	1.796.024	39,91	1.737.282	36,06
Atenção Básica	490.183	14,94	560.786	16,01	571.296	15,19	628.009	13,96	671.068	13,93
Demais subfunções	24.282	0,74	51.482	1,47	64.672	1,72	55.589	1,24	62.036	1,29
TOTAL	3.280.704	100,00	3.501.917	100,00	3.762.156	100,00	4.500.121	100,00	4.817.120	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial compreende as despesas com internações hospitalares, tratamento ambulatorial e exames de laboratório (PMM, 2010). Sua participação da despesa total com Saúde variou de 40,42% em 2007 para 58,32% em 2005.

A segunda subfunção mais representativa foi Administração Geral, cuja composição atingiu 26% em 2005 e 42,68% em 2007. Ainda em 2007, esta subfunção superou a despesa

com Assistência Hospitalar e Ambulatorial em 2,26%, ficando, neste período, com a maior participação da função Saúde.

O terceiro lugar dos gastos com Saúde ficou com a subfunção Atenção Básica, cujo objetivo é o atendimento às demandas básicas de saúde, como a divulgação de medidas de higiene e outras medidas e ações preventivas e curativas (PMM, 2010). Sua participação atingiu 13,93% em 2009 e 16,01% em 2006.

As demais subfunções representaram menos de 2% em todos os períodos. Neste grupo incluem-se subfunções como Tecnologia da Informação e Comunicação Social, entre outras (ver Apêndice A).

A Tabela 14 apresenta a evolução das subfunções de Saúde, com base no ano de 2005.

Tabela 14: Evolução das subfunções da função Saúde, de 2005 a 2009

Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Assis. Hospitalar e Ambulatorial	1.913.271	1.822.262	-4,76	1.520.492	-20,53	2.020.499	5,60	2.346.734	22,66
Administração Geral	852.968	1.067.387	25,14	1.605.696	88,25	1.796.024	110,56	1.737.282	103,67
Atenção Básica	490.183	560.786	14,40	571.296	16,55	628.009	28,12	671.068	36,90
Demais subfunções	24.282	51.482	112,02	64.672	166,33	55.589	128,93	62.036	155,48
TOTAL	3.280.704	3.501.917	6,74	3.762.156	14,68	4.500.121	37,17	4.817.120	46,83

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Apesar de ser a subfunção mais relevante da função Saúde, a Assistência Hospitalar e Ambulatorial não teve um crescimento acentuado, alcançando inclusive, no segundo e terceiro períodos, valores decrescentes de 4,76% (2006) e 20,53% (2007).

A subfunção que se destacou por seu elevado crescimento foi a Administração Geral, passando de R\$ 852 milhões em 2005 para R\$ 1,79 bilhões em 2008, representado um aumento de 110,56%.

Os gastos com Atenção Básica cresceram em todos os períodos, alcançando um aumento de 36,90% em 2009. Nota-se que este crescimento ultrapassou ao da subfunção mais representativa da função Saúde (Assistência Hospitalar e Ambulatorial) em 14,24% no último período.

O Gráfico 6 apresenta a composição e evolução das subfunções da Saúde em valores monetários.

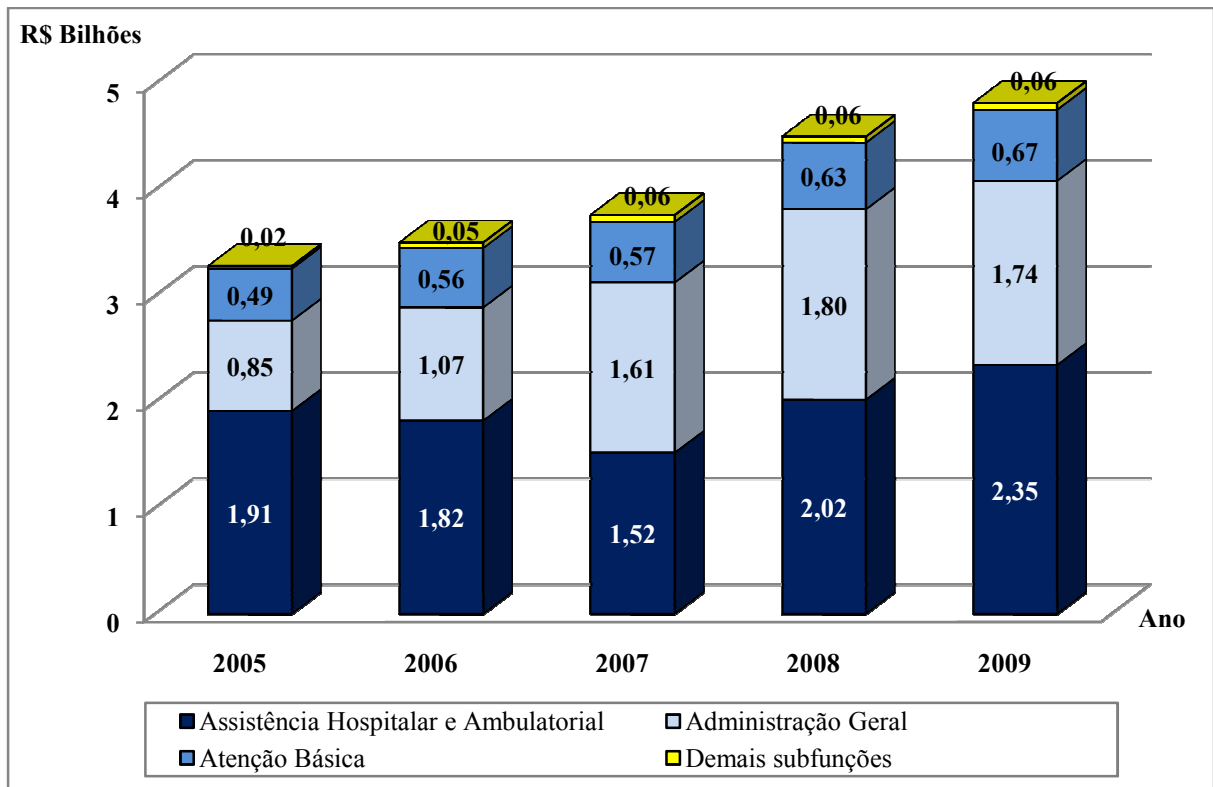


Gráfico 6: Despesas empenhadas na função Saúde, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Na Tabela 14, em complemento com o Gráfico 6, verifica-se que apesar da despesa total com Saúde ter aumentado progressivamente, somente a subfunção Atenção Básica cresceu em todos os períodos. Verifica-se também, que a subfunção Assistência Hospitalar e Ambulatorial reduziu seus montantes até 2007, recuperando seu patamar nos últimos períodos. Observa-se ainda que a subfunção Administração Geral aumentou seu montante em todos os períodos, a exceção do último.

c) Função Previdência Social

Esta função representa o “conjunto de ações governamentais destinadas a fazer face à necessidade de transferir renda aos cidadãos que sofrem privação temporária de capacidade de prover seu próprio sustento, concedendo-lhes benefícios previdenciários por motivo de invalidez, doença, tratamento médico, acidente de trabalho, idade avançada, número elevado de dependentes, viuvez e orfandade.” (PMM, 2010, p.6).

A Tabela 15 evidencia a composição das principais subfunções da Previdência Social, ordenadas pelas médias mais representativas, ficando em primeiro lugar a subfunção Previdência do Regime Estatutário.

Tabela 15: Composição das subfunções da função Previdência Social, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Previdência do Regime Estatutário	1.437.575	69,59	916.108	46,11	2.417.548	66,98	2.596.912	67,93	2.757.607	68,68
Previdência Básica	445.979	21,59	833.737	41,97	859.634	23,82	946.194	24,75	985.231	24,54
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	141.691	6,86	198.798	10,01	213.198	5,91	225.841	5,91	225.712	5,62
Demais subfunções	40.630	1,97	38.079	1,92	119.073	3,30	53.722	1,41	46.880	1,17
TOTAL	2.065.876	100,00	1.986.722	100,00	3.609.454	100,00	3.822.668	100,00	4.015.430	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Os gastos com a Previdência do Regime Estatutário, destinados ao pagamento de benefícios previdenciários aos servidores públicos regidos pelo Estatuto do Servidor Público (PMM, 2010), representaram de 46,11% (2006) até 69,59% (2005) do total da despesa com Previdência Social. Deste total, a subfunção Previdência Básica, que compreende o pagamento dos benefícios previdenciários até o teto máximo legal (PMM, 2010), participou de 21,59% em 2005 até 41,97% em 2006, representando quase o dobro de um período para outro.

