



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de

Santa Catarina

Brasil

da Cruz, Flávio; Platt Neto, Orion Augusto

Composição e Expressividade das Despesas com Educação na Execução do Orçamento  
do Governo Federal do Brasil

Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 8, núm. 22, diciembre, 2008, pp. 75-92

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549012006>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais artigos
- ▶ Home da revista no Redalyc



Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# Composição e Expressividade das Despesas com Educação na Execução do Orçamento do Governo Federal do Brasil

*Expenses Composition and Expressivity on Education When Executing the Brazilian Federal Government Budget*

**Flávio da Cruz**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

**Orion Augusto Platt Neto**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

## Resumo

O objetivo deste artigo é identificar e analisar os valores, a composição e a expressividade das despesas empenhadas na função educação do orçamento do Governo Federal do Brasil, referentes aos anos de 2006 e 2007, comparando-as às demais despesas públicas relevantes. Para isto, é feita a identificação, a apresentação e a análise de informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A pesquisa é de natureza aplicada, para a qual foi adotada uma abordagem qualitativa e quantitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória. Foi realizada a revisão de literatura e a análise documental de demonstrativos contábeis. Os dados analisados permitiram perceber que as despesas

\* Artigo apresentado e publicado nos anais do VIII Colóquio sobre gestão Universitária na América do Sul (2008), realizado em Assunção – Paraguai.

*com a função educação do governo estão entre as mais expressivas do orçamento federal, constituindo a quinta maior, com valor de R\$ 17,3 bilhões em 2006 e R\$ 21,5 bilhões em 2007. Todavia, seu valor apresenta expressividade baixa, representando 2,2% em 2006 e 2,6% em 2007 do total das despesas orçamentárias.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Despesas com educação. Orçamento público. Governo Federal do Brasil.

## Abstract

*This paper aims at identifying and analyzing the values, the composition and the expressivity of the expenses employed in the education service of the Brazilian Federal Government budget related to the years of 2006 and 2007, making a comparison with all the other considerable public expenses. This way, the paper identifies, presents and analyzes information from the central accounting sector, the Secretaria do Tesouro Nacional (STN). This is an applied research, with a quantitative-qualitative and exploratory approach. It was proceeded a literature revision and a documental analysis of accounting reports. The data allowed seeing that the expenses on education are among the most expressive ones in the budget of the Brazilian Federal Government. Education represents the fifth larger expense, with R\$ 17.3 billion in 2006 e R\$ 21.5 billion in 2007. However, these values have a low expressivity, corresponding to 2.2% of all the expenses in 2006 and 2.6% in 2007.*

**KEY WORDS:** Expenses on education. Public budget. Brazilian Federal Government.

## 1 INTRODUÇÃO

As despesas com educação no Governo Federal brasileiro representam gastos expressivos na composição do orçamento público, além de terem importância destacada socialmente. Todavia, qual é, de fato, a expressividade mensurável de tais despesas, comparativamente às demais despesas da União? Quais subfunções de governo são priorizadas nos gastos com educação?

Este artigo visa responder a tais questões, por meio da identificação, apresentação e análise de dados e informações emitidas pelo órgão central de Contabilidade do Governo Federal, ou seja, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vinculada ao Ministério da Fazenda.

Deste modo, o objetivo do artigo é identificar e analisar os valores, a composição e a expressividade das despesas empenhadas na função educação do orçamento do Governo Federal do Brasil, referentes aos anos de 2006 e 2007, comparando-as às demais despesas públicas relevantes.

A compreensão dos valores orçamentários, nas cifras dos bilhões e em linguagem contábil estatal, tende a afastar de um entendimento a maior parte da população, que não é versada na matéria. Por meio desta divulgação, espera-se fornecer subsídios para análises, que podem ser feitas por outros usuários em potencial da Contabilidade Pública, inibidos pela complexidade, que gera menor transparência nas contas públicas.

Destaca-se que não se pretende analisar se o Governo Federal investe bem ou mal em educação, nem apontar o nível ideal de gasto, monetariamente ou com relação a outros parâmetros, como o PIB ou a receita pública.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 SÍNTESE DOS INSTRUMENTOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui uma lei, que

também representa o instrumento de gestão mais importante da administração pública, pois é utilizado pelos governos para organizar seus recursos financeiros. Na condição de lei, previsto na Constituição Federal, o orçamento tem a finalidade de estimar as receitas e fixar as despesas para um exercício financeiro, que coincide com o ano civil.