A subfunção Proteção e Benefícios ao Trabalhador foi a terceira mais representativa da função, alcançando sua maior proporção em 2006 com 10,01%. O grupo Demais subfunções, que inclui subfunções como Previdência Complementar e Administração Geral, atingiu excepcionalmente os 3,3% em 2007, não superando os 2% nos outros períodos.

A Tabela 16 mostra a evolução das subfunções com Previdência Social com referência ao período 2005.

Tabela 16: Evolução das subfunções da função Previdência Social, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Previdência do Regime Estatutário	1.437.575	916.108	-36,27	2.417.548	68,17	2.596.912	80,65	2.757.607	91,82
Previdência Básica	445.979	833.737	86,95	859.634	92,75	946.194	112,16	985.231	120,91
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	141.691	198.798	40,30	213.198	50,47	225.841	59,39	225.712	59,30
Demais subfunções	40.630	38.079	-6,28	119.073	193,07	53.722	32,22	46.880	15,38
TOTAL	2.065.876	1.986.722	-3,83	3.609.454	74,72	3.822.668	85,04	4.015.430	94,37

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Infere-se da Tabela 16 que o maior crescimento corresponde à subfunção Previdência Básica, que aumentou em 120,91% de 2005 para 2009. A subfunção Previdência do Regime Estatutário, apesar de ser a mais representativa da função, não teve um aumento tão representativo, alcançando um máximo de 91,82% em 2009 e inclusive reduzindo em 36,27% em 2006.

Observa-se no Gráfico 7, que o total da despesa com Previdência Social aumentou em todos os períodos, a exceção de 2006, cuja redução foi de 3,83%.

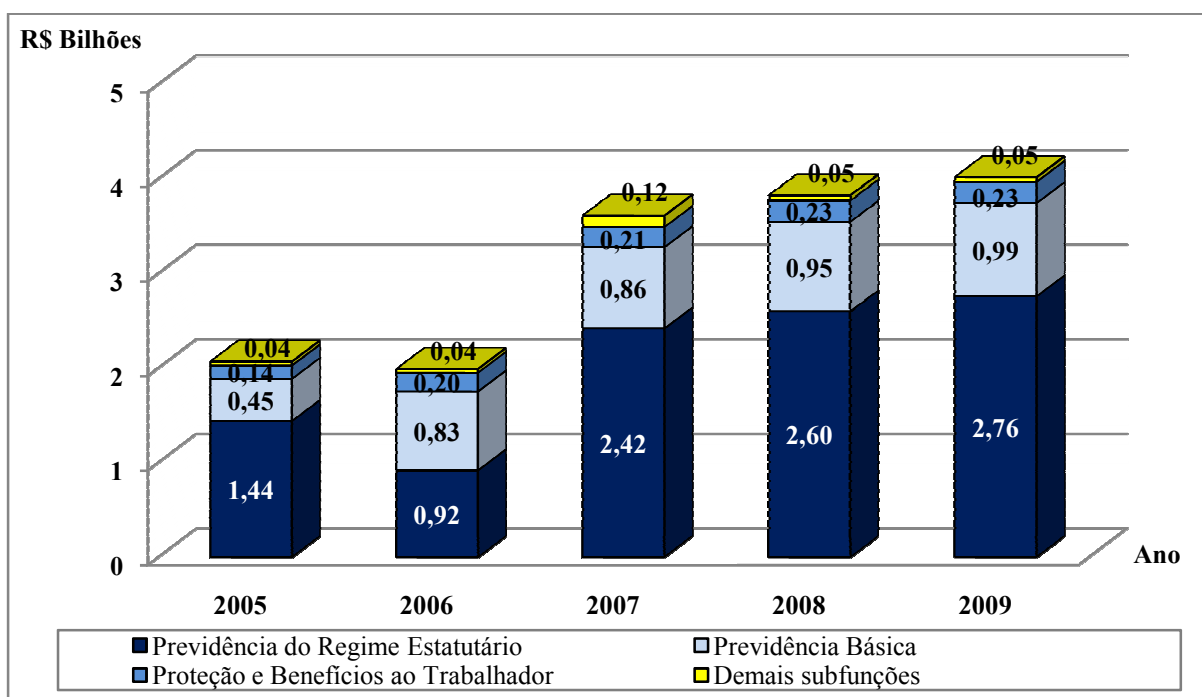


Gráfico 7: Despesas empenhadas na função Previdência Social, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Ainda no Gráfico 7 percebe-se que a única subfunção que cresceu em todos os períodos foi a Previdência Básica. A subfunção Proteção e Benefícios ao Trabalhador permaneceu quase idêntica de 2008 para 2009.

O item Demais subfunções manteve-se praticamente constante, representando montantes entre R\$38 milhões e R\$53 milhões, com exceção do período de 2007 cujo aumento atingiu os 193,07% equivalente a R\$ 119 milhões.

d) Função Encargos Especiais

Esta função representa o “conjunto de ações relacionadas com o pagamento de juros, encargos e parcelas do principal da dívida pública contraída junto a agentes nacionais ou estrangeiros e à renegociação e refinanciamento da dívida interna ou externa, com

transferências obrigatórias de receitas a outras esferas de governo, e com outros encargos especiais os quais não se enquadrem em qualquer outra das funções.” (PMM, 2010, p.20).

A Tabela 17 mostra a composição das despesas na função Encargos Especiais, na qual se destaca o Refinanciamento da Dívida Interna como principal subfunção.

Tabela 17: Composição das subfunções da função Encargos Especiais, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Refinanciamento da Dívida Interna	1.428.103	64,18	1.601.795	59,04	1.892.323	64,52	2.097.042	63,30	2.021.438	73,27
Serviço da Dívida Interna	486.865	21,88	446.377	16,45	425.219	14,50	441.145	13,32	403.647	14,63
Administração Geral	-	-	184.097	6,79	136.400	4,65	471.457	14,23	128.668	4,66
Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário	70.914	3,19	196.627	7,25	196.276	6,69	183.366	5,54	115.277	4,18
Serviço da Dívida Externa	238.975	10,74	152.881	5,63	102.251	3,49	94.640	2,86	89.777	3,25
Demais subfunções	294	0,01	131.495	4,85	180.338	6,15	25.035	0,76	-	-
TOTAL	2.225.149	100,00	2.713.273	100,00	2.932.806	100,00	3.312.684	100,00	2.758.807	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A subfunção mais representativa tem o objetivo de negociar o refinanciamento da dívida mobiliária ou contratual junto a agentes nacionais, incluindo o lançamento de títulos ou a repactuação dos contratos (PMM, 2010). Esta subfunção teve sua participação na composição da função Encargos Sociais variando de 59,04% (2006) a 73,27% (2009).

A segunda subfunção de maior representatividade foi o Serviço da Dívida Interna, que se relaciona ao pagamento de juros, encargos e parcelas do principal da dívida pública mobiliária ou contratada (PMM, 2010). Esta subfunção teve sua maior participação em 2005, alcançando os 21,88%.

O terceiro lugar em expressividade ficou com a Administração Geral. Esta subfunção chama a atenção, pois, apesar de encontrar-se entre as mais representativas, não teve participação nenhuma em 2005.

Outra subfunção que chama a atenção é o Serviço da Dívida Externa, destinada ao pagamento de juros, encargos e parcelas do principal da dívida pública mobiliária ou contratada, contraída junto a agentes internacionais (PMM, 2010), pois representou 10,74% em 2005 e 2,86% em 2007.

No item Demais subfunções estão somados os Serviços Urbanos e a Atenção Básica, entre outros (ver Apêndice A), representando em conjunto menos de 7% do total da função Encargos Sociais, inclusive não tendo composição alguma em 2009.

A Tabela 18 mostra a evolução das subfunções com Encargos Especiais adotando como ano de referência 2005. Excepcionalmente na subfunção Administração Geral, o ano base foi 2006, tendo em vista que não houve gastos com esta subfunção em 2005.

Tabela 18: Evolução das subfunções da função Encargos Especiais, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Refinanciamento da Dívida Interna	1.428.103	1.601.795	12,16	1.892.323	32,51	2.097.042	46,84	2.021.438	41,55
Serviço da Dívida Interna	486.865	446.377	-8,32	425.219	-12,66	441.145	-9,39	403.647	-17,09
Administração Geral	-	184.097	-	136.400	-25,91	471.457	156,09	128.668	-30,11
Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário	70.914	196.627	177,28	196.276	176,78	183.366	158,58	115.277	62,56
Serviço da Dívida Externa	238.975	152.881	-36,03	102.251	-57,21	94.640	-60,40	89.777	-62,43
Demais subfunções	294	131.495	44679,79	180.338	61312,80	25.035	8425,35	-	-100,00
TOTAL	2.225.149	2.713.273	21,94	2.932.806	31,80	3.312.684	48,87	2.758.807	23,98

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Dentre os grupos de maior expressividade destaca-se a subfunção Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário, cujo objetivo é o acompanhamento dos interesses da sociedade e do poder público no fórum (PMM, 2010), pois obteve um crescimento de 177,28% em 2006.

A subfunção Administração Geral foi a que teve o comportamento mais oscilante, pois em 2005 não fazia parte da composição da função, em 2006 participou com R\$ 184 milhões, em 2007 e 2009 teve uma redução de 25,91% e 30,11%, respectivamente, e em 2008 cresceu até 156,09%.

As subfunções Serviço da Dívida Interna e Serviço da Dívida Externa comportaram-se de forma semelhante, pois nenhuma teve crescimento nos períodos analisados. Pelo contrário, ambas reduziram seus montantes em todos os períodos, alcançando a primeira uma redução de até 17,09% (2009) e a segunda de até 62,43% (2009).

O grupo Demais subfunções chama a atenção, pois seu crescimento de 2005 para 2006 foi de 44.679,79% passando de R\$ 294 mil para R\$ 131 milhões, respectivamente. Isto se deve a que despesas com novas subfunções foram empenhadas a partir de 2006, das quais algumas mantiveram-se nos anos seguintes até que, em 2009, nenhuma delas participava da função (ver Apêndice A).

O Gráfico 8 representa a composição em valores monetários das subfunções com Encargos Especiais, assim como o comportamento do total da função nos períodos pesquisados.

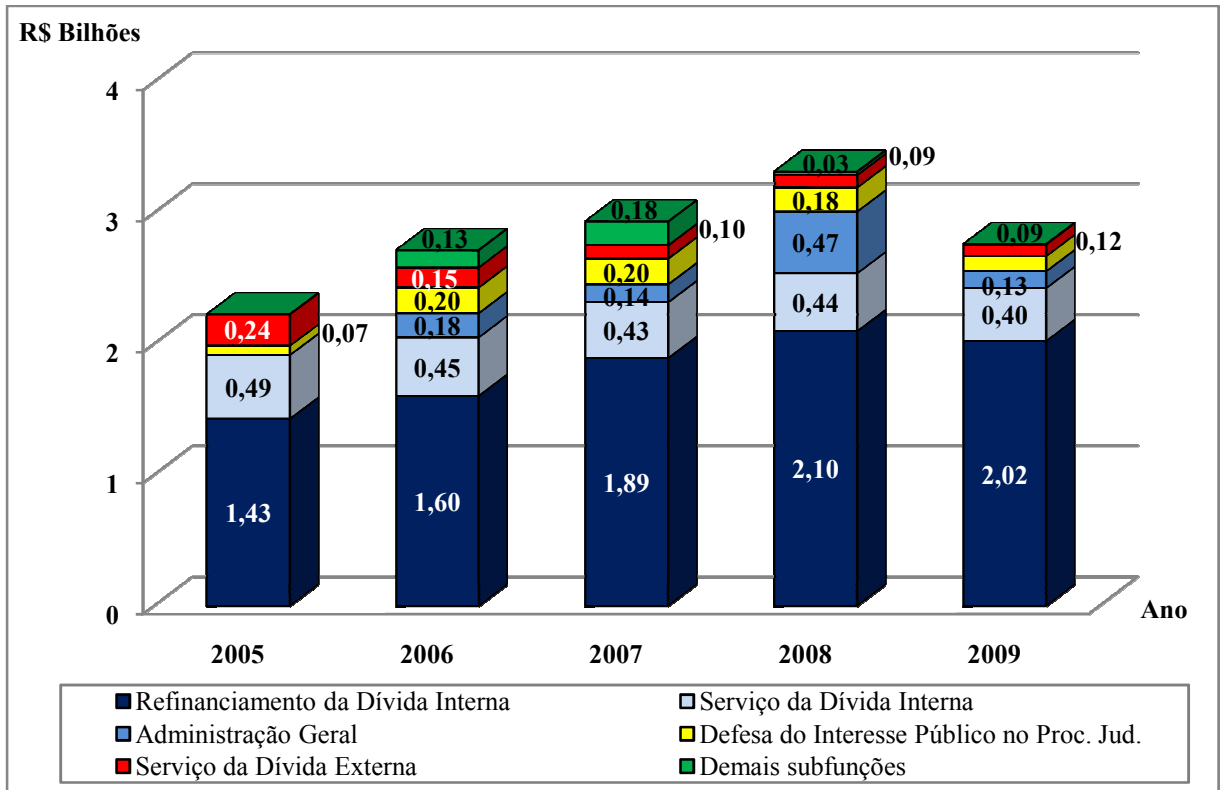


Gráfico 8: Despesas empenhadas na função Encargos Especiais, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Percebe-se no Gráfico 8 que, apesar das oscilações das subfunções que compõem a função, o total da despesa com Encargos Especiais teve um crescimento progressivo em todos os anos com exceção do último, provavelmente pela supressão dos gastos com as demais subfunções nesse período.

e) Função Urbanismo

Esta função representa o “conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de aperfeiçoar o processo de urbanização, estabelecendo uma estrutura de cidades capaz de servir aos objetivos do crescimento econômico e, ao mesmo tempo, oferecer a necessária qualidade de vida à população.” (PMM, 2010, p.11)

A composição das despesas com a função Urbanismo nos cinco anos analisados, está apresentada na Tabela 19, cuja subfunção mais expressiva foi Serviços Urbanos, com participação de 54,52% em 2005.

Tabela 19: Composição das subfunções da função Urbanismo, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Serviços Urbanos	1.115.750	54,52	1.292.697	48,20	1.342.186	46,40	1.640.773	49,20	1.414.140	49,59
Infra-Estrutura Urbana	285.130	13,93	677.697	25,27	763.736	26,40	881.178	26,42	734.925	25,77
Administração Geral	593.887	29,02	614.733	22,92	661.583	22,87	698.403	20,94	628.378	22,04
Demais subfunções	51.656	2,52	96.967	3,62	125.141	4,33	114.422	3,43	74.160	2,60
TOTAL	2.046.424	100,00	2.682.094	100,00	2.892.647	100,00	3.334.776	100,00	2.851.603	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

As subfunções Infra-Estrutura Urbana e Administração Geral obtiveram uma média similar no que diz respeito à representatividade da função, sendo que a primeira, responsável por dotar os centros urbanos de condições que possibilitem seu desenvolvimento racional e equilibrado (PMM, 2010), alcançou uma participação de 13,93% (2005) até 26,42% (2008). A subfunção Administração Geral, apesar de ser a terceira de maior expressividade, superou a maior participação da subfunção Infra-Estrutura Urbana, atingindo os 29,02% (2006).

O item Demais subfunções representou menos de 5% em todos os períodos, e agrupou subfunções como Produção Industrial e Recuperação de Áreas Degradadas, entre outras (ver Apêndice A).

A evolução das subfunções com Urbanismo, com base no ano de 2005, fica evidenciada na Tabela 20.

Tabela 20: Evolução das subfunções da função Urbanismo, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Serviços Urbanos	1.115.750	1.292.697	15,86	1.342.186	20,29	1.640.773	47,06	1.414.140	26,74
Infra-Estrutura Urbana	285.130	677.697	137,68	763.736	167,86	881.178	209,04	734.925	157,75
Administração Geral	593.887	614.733	3,51	661.583	11,40	698.403	17,60	628.378	5,81
Demais subfunções	51.656	96.967	87,71	125.141	142,26	114.422	121,51	74.160	43,56
TOTAL	2.046.424	2.682.094	31,06	2.892.647	41,35	3.334.776	62,96	2.851.603	39,35

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Observa-se que a subfunção que alcançou maior crescimento foi Infra-Estrutura Urbana, que aumentou em até 209,04% (2008). Apesar da subfunção Serviços Urbanos ser a de maior expressividade, ficou em segundo lugar com relação ao crescimento, com aumento de até 47,06% em 2008.

A subfunção Administração Geral também teve seu crescimento mais significativo em 2008 (17,60%), ultrapassando inclusive, o aumento obtido pela subfunção Serviços Urbanos em 2006 (15,86%).

O Gráfico 9 apresenta a evolução das despesas com Urbanismo, assim como a composição em valores monetários de cada uma das subfunções principais.