O orçamento público, segundo Sá e Sá (1995, p. 337), é: "Previsão dos fatos patrimoniais de uma entidade pública. Previsão de despesas e receitas de uma entidade pública. Previsão do exercício de uma entidade de fins públicos".

Giacomoni (2000) observa que "o documento orçamentário, apresentado na forma da lei, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser vencidas".

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal de 1988, o Poder Executivo proporá leis que estabelecerão: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Tais projetos de leis deverão ser analisados pelo Poder Legislativo, que os devolverão aprovados para sanção e execução.

Deste modo, são três os instrumentos do planejamento estatal brasileiro: o Plano Pluri-anual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Segue a base constitucional de definições para tais instrumentos.

- a) O PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.
- b) A LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará

a elaboração da LOA, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

- c) A LOA compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e 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.

Também regula o orçamento a Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, constituindo a principal lei disciplinadora do direito financeiro no Brasil.

## 2.2 RELATÓRIOS E DEMONSTRATIVOS PUBLICADOS EM ATENDIMENTO À LRF

Além dos balanços públicos e demais demonstrativos e comparativos exigidos pela Lei nº 4.320/64, a LRF, no ano de 2000, inseriu a obrigação de publicação de dois novos conjuntos de demonstrativos contábeis para todos os entes públicos. São o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Cada um deles é composto por diversos demonstrativos, cujos conteúdos estão definidos na LRF e os modelos (detalhes, formas e orientações) são estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN),

com atualização a cada exercício financeiro.

Existe uma série de responsabilidades vinculadas à publicação de tais relatórios, incluindo prazos a serem cumpridos, assinaturas e sanções institucionais e pessoais. Isto porque o RGF e o RREO são instrumentos da transparência na gestão fiscal dos entes públicos.

O RGF deverá ser emitido ao final de cada quadrimestre e publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder (artigos 54 e 55 da LRF). Todavia, é facultado aos Municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar por divulgar semestralmente o RGF (art. 63). O seu conteúdo está definido no art. 55 da LRF.

Os relatórios deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal. Enquanto não instituído o Conselho, os modelos estão a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda. Segue uma lista dos Demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal (STN, 2006a e 2007a):

- |             |  |
|-------------|--|
| ANEXO I -   | Demonstrativo da Despesa com Pessoal                     |
| ANEXO II -  | Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida              |
| ANEXO III - | Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores |
| ANEXO IV -  | Demonstrativo das Operações de Crédito                   |
| ANEXO V -   | Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa                |
| ANEXO VI -  | Demonstrativo dos Restos a Pagar                         |
| ANEXO VII - | Demonstrativo dos Limites                                |

O RREO deverá ser publicado bimestralmente, trinta dias após o encerramento de cada período. Os conteúdos dos demonstrativos que compõem o RREO estão definidos nos ar-

tigos 52 e 53 da LRF. A STN (2006b e 2007b) emitiu portarias com modelos para a elaboração de 17 demonstrativos relativos ao RREO. Segue uma lista dos 3 que foram consultados nesta pesquisa:

- Anexo I – Balanço Orçamentário
- Anexo II – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
- Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Destaca-se que o RGF e o RREO constituem instrumentos da transparência na gestão fiscal. A transparência, por sua vez, constitui um dos princípios básicos da governança corporativa, que, segundo Slomski (2005, p.132), “inspiram o código das melhores práticas de governança corporativa [...] aplicáveis às entidades públicas governamentais”. Os referidos princípios, segundo o autor (2005), são: a transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade corporativa.

### 2.3 SÍNTESE DAS CLASSIFICAÇÕES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Despesas públicas são “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos” (SILVA, 2002, p.124). Deste modo, despesa pública não é sinônimo de desembolso, tendo em vista que abrange ainda os “encargos assumidos”, numa versão do regime de competência. De acordo com o artigo 35, da Lei nº 4.320/64, pertence ao exercício financeiro a despesa nele legalmente empenhada. Por este motivo, optou-se pelo estágio do empenho, e não pelo da liquidação, para observação das despesas orçamentárias analisadas adiante.

Segundo Silva (2002, p. 132), a despesa pública pode ser classificada sob os seguintes aspectos: quanto à natureza; quanto à competência político-institucional; quanto à afeitação patrimonial e quanto à regularidade.