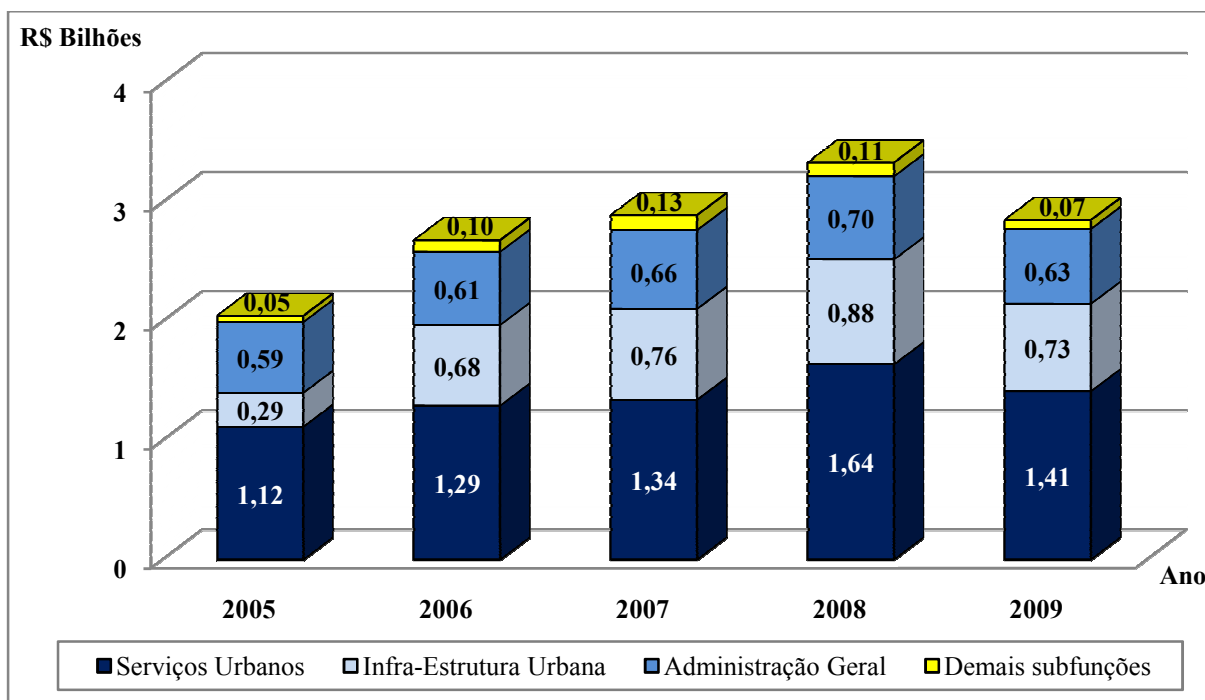


Gráfico 9: Despesas empenhadas na função Urbanismo, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Como mostra o Gráfico 9, as três subfunções mais representativas cresceram de forma progressiva de 2006 a 2008, tendo uma redução apenas em 2009. Assim também se comportou o total da despesa com Urbanismo, cuja redução só ocorreu no último período.

f) Função Transporte

Esta função representa o “conjunto de ações destinadas ao planejamento, coordenação e controle, implantação, manutenção e conservação de infra-estrutura e serviços relacionados com os diversos meios de transporte.” (PMM, 2010, p.18).

As subfunções mais expressivas da função Transporte estão detalhadas na Tabela 21. Nesta função, os gastos com a terceira subfunção mais representativa, Transporte Ferroviário, surgem somente nos últimos dois períodos analisados.

Tabela 21: Composição das subfunções da função Transporte, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Transportes Coletivos Urbanos	540.294	52,79	980.375	63,57	969.551	62,20	1.145.723	57,80	1.251.919	65,35
Transporte Rodoviário	421.695	41,20	486.586	31,55	500.162	32,09	460.296	23,22	506.039	26,42
Transporte Ferroviário	-	-	-	-	-	-	295.193	14,89	51.066	2,67
Demais subfunções	61.496	6,01	75.332	4,88	89.100	5,72	81.115	4,09	106.605	5,56
TOTAL	1.023.485	100,00	1.542.294	100,00	1.558.813	100,00	1.982.327	100,00	1.915.629	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Desprende-se da Tabela 21 que a subfunção mais relevante foi Transportes Coletivos Urbanos, cujo objetivo é o planejamento, implantação, operação, coordenação e controle dos serviços de transporte coletivo urbano (PMM, 2010). Esta subfunção aumentou sua participação de 52,79% em 2005 até 65,35% em 2009.

A segunda subfunção mais expressiva foi Transporte Rodoviário, que compreende o planejamento, coordenação e controle, implantação e manutenção de infra-estrutura rodoviária, de terminais rodoviários, vias expressas e estradas vicinais, e da segurança do tráfego rodoviário (PMM, 2010). A subfunção variou sua participação de 23,22% (2008) até 41,20% (2005).

A despesa com Transporte Ferroviário, apesar de iniciar-se em 2008, foi a terceira maior média de expressividade, participando de 2,67% (2008) e 14,89% (2009) do total da função Transporte.

As demais subfunções mantiveram uma representatividade não superior aos 6,01%. Neste grupo encontram-se as subfunções Administração de Receitas e Tecnologia da Informação, entre outras (ver Apêndice A).

A Tabela 22 mostra a evolução das subfunções que comportam a função Transporte.

Tabela 22: Evolução das subfunções da função Transporte, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	
Transportes Coletivos Urbanos	540.294	980.375	81,45	969.551	79,45	1.145.723	112,06	1.251.919	131,71	
Transporte Rodoviário	421.695	486.586	15,39	500.162	18,61	460.296	9,15	506.039	20,00	
Transporte Ferroviário	-	-	-	-	-	295.193	-	51.066	-82,70	
Demais subfunções	61.496	75.332	22,50	89.100	44,89	81.115	31,90	106.605	73,35	
TOTAL	1.023.485	1.542.294	50,69	1.558.813	52,30	1.982.327	93,68	1.915.629	87,17	

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A subfunção Transportes Coletivos Urbanos, além de ser a mais expressiva, foi a de maior crescimento, atingindo aumentos que foram de 79,45% (2007) a 131,71% (2009). A subfunção Transporte Rodoviário não teve tanta oscilação, representando um crescimento entre 9,15% (2008) e 20% (2009).

A subfunção que não apresentou crescimento nenhum foi Transporte Ferroviário, pois além de participar da despesa da função Transporte somente nos períodos de 2008 e 2009, teve uma redução de 82,70% de um ano para outro, como observa-se no Gráfico 10.

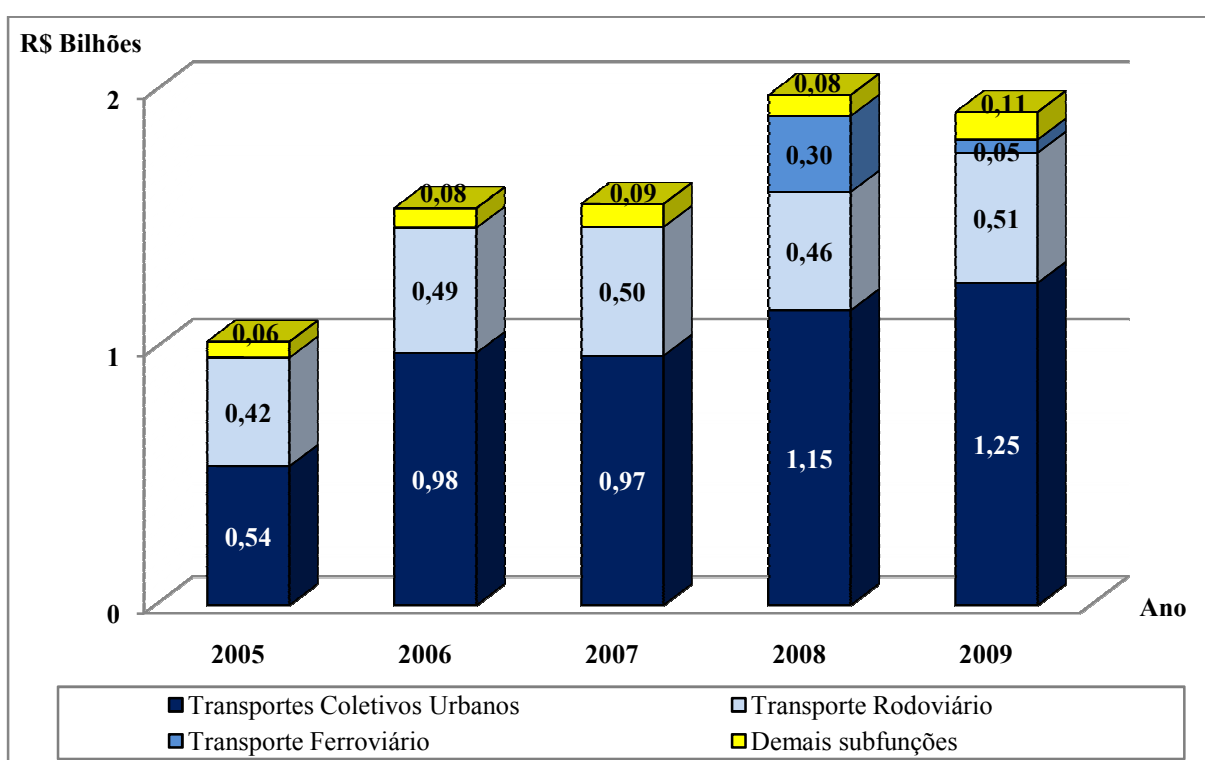


Gráfico 10: Despesas empenhadas na função Transporte, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

O grupo Demais subfunções cresceu em todos os períodos, atingindo seu maior aumento em 2009 (73,35%), passando de R\$ 61 milhões (2005) para R\$ 106 milhões (2009). Percebe-se no Gráfico 10 que a função Transporte teve um elevado crescimento de 2005 para 2006, manteve seu patamar em 2007, voltou a crescer em 2008 e reduziu seu montante em 2009.

g) Função Administração

Esta função representa o “conjunto de ações desenvolvidas visando harmonizar recursos humanos, materiais, financeiros, técnicos e institucionais destinados à administração

pública e à elaboração de políticas públicas, bem como assegurar a eficiência de sua coordenação, supervisionamento e implementação.” (PMM, 2010, p.2).

Da Tabela 23 desprende-se a participação das subfunções mais relevantes da função Administração.

Tabela 23: Composição das subfunções da função Administração, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005		2006		2007		2008		2009	
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)
Administração Geral	216.692	46,66	255.866	52,63	288.123	55,22	323.757	65,99	301.857	66,20
Tecnologia da Informação	154.290	33,22	160.291	32,97	173.742	33,30	126.336	25,75	113.876	24,97
Administração Financeira	67.951	14,63	32.443	6,67	21.231	4,07	16.094	3,28	18.042	3,96
Administração de Receitas	12.216	2,63	21.863	4,50	23.351	4,48	16.287	3,32	12.923	2,83
Demais subfunções	13.255	2,85	15.656	3,22	15.312	2,93	8.109	1,65	9.301	2,04
TOTAL	464.403	100,00	486.118	100,00	521.759	100,00	490.583	100,00	455.999	100,00

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

A subfunção de maior representatividade na função foi Administração Geral, que correspondeu a 46,66% em 2005 e 66,20% em 2009. A segunda subfunção mais expressiva foi Tecnologia da Informação, que compreende a implantação, ampliação, implementação e manutenção de sistemas de informação (PMM, 2010), e cuja composição variou de 24,97% (2009) até 33,30 (2007).

A subfunção Administração Financeira, cujo objetivo visa a captação, aplicação, orientação e controle de recursos financeiros (PMM, 2010), foi a terceira subfunção de maior expressividade, com participação na função Administração entre 3,28% (2008) e 14,63% (2005).

Em último lugar de representatividade ficou a subfunção Administração de Receitas, que compreende ações relacionadas com a cobrança, arrecadação, guarda e controle das receitas públicas (PMM, 2010). Esta subfunção representou entre 2,63% (2005) e 4,5% (2006) do total dos gastos com Administração.

O item Demais subfunções agrupa subfunções como Comunicação Social, Proteção e Benefícios ao Trabalhador e Formação de Recursos Humanos, entre outras (ver Apêndice A), que em conjunto representam menos de 4% do total da função.

Na tabela 24, apresenta-se a evolução das subfunções de maior expressividade da função Administração.

Tabela 24: Evolução das subfunções da função Administração, de 2005 a 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Subfunção	2005	2006		2007		2008		2009	
	Valor	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)	Valor	AH (%)
Administração Geral	216.692	255.866	18,08	288.123	32,96	323.757	49,41	301.857	39,30
Tecnologia da Informação	154.290	160.291	3,89	173.742	12,61	126.336	-18,12	113.876	-26,19
Administração Financeira	67.951	32.443	-52,26	21.231	-68,76	16.094	-76,32	18.042	-73,45
Administração de Receitas	12.216	21.863	78,97	23.351	91,16	16.287	33,33	12.923	5,79
Demais subfunções	13.255	15.656	18,12	15.312	15,52	8.109	-38,82	9.301	-29,83
TOTAL	464.403	486.118	4,68	521.759	12,35	490.583	5,64	455.999	-1,81

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Infere-se da Tabela 24, que a subfunção com maior crescimento foi Administração de Receitas, com aumento de 91,16% em 2007. A segunda subfunção que mais cresceu foi Administração Geral, alcançando os 49,41% em 2008.

Chama a atenção a subfunção Administração Financeira, que reduziu seu montante em todos os períodos comparando-se com o ano de 2005, alcançando uma redução de até 76,32% em 2008. A subfunção Tecnologia da Informação também teve dois períodos de decréscimo, o primeiro em 2008 (18,12%) e o segundo em 2009 (26,19%), representando R\$ 126 milhões e R\$ 113 milhões, respectivamente, conforme se observa no Gráfico 11.

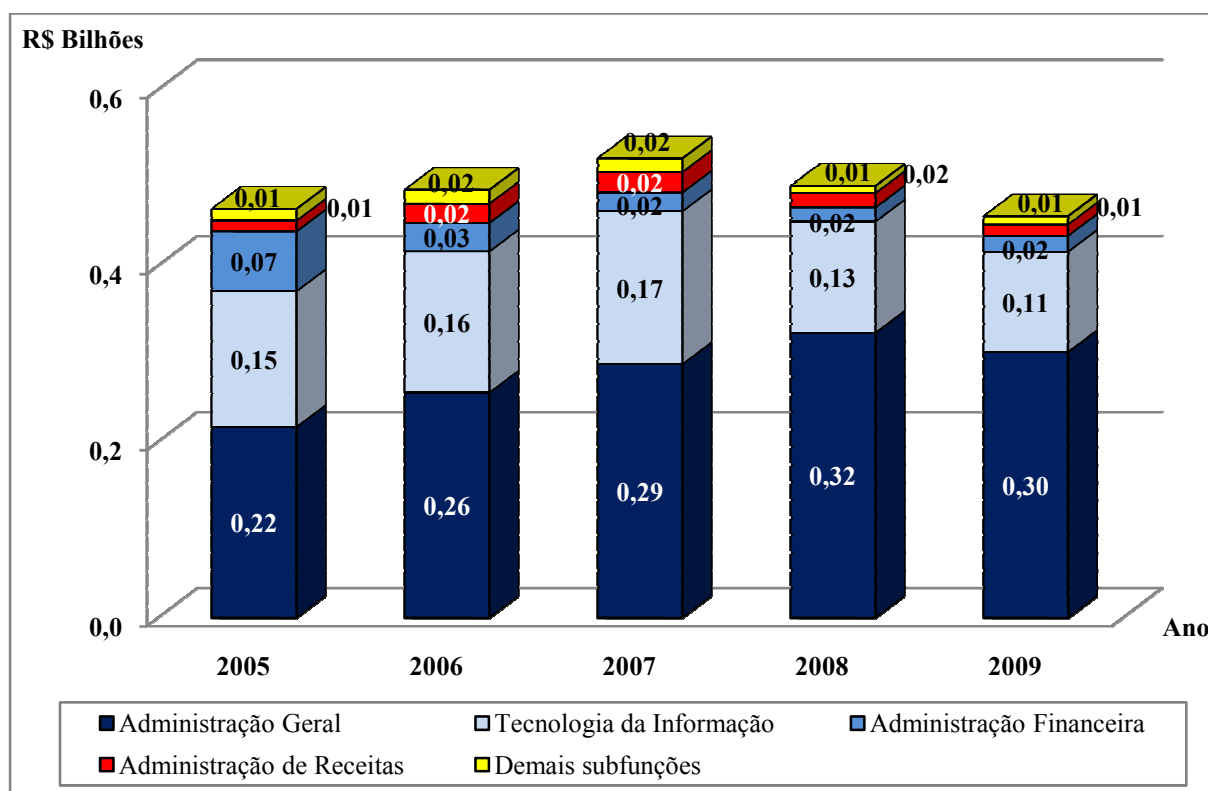


Gráfico 11: Despesas empenhadas na função Administração, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

O grupo Demais subfunções teve o maior crescimento em 2006 (18,12%), chegando nos últimos períodos a reduções de 38,82% (2008) e 29,83% (2009), o que pode ter ocorrido em razão de que os gastos com algumas das subfunções não tiveram participação da função nesses períodos (ver Apêndice A).