Segundo a natureza, a despesa pode ser classificada como orçamentária ou extra-orçamentária, dependendo de se integra ou não o orçamento, ou seja, se consta da lei orçamentária ou dos créditos adicionais. Neste sentido, Angélico (1995, p.62) explica que a “despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e não pode efetivar-se sem crédito orçamentário correspondente”.

A despesa de natureza orçamentária, por sua vez, apresenta as seguintes classificações, sob o enfoque administrativo-legal (SILVA, 2002, p.134): institucional; funcional-programática; econômica e fonte de recursos.

Neste artigo são analisadas as despesas da União, segundo as classificações funcional-programática e econômica. A classificação funcional-programática é procedida de acordo com a Portaria nº 42/99, da Secretaria do Orçamento Federal (SOF), que faz a distinção das despesas conforme as funções de governo, contempladas nos objetivos dos programas da administração pública.

Deste modo, pela classificação funcional, tem-se as despesas agrupadas por funções de governo, tais como: saúde, educação, segurança, legislativa e gestão ambiental. Ao todo, são 27 funções de governo, mais Encargos Especiais, conforme observado na Portaria SOF nº 42/99:

Art. 1º As funções a que se refere o art. 2º, inciso I, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, discriminadas no Anexo 5 da mesma Lei, e alterações posteriores, passam a ser as constantes do Anexo que acompanha esta Portaria.

§ 1º Como função, deve entender-se o

maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

§ 2º A função “Encargos Especiais” engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, resarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

§ 3º A subfunção representa uma participação da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

§ 4º As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas, na forma do Anexo a esta Portaria.

Observa-se que as funções são divididas em subfunções. Os programas, por sua vez, vinculam-se às subfunções e detalham projetos, atividades e operações especiais.

A classificação econômica da despesa organiza a despesa orçamentária em dois grandes campos, conhecidos como categorias econômicas: as despesas correntes e as despesas de capital. Esta classificação permite a distinção da despesa por objeto de gasto, segundo sua natureza econômica e os elementos de despesa que compõem o orçamento.

A Portaria Interministerial nº 163/01, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, do Ministério da Fazenda) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão), apresenta em seu Anexo II as classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa, e respectivos conceitos e especificações.

A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de: categoria econômica; grupo de natureza da despesa e elemento

de despesa. Observa-se, aqui, os dois primeiros níveis de agregação da despesa, conforme o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01:

- A - CATEGORIAS ECONÔMICAS
- 3 - Despesas Correntes
- 4 - Despesas de Capital
- B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA
- 1 - Pessoal e Encargos Sociais
- 2 - Juros e Encargos da Dívida
- 3 - Outras Despesas Correntes
- 4 - Investimentos
- 5 - Inversões Financeiras
- 6 - Amortização da Dívida

No que tange ao serviço da dívida pública, que compreende as despesas orçamentárias ligadas ao pagamento de juros, encargos e amortização da dívida, identifica-se grupos de natureza nas despesas correntes e nas despesas de capital: Juros e Encargos da Dívida e Amortização da Dívida, respectivamente, assim definidos no Anexo II da Portaria:

- a) 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.
- b) 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.

### 3 METODOLOGIA

Quanto a sua natureza, esta pesquisa é classificada como aplicada. Quanto à forma de abordagem do problema ou método, é classificada como qualitativa e quantitativa. Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada exploratória. Foi realizada uma revisão de literatura, para formação da base conceitual e legal e para abordagem do problema, particu-

larmente sobre orçamento público, classificações da despesa e demonstrativos contábeis publicados.

Foi utilizada a análise documental de demonstrativos das receitas e despesas orçamentárias da União, por natureza e funções de governo, constantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, emitido pela Secretaria do Tesouro Nacional, referente aos exercícios financeiros de 2006 e 2007.

A partir dos dados coletados nos demonstrativos contábeis, foram feitas comparações, entendidas como pertinentes, entre contas, envolvendo despesas orçamentárias sob as classificações econômica (natureza) e funcional (funções e subfunções).

Constitui limitação desta pesquisa a restrição temporal da análise, que considera apenas dois anos. Mesmo assim assume comple-

xidade técnica significativa e grande volume de dados diante do espaço disponível neste artigo. Também não estão sendo analisadas discrepâncias entre previsão e realização. Tais aspectos tendem a contribuir para a compreensão do tema e são objeto de recomendação para trabalhos futuros.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 RECEITAS, DESPESAS E DEFINIÇÕES INICIAIS

Inicialmente, foram identificados dados de totalização das receitas e das despesas orçamentárias do Governo Federal, visando formar parâmetros para percepção da expressividade. Constam sínteses das receitas e despesas, conforme a classificação econômica, nas Tabelas 1 e 2.

**Tabela 1:** Síntese da Receita Orçamentária Realizada em 2006 e 2007

(Valores em R\$ Milhares)	2006	2007
I - RECEITAS (Exceto Intra-Orçamentárias)		
Receitas Correntes	782.300.205	864.829.047
Receitas de Capital	584.067.471	658.884.417
	198.232.734	205.944.630
II - RECEITAS (Intra-Orçamentárias)		
Receitas Correntes	7.392.690	8.281.669
Receitas de Capital	7.392.690	8.281.669
	-	-
III - SUBTOTAL DAS RECEITAS (I + II)	789.692.895	873.110.716
IV - OPERAÇÕES DE CRÉDITO PARA REFINANCIAMENTO	399.509.067	378.715.865
V - TOTAL (Com Refinanciamento) (III + IV)	1.189.201.962	1.251.826.581
VI - RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)	344.731.433	386.681.857

**Fonte:** Elaborada com base em dados do Balanço Orçamentário e Demonstrativo da RCL (STN, 2007, p.9 e 40; e 2008, p.12 e 42).

**Tabela 2:** Síntese da Despesa Orçamentária Empenhada, Conforme a Natureza, em 2006 e 2007

(Valores em R\$ Milhares)	2006	2007
I - DESPESA (Exceto Intra-Orçamentárias)	797.835.741	838.505.253
Despesas Correntes	630.645.555	677.477.295
Despesas de Capital	167.190.186	161.027.958
II - DESPESAS (Intra-Orçamentárias)	9.042.811	10.510.477
Despesas Correntes	8.376.762	9.631.524
Despesas de Capital	666.049	878.953
III - SUBTOTAL DAS DESPESAS (I + II)	806.878.552	849.015.730
IV - AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA PARA REFINANCIAMENTO	376.832.923	374.783.316
V - TOTAL (Com Refinanciamento) (III + IV)	1.183.711.475	1.223.799.046

**Fonte:** Elaborada com base em dados do Balanço Orçamentário (STN, 2007, p.9; e 2008, p.13).

Neste ponto, foi necessário estabelecer um critério a ser adotado para seguimento das análises: serão observadas todas as receitas e despesas, exceto as intra-orçamentárias, sendo que estas representam por volta de 1% do total.

De acordo com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/06, são operações intra-orçamentárias, em essência, as resultantes de despesas cujo beneficiário da receita é outra entidade pública estatal. O assunto é assim detalhado pela Portaria aqui mencionada (STN/SOF, 2006):

Art. 1º Definir como intra-orçamentárias 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.

Por este motivo, a análise desconsidera os valores intra-orçamentários. O refinanciamento da dívida também foi desconsiderado quando da análise, por abranger as amortizações concomitantes às operações de crédito, tendo em vista que se trata de rolagem da dívida, ou seja, os valores “saem” e já “entram” em volume aproximado (94% em 2006, conforme Tabelas 1 e 2, itens “IV”).

#### 4.2 COMPOSIÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR FUNÇÕES DE GOVERNO

Nas Tabelas 3 e 4 encontram-se sínteses da composição da despesa orçamentária empenhada por funções de governo, em 2006 e em 2007. Das 28 funções existentes (incluindo encargos especiais), foi feito um corte das dez mais expressivas, entendidas como as que individualmente representavam acima de 1%

do total da despesa. Tais despesas representam mais de 90%, no conjunto.