A função Administração teve um comportamento moderadamente crescente em 2006 e 2007, reduzindo seu montante em 2008 e 2009, chegando neste último ano a um patamar inferior ao do período inicial (2005). Apesar disso, esta função chamou a atenção, pois sua finalidade é muito semelhante a da subfunção Administração Geral, que está presente entre as subfunções mais expressivas da maioria das funções analisadas. Somando-se os montantes da subfunção Administração Geral nas funções: Educação, Saúde, Encargos Especiais e Urbanismo, chega-se a uma média de gastos de R\$ 2,86 bilhões, que corresponde a 12,96% da média da despesa total dos cinco anos pesquisados. Observando este percentual, verifica-se que os gastos com ações administrativas do município são maiores que os da função Administração (2,19%) como se mostrou no Gráfico 3.

Outras considerações

Ao comparar as despesas por categoria econômica e grupos de natureza com as despesas por função, percebeu-se uma elevada representatividade dos gastos com o Serviço da Dívida, que engloba os Juros e Encargos da Dívida (despesas correntes) e a Amortização da Dívida (despesa de capital).

A Tabela 25 mostra o comparativo entre as principais despesas por função (exceto os Encargos Especiais) e o Serviço da Dívida, nos períodos pesquisados.

Tabela 25: Comparativo entre as principais funções e o Serviço da Dívida, entre 2005 e 2009
Em R\$ mil, ajustados pelo IPCA até 31/12/2009.

Despesas	2005		2006		2007		2008		2009		Média
	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	Valor	AV (%)	
Educação	4.054.841	23,90	4.341.930	22,50	5.100.510	22,33	5.541.073	21,35	5.629.332	21,99	4.933.537
Saúde	3.280.704	19,33	3.501.917	18,14	3.762.156	16,47	4.500.121	17,34	4.817.120	18,82	3.972.404
Previd. Social	2.065.876	12,17	1.986.722	10,29	3.609.454	15,80	3.822.668	14,73	4.015.430	15,69	3.100.030
Urbanismo	2.046.424	12,06	2.682.094	13,90	2.892.647	12,66	3.334.776	12,85	2.851.603	11,14	2.761.509
Transporte	1.023.485	6,03	1.542.294	7,99	1.558.813	6,82	1.982.327	7,64	1.915.629	7,48	1.604.509
Administração	464.403	2,74	486.118	2,52	521.759	2,28	490.583	1,89	455.999	1,78	483.773
Serviço da Dívida	2.153.942	12,69	2.201.053	11,40	2.434.758	10,66	2.644.836	10,19	2.524.216	9,86	2.391.761
Demais funções /despesas	1.879.425	11,08	2.557.849	13,25	2.964.510	12,98	3.634.980	14,01	3.384.917	13,23	2.884.336
TOTAL	16.969.101	100	19.299.979	100	22.844.607	100	25.951.365	100	25.594.247	100	22.131.860

Fonte: Elaborado com base nos dados dos demonstrativos referentes aos Anexos I e II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Observa-se na Tabela 25, que os gastos com o Serviço da Dívida representam o quinto lugar na média com despesas do município, alcançando uma proporção de 10,81% do total da despesa empenhada no período.

No Gráfico 12, se observa a representatividade da despesa com Serviço da Dívida em relação às despesas das principais funções já apresentadas.

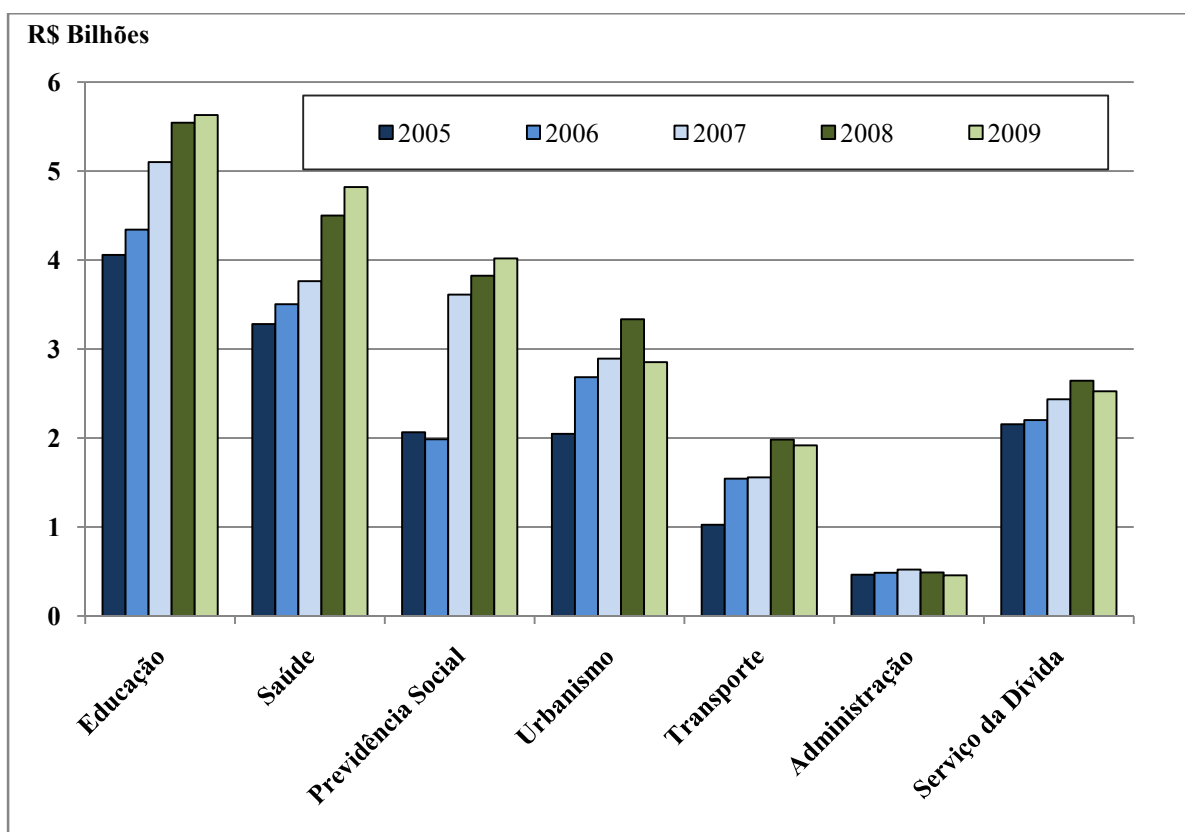


Gráfico 12: Comparativo entre as principais funções e o Serviço da Dívida, entre 2005 e 2009

Fonte: Elaborado com base nos dados dos demonstrativos referentes aos Anexos I e II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).

Verifica-se assim que os gastos com o Serviço da Dívida representam um elevado montante quando comparado as demais funções, por exemplo, se comparado com a função Educação, nota-se que o Serviço da Dívida representa 48,48% desta função. Isto evidencia quanto o município gasta com juros, encargos e amortizações da dívida, o que poderia destinar-se a funções de maior relevância.

Encerra-se assim, o capítulo dos resultados da pesquisa sobre a composição e a evolução das despesas do Município de São Paulo, dando sequência ao capítulo das conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

4 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Neste capítulo são apresentadas as conclusões obtidas no desenvolvimento deste estudo, quanto aos objetivos e quanto aos resultados. São expostas também sugestões para futuras pesquisas.

4.1 Conclusões quanto aos objetivos

Este trabalho teve como objetivo principal “apresentar a composição e a evolução das despesas orçamentárias do Município de São Paulo entre os anos de 2005 e 2009”. Este objetivo foi alcançado, visto que tanto a composição quanto a evolução das despesas do município foram evidenciadas no capítulo 3.

O objetivo específico *a* (apresentar os conceitos e as classificações das despesas no âmbito da Contabilidade Pública) foi atingido, tendo em vista que foram abordados os conceitos e aspectos relativos à Contabilidade Pública nas seções 2.1 e 2.2, assim como os conceitos de despesas e suas classificações na seção 2.3.