**Tabela 3:** Síntese da Composição da Despesa Orçamentária Empenhada por Funções de Governo em 2006

Despesas Empenhadas		Todas as Despesas		Exceto Despesas Intra-Orçamentárias		
Nº	Função	R\$ Milhares	Partic.	R\$ Milhares	Partic.	Partic. Acum.
1	Encargos Especiais	401.714.956	49,8%	401.688.518	50,3%	50,3%
2	Previdência Social	212.965.456	26,4%	212.490.366	26,6%	77,0%
3	Saúde	40.577.225	5,0%	39.736.226	5,0%	82,0%
4	Assistência Social	21.554.575	2,7%	21.551.139	2,7%	84,7%
5	Educação	19.666.987	2,4%	17.336.238	2,2%	86,8%
6	Defesa Nacional	16.848.088	2,1%	16.636.099	2,1%	88,9%
7	Trabalho	16.553.771	2,1%	16.417.403	2,1%	91,0%
8	Judiciária	14.526.956	1,8%	12.977.795	1,6%	92,6%
9	Administração	11.076.240	1,4%	10.038.908	1,3%	93,9%
10	Agricultura	10.149.208	1,3%	9.932.852	1,2%	95,1%
	e Demais Funções	41.245.090	5,1%	39.030.199	4,9%	100,0%
TOTAL		806.878.552	100,0%	797.835.743	100,0%	-

**Fonte:** Elaborada com base em dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção (STN, 2007, p.13 a 30).

**Tabela 4:** Síntese da Composição da Despesa Orçamentária Empenhada por Funções de Governo em 2007

Despesas Empenhadas		Todas as Despesas		Exceto Despesas Intra-Orçamentárias		
Nº	Função	R\$ Milhares	Partic.	R\$ Milhares	Partic.	Partic. Acum.
1	Encargos Especiais	382.038.968	45,0%	382.020.755	45,6%	45,6%
2	Previdência Social	234.374.636	27,6%	233.879.746	27,9%	73,5%
3	Saúde	45.723.021	5,4%	44.930.231	5,4%	78,8%
4	Assistência Social	24.713.576	2,9%	24.708.963	2,9%	81,8%
5	Educação	24.353.401	2,9%	21.498.665	2,6%	84,3%
6	Defesa Nacional	19.568.439	2,3%	19.321.762	2,3%	86,6%
7	Trabalho	19.752.439	2,3%	19.596.795	2,3%	89,0%
8	Judiciária	16.059.113	1,9%	14.071.244	1,7%	90,6%
9	Administração	14.105.523	1,7%	12.632.946	1,5%	92,1%
10	Transporte	12.238.825	1,4%	12.160.217	1,5%	93,6%
	e Demais Funções	56.087.789	6,6%	53.683.929	6,4%	100,0%
TOTAL		849.015.730	100,0	838.505.253	100,0%	-

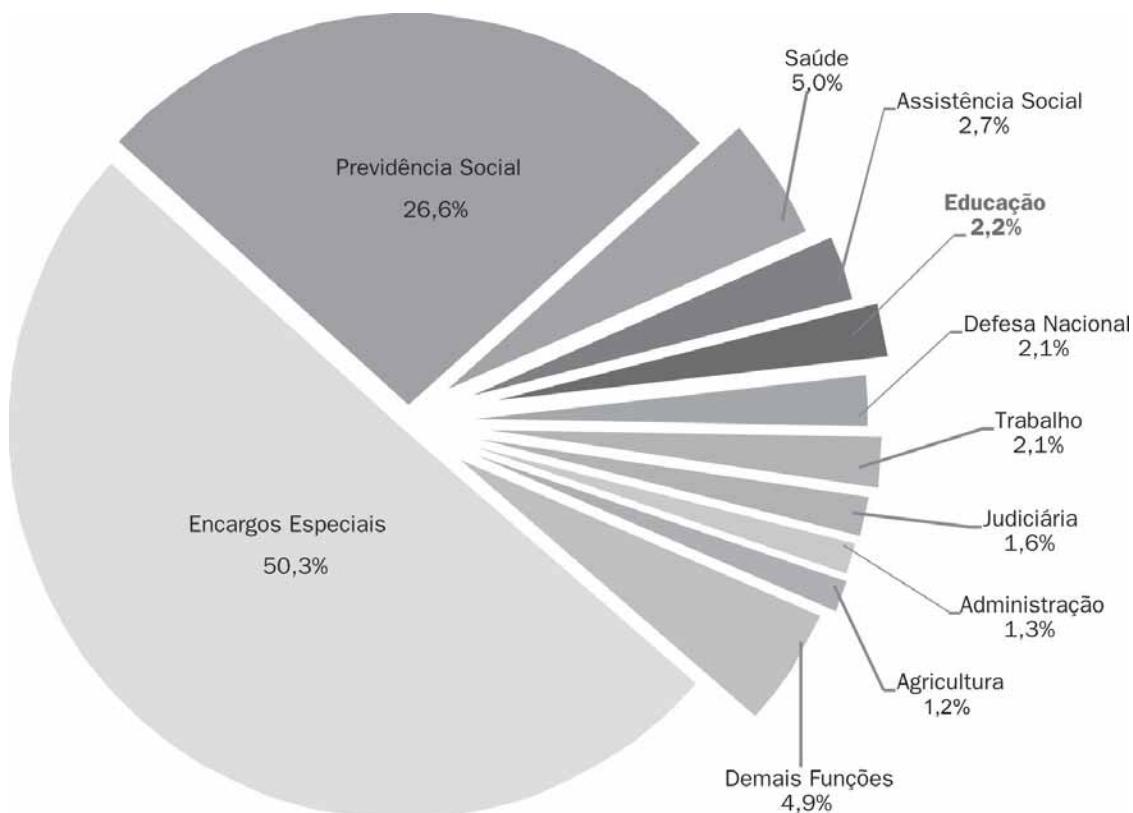
**Fonte:** Elaborada com base em dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função / Subfunção (STN, 2008, p.15 a 32).