O objetivo específico *b* (identificar os demonstrativos contábeis, sistematizados pela Contabilidade Pública, que evidenciam as despesas públicas para os municípios brasileiros) também foi alcançado, pois foi efetuada a exposição dos demonstrativos contábeis fundamentados pela legislação para evidenciar as despesas públicas na seção 2.4.

O objetivo específico *c* (coletar e organizar dados dos demonstrativos relativos à despesa empenhada do Município de São Paulo referentes aos anos de 2005 a 2009) foi atingido nas seções 3.2 e 3.3. Os dados obtidos nos demonstrativos referentes aos Anexos I e II do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) foram coletados, organizados, tabulados e ajustados a fim de facilitar a análise do estudo.

O objetivo específico *d* (expor considerações sobre a composição e a evolução das despesas, segundo os principais grupos classificatórios, considerando expressividade e os efeitos inflacionários nos períodos pesquisados) foi alcançado na seção 3.4, na qual foram apresentadas as considerações sobre a composição e a evolução das despesas de maior representatividade, conforme os principais grupos classificatórios, todos devidamente ajustados pelo IPCA.

4.2 Conclusões quanto aos resultados

Por meio da realização desta pesquisa, foi possível apresentar a composição e evolução das despesas empenhadas no Município de São Paulo no período de 2005 a 2009. Ambas as

apresentações foram realizadas conforme a classificação da despesa por categoria econômica até os grupos de natureza e a classificação funcional até as subfunções, considerando as funções e subfunções de maior representatividade.

Para possibilitar a comparação entre os períodos pesquisados, foi necessária a aplicação de ajustes como a soma das despesas intra-orçamentárias no período de 2007 a 2009 e a atualização monetária pelo IPCA. Estes ajustes foram realizados para diminuir a distorção dos valores monetários entre os períodos visando sua comparabilidade.

Por meio das observações realizadas sobre os dados apresentados, percebeu-se que as despesas do Município de São Paulo tiveram um crescimento progressivo em todos os períodos, a exceção do último, alcançando um aumento de 50,83% de 2005 a 2009.

Quanto à classificação econômica, verificou-se que as despesas de capital cresceram ano a ano, e representaram do total da despesa empenhada de 7,28% (2005) a 10,55% (2009), alcançando uma média de 11,35% dos períodos pesquisados. Apesar de seu crescimento, as despesas de capital não superaram em nenhum período as despesas correntes que se comportaram de forma inversa representando do total da despesa 92,72% (2005) a 89,45% (2009).

O grupo Investimentos foi o de maior expressividade dentre as despesas de capital, representando 60,60% (2005) e 75,05% (2009) do total do grupo. Entre as despesas correntes, o grupo de natureza que se destacou foi o de Outras Despesas Correntes, que abrange despesas como material de consumo e auxílio alimentação, representando de 45,13% (2005) a 54,28% (2009) do total da despesa. Este grupo também foi que mais cresceu, pois passou de R\$ 7,66 bilhões em 2005 para R\$ 13,89 bilhões em 2009, representando um aumento de 81,43%.

Quanto às despesas por função, foram apresentadas as despesas mais expressivas classificadas pelas médias mais relevantes, ficando na seguinte ordem: Educação, com R\$ 4,93 bilhões (22,29%); Saúde, com R\$ 3,97 bilhões (17,95%); Previdência Social, com R\$ 3,10 bilhões (14,01%); Encargos Especiais, com R\$ 2,78 bilhões (12,60%); Urbanismo, com R\$ 2,76 bilhões (12,48%); Transporte, com R\$ 1,6 bilhão (7,25%) e Administração, com R\$ 483 milhões (2,19%). Assim, o conjunto destas despesas representou uma média de 88,77% da despesa total.

Das funções mais representativas, as únicas que apresentaram crescimento nos cinco períodos foram as funções Educação (38,83%) e Saúde (46,83%). A despesa com a função Previdência Social somente reduziu seu montante em 2006 (-3,83%). As funções que cresceram de 2005 a 2008 foram: Encargos Especiais (48,87%), Urbanismo (62,96%) e Transporte (93,68%), cujos montantes diminuíram em 2009.

Na função Educação, a subfunção que se destacou em expressividade foi o Ensino Fundamental, representando 50,42% (2005) e 48,36% (2009) do total da função. Por outro

lado, a subfunção de maior crescimento foi Alimentação e Nutrição, que alcançou um aumento de 145,32% de 2005 para 2009.

A subfunção mais representativa da função Saúde foi Assistência Hospitalar e Ambulatorial, equivalente a 58,32% da função em 2005 e 48,72% em 2009. Apesar de ser a de maior expressividade, esta subfunção foi a que mais decresceu, com redução de 20,53% em 2007. A subfunção Administração Geral foi a de maior crescimento nesta função atingindo um aumento de 103,67% de 2005 para 2009.

Na função Previdência Social, a subfunção de maior expressividade foi Previdência do Regime Estatutário com proporção de 69,59% (2005) e 68,68% (2009) do total da despesa da função. Por outro lado, esta subfunção apresentou uma redução de 36,27% em 2006. Ainda na função Previdência Social, a subfunção Previdência Básica foi a de maior crescimento, atingindo um aumento de 120,91% de 2005 a 2009.

O Refinanciamento da Dívida Interna foi a subfunção de maior expressividade dentro da função Encargos Especiais, representando 64,18% em 2005 e 74,27% em 2009. A subfunção de maior crescimento foi Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário cujo aumento atingiu os 177,28% em 2006.

Dentre as subfunções da função Urbanismo a que se destacou em representatividade foi Serviços Urbanos, cuja proporção foi de 54,52% em 2005 e 49,59% em 2009. Quanto ao crescimento, a subfunção em destaque foi Infra-estrutura Urbana que aumentou em até 209,04% de 2005 para 2008.

Na função Transporte, a subfunção Transportes Coletivos Urbanos destacou-se tanto na expressividade quanto no crescimento, pois representou do total da função 52,79% em 2005 e 65,35% em 2009, alcançando no último ano um crescimento de 131,71% em relação a 2005.

Por fim, a função Administração foi a que mais chamou a atenção, pois além de estar entre as funções mais representativas, percebeu-se que a subfunção Administração Geral foi segregada nas outras funções também de maior expressividade, representando uma média de 12,96% do total da despesa nos cinco períodos. Com isto, verifica-se que o município empenha um montante elevado com ações de caráter administrativo.

Cabe destacar também que o município empenha altos montantes com o Serviço da Dívida, pois sua média de gastos representa 10,81% do total da despesa empenhada no período pesquisado, o equivalente a 48,48% do total empenhado com Educação.

4.3 Sugestões para trabalhos futuros

Durante a realização da pesquisa, observou-se a existência de temas relacionados ao assunto que podem ser abordados na realização de trabalhos futuros. Em primeiro lugar, sugere-se que este tipo de estudo seja aplicado a outros municípios para efetuar a comparação dos resultados.

Outra sugestão é a de aprofundar o estudo analisando a despesa segundo os programas, projetos e atividades, ampliando a especificidade dos meios que os gestores utilizam para o alcance dos seus objetivos.

Recomenda-se também a elaboração da pesquisa expondo os motivos que originaram os aumentos e reduções das despesas empenhadas no município estudado segundo a classificação funcional e o impacto que causam no orçamento público.

Sugere-se, ainda, realizar a verificação do cumprimento dos limites legais para as despesas, como é o caso das despesas com inscrições em restos a pagar e das despesas com pessoal, conforme estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por fim, recomenda-se a realização da análise das despesas do Município de São Paulo entre as despesas orçadas e empenhadas para evidenciar as diferenças e analisar a causa dos possíveis desvios.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Dayane. **Um estudo sobre a composição e evolução das receitas orçamentárias do Município de Florianópolis no período de 2003 a 2008**. 116 f. TCC (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina - Florianópolis, SC, 2009.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 nov. 2008.
- _____. **Decreto-lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 09 jan. 2010.
- _____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 09 nov. 2008.
- _____. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 09 nov. 2008.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 22ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2009.
- CIDADE DE SÃO PAULO. **Site oficial de turismo da Cidade de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.cidadedesaopaulo.com/sp/>> Acesso em: 09 fev. 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.133**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 09 mar. 2010.
- CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988.
- DEODATO, Alberto. **Manual de Ciências das Finanças**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1977.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed.ampliada, revisada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades**. Disponível em: <<http://ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em 10 jan. 2010.

_____. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Disponível em: <http://ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm>. Acesso em 10 fev. 2010.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed – 5. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública: integrando União, estados e municípios (Siafi e Siafem)** / Diana Vaz de Lima, Róbison Gonçalves de Castro. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a Política Orçamentária no Brasil**. 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MOG – Ministério do Orçamento e Gestão. **Portaria n.º 42** de 14 de abril de 1999. Ministério do Planejamento. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Portarias/990414_port_42.pdf> Acesso em: 09 jan. 2010.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social**. 2005. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, 2005.

_____, Orion Augusto. **Painéis de indicadores contábeis para diagnóstico financeiro e fiscal de municípios**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

_____. Orion Augusto. **Livro didático da disciplina Contabilidade Pública II**. Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Versão para o semestre 2010/1.

PMM – Prefeitura Municipal de Manaus. **Portaria n.º 42/99 comentada**. Disponível em: <http://www2.manaus.am.gov.br/portal/transparencia/ContasPublicas/outrosinslegais/portaria_42_comentada.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2010.

PMSP – Prefeitura Municipal de São Paulo. **Histórico demográfico do Município de São Paulo**. Disponível em: <<http://sempla.prefeitura.sp.gov.br/historico/>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

_____. **Balancos públicos consolidados do Município de São Paulo**: referentes aos exercícios de 2005 a 2009. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/contaspublicas/index.php?p=3212>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

_____. **Relatórios de Gestão Fiscal**. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/financas/contaspublicas/index.php?p=3215>>. Acesso em: 10 jan. 2010.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância (LED) da UFSC, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 577**, de 15 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria577.pdf>>. Acesso em: 09 mar. 2010.

_____. **Portaria n.º 749**, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2010.

STN / SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal / Ministério da Fazenda (MF) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). **Portaria Conjunta n.º 2**, de 6 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2010.

_____. **Portaria Conjunta n.º 3**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2010.

_____. **Portaria Interministerial n.º 163**, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf>. Acesso em: 09 mar. 2010.

_____. **Portaria Interministerial n.º 338**, de 26 de abril de 2006. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_338_260406.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2010.

APÊNDICE A – Despesas mais expressivas por função/subfunção, entre 2005 e 2009.

Tabela 26: Despesas mais representativas em valores originais por função/subfunção, entre 2005 e 2009
(continua)

Em R\$ mil.

Função/Subfunção	2005	2006	2007	2008	2009
Educação	3.314.041	3.705.078	4.517.693	5.162.023	5.511.806
Ensino Fundamental	1.671.022	1.733.813	1.805.623	2.416.335	2.665.304
Educação Infantil	990.643	1.168.529	1.437.153	1.554.351	1.611.845
Administração Geral	384.773	495.774	747.658	708.093	498.947
Alimentação e Nutrição	180.711	163.295	402.337	330.938	531.093
Tecnologia da Informação	38.950	80.238	74.673	93.492	103.371
Educação Especial	14.714	16.406	18.737	15.986	37.193
Ensino Médio	12.699	10.910	11.804	24.227	15.485
Formação de Recursos Humanos	4.609	10.939	11.543	11.641	4.336
Comunicação Social	7.500	3.800	3.315	4.174	19.000
Educação de Jovens e Adultos	3.827	9.141	3.937	2.022	4.380
Assistência a Criança e ao Adolescente	-	-	-	-	15.692
Difusão do Conhec. Científico e Tecnológico	-	9.500	476	354	7
Ensino Profissional	-	2.733	437	410	5.153
Lazer	4.593	-	-	-	-
Saúde	2.681.335	2.988.274	3.332.268	4.192.280	4.716.551
Assistência Hospitalar e Ambulatorial	1.563.725	1.554.982	1.346.751	1.882.282	2.297.740
Administração Geral	697.135	910.828	1.422.219	1.673.163	1.701.012
Atenção Básica	400.629	478.533	506.016	585.049	657.058
Tecnologia da Informação	14.971	37.613	50.325	45.293	41.559
Comunicação Social	3.300	4.300	4.300	4.109	17.100
Formação de Recursos Humanos	1.534	1.892	2.561	2.300	1.988
Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	41	126	96	84	94
Previdência Social	1.688.450	1.695.320	3.197.014	3.561.170	3.931.598
Previdência do Regime Estatutário	1.174.937	781.738	2.141.303	2.419.264	2.700.035
Previdência Básica	364.501	711.449	761.407	881.467	964.662
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	115.805	169.639	188.837	210.392	221.000
Previdência Complementar	33.207	32.494	32.240	32.097	32.549
Administração Geral	-	-	70.734	11.780	10.943
Tecnologia da Informação	-	-	2.394	6.164	2.339
Comunicação Social	-	-	99	6	1
Transferências	-	-	-	-	69
Encargos Especiais	1.818.625	2.315.304	2.597.685	3.086.072	2.701.210
Refinanciamento da Dívida Interna	1.167.195	1.366.852	1.676.094	1.953.589	1.979.235
Serviço da Dívida Interna	397.917	380.905	376.631	410.967	395.220
Administração Geral	-	157.095	120.814	439.206	125.982
Defesa do Interesse Público no Proc. Judiciário	57.958	167.787	173.848	170.822	112.870
Serviço da Dívida Externa	195.315	130.457	90.567	88.166	87.903
Outros Encargos Especiais	240	68	158.800	-	-
Serviços Urbanos	-	58.912	-	-	-
Atenção Básica	-	2.895	194	23.177	-
Transporte Coletivo Urbano	-	23.777	-	-	-
Infra-Estrutura Urbana	-	11.857	-	-	-

Tabela 26: Despesas mais representativas em valores originais por função/subfunção, entre 2005 e 2009 (conclusão)

Em R\$ mil.

Função/Subfunção	2005	2006	2007	2008	2009
Ensino Fundamental	-	9.290	737	145	-
Difusão Cultural	-	2.015	-	-	-
Desporto Comunitário	-	1.578	-	-	-
Preservação e Conservação Ambiental	-	1.157	-	-	-
Comunicação Social	-	264	-	-	-
Assistência Comunitária	-	245	-	-	-
Habitação Urbana	-	150	-	-	-
Urbanismo	1.672.552	2.288.698	2.562.114	3.106.653	2.792.069
Serviços Urbanos	911.908	1.103.091	1.188.819	1.528.532	1.384.616
Infra-Estrutura Urbana	233.038	578.296	676.467	820.899	719.582
Administração Geral	485.387	524.567	585.986	650.627	615.259
Produção Industrial	27.513	59.084	71.674	69.485	47.321
Recuperação de Áreas Degradadas	8.580	19.341	24.167	30.022	13.179
Tecnologia da Informação	4.024	3.481	11.311	5.552	11.874
Ordenamento Territorial	-	642	3.492	1.301	238
Assistência Comunitária	1.962	-	-	-	-
Formação de Recursos Humanos	119	196	198	235	-
Planejamento e Orçamento	21	-	-	-	-
Transporte	836.499	1.316.078	1.380.693	1.846.721	1.875.635
Transportes Coletivos Urbanos	441.585	836.579	858.764	1.067.347	1.225.782
Transporte Rodoviário	344.653	415.216	443.010	428.808	495.474
Transporte Ferroviário	-	-	-	275.000	50.000
Administração de Receitas	16.500	24.741	31.526	30.200	54.084
Tecnologia da Informação	-	4.491	22.681	22.511	25.906
Energia Elétrica	13.632	14.500	16.181	15.000	14.561
Administração Geral	20.129	20.551	8.531	7.855	9.333
Policimento	-	-	-	-	495
Administração	379.559	414.817	462.139	457.024	446.479
Administração Geral	177.103	218.337	255.200	301.610	295.555
Tecnologia da Informação	126.102	136.780	153.889	117.694	111.499
Administração Financeira	55.537	27.684	18.805	14.993	17.665
Administração de Receitas	9.984	18.656	20.683	15.173	12.653
Comunicação Social	3.535	10.047	10.590	4.914	4.939
Proteção e Benefícios ao Trabalhador	1.199	1.855	1.106	1.411	1.620
Formação de Recursos Humanos	566	1.458	1.866	1.196	1.494
Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	4.000	-	-	-	-
Infra-Estrutura Urbana	1.319	-	-	-	-
Planejamento e Orçamento	181	-	-	-	1.054
Cooperação Internacional	-	-	-	33	-
Assistência a Criança e ao Adolescente	33	-	-	-	-
Demais Funções	1.477.865	1.745.587	2.184.628	2.764.159	3.084.555
TOTAL	13.868.926	16.469.156	20.234.234	24.176.102	25.059.903

Fonte: Elaborado com base nos dados do demonstrativo referente ao Anexo II do RREO (PMSP, 2005 a 2009).