Na Tabela 3 e no gráfico constante da Figura 1, encontra-se uma síntese da composição das despesas do Governo Federal em 2006, exceto as intra-orçamentárias. Observa-se que as despesas com a função educação representam 2,2% do total (R\$ 17,3 bilhões em R\$ 797,8 bilhões), ocupando a 5<sup>a</sup> posição entre as funções.

As despesas com Encargos Especiais são as relativas às subfunções: Serviços Financeiros (R\$ 463 milhões), Serviço da Dívida Interna (R\$ 231 milhões), Serviço da Dívida Externa

(R\$ 27 bilhões), Transferências (R\$ 100 bilhões) e Outros Encargos Especiais (42 milhões), conforme dados de 2006.

De acordo com o § 2º do artigo 1º da Portaria SOF nº 42/99, a função Encargos Especiais “engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, resarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra”.

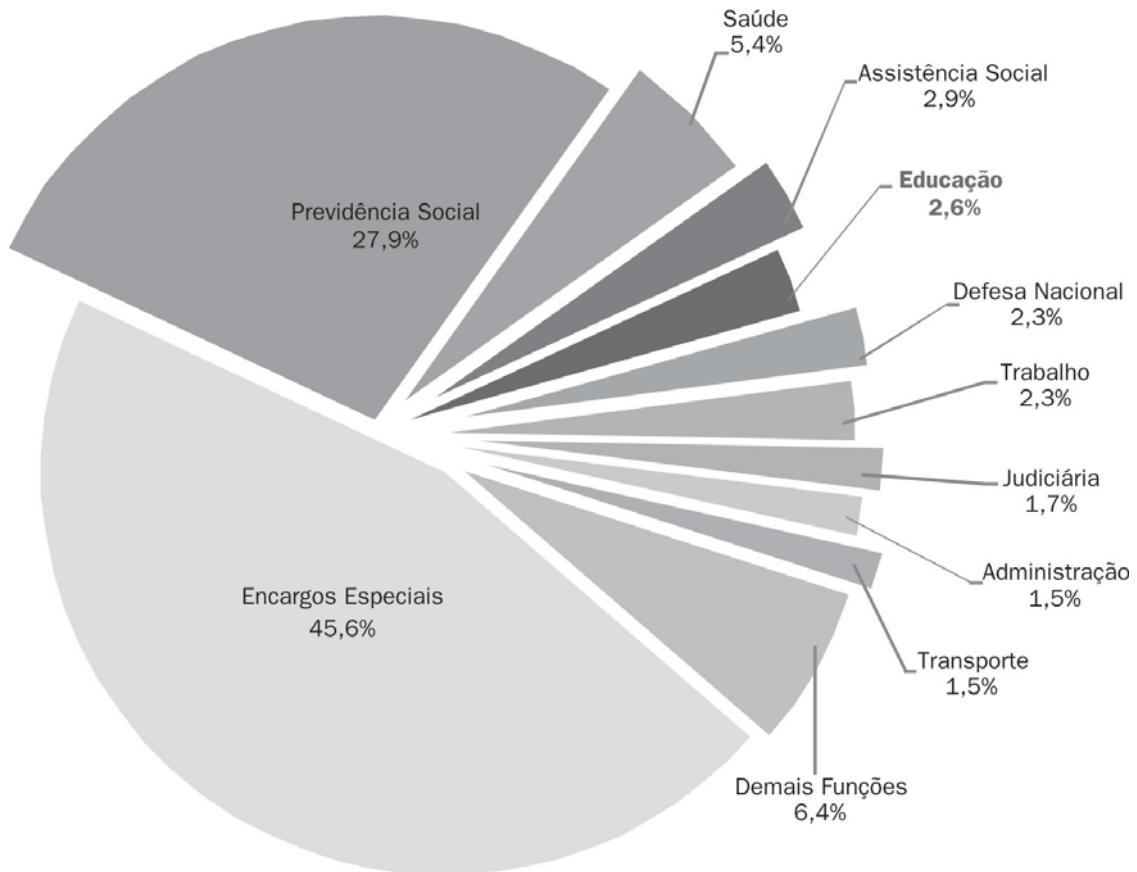


**Fonte:** Tabela 3

**Figura 1:** Síntese da Composição da Despesa da União por Funções em 2006

Na Tabela 4 e no gráfico constante da Figura 2, encontra-se uma síntese da composição das despesas do Governo Federal em 2007, exceto as intra-orçamentárias. Observa-se que

as despesas com a função educação representam 2,6% do total (R\$ 21,5 bilhões em R\$ 838,5 bilhões), mantendo-se na 5<sup>a</sup> posição entre as funções.



**Fonte:** Tabela 4

**Figura 2:** Síntese da Composição da Despesa da União por Funções em 2007

Desconsiderando as duas funções mais expressivas, “Encargos Especiais” (50,3% e 45,6%) e “Previdência Social” (26,6% e 27,9%), tem-se uma composição das demais funções com os 23,1% restantes em 2006 e 26,5% em 2007.

Se comparados os valores das despesas na função educação (Tabela 3 e 4) com os valores de agregações mais expressivos do orçamento executado (Tabelas 1 e 2), observa-se que tais despesas representam, em 2006: 2,22% das Receitas Totais; 5,03% da Receita Corrente Líquida

da e 2,17% das Despesas Totais (arredondados para 2,2% na Tabela 3).

#### 4.3 COMPARAÇÕES DE EXPRESSIVIDADE DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO

Na Tabela 5 encontra-se uma comparação

da expressividade das despesas com educação em relação às outras nove despesas mais expressivas. Está evidenciado o quanto as despesas com educação representam, individualmente, em relação a cada outra despesa (função).

**Tabela 5:** Comparação das Despesas com Educação em Relação às Despesas com as Demais Funções em 2006 e 2007

Despesas (Exceto Intra-Orçamentárias)	R\$ Milhares	Representatividade *	QuantasVezes **
<b>DESPESAS COM EDUCAÇÃO (2006)</b>	17.336.238	100,00%	1,0
<b>DESPESAS PARA PARÂMETRO</b>			
Encargos Especiais	401.688.518	4,32%	23,2
Previdência Social	212.490.366	8,16%	12,3
Saúde	39.736.226	43,63%	2,3
Assistência Social	21.551.139	80,44%	1,2
Defesa Nacional	16.636.099	104,21%	1,0
Trabalho	16.417.403	105,60%	0,9
Judiciária	12.977.795	133,58%	0,7
Administração	10.038.908	172,69%	0,6
Agricultura	9.932.852	174,53%	0,6
Total	797.835.741	2,17%	46,0
<b>DESPESAS COM EDUCAÇÃO (2007)</b>	21.498.665	100,00%	1,0
<b>DESPESAS PARA PARÂMETRO</b>			
Encargos Especiais	382.020.755	5,63%	17,8
Previdência Social	233.879.746	9,19%	10,9
Saúde	44.930.231	47,85%	2,1
Assistência Social	24.708.963	87,01%	1,1
Defesa Nacional	19.321.762	111,27%	0,9
Trabalho	19.596.795	109,71%	0,9
Judiciária	14.071.244	152,78%	0,7
Administração	12.632.946	170,18%	0,6
Transporte	12.160.217	176,80%	0,6
Total	838.505.253	2,56%	39,0

\* Quanto as despesas com a função educação representam de cada uma das despesas. Divide-se o gasto com educação pelo gasto em cada uma das outras funções e multiplica-se por cem para obtenção de percentual.\*\* Quantas vezes a despesa com cada uma das outras funções representa da despesa com educação.

**Fonte:** Elaborada com base em dados das Tabelas 3 e 4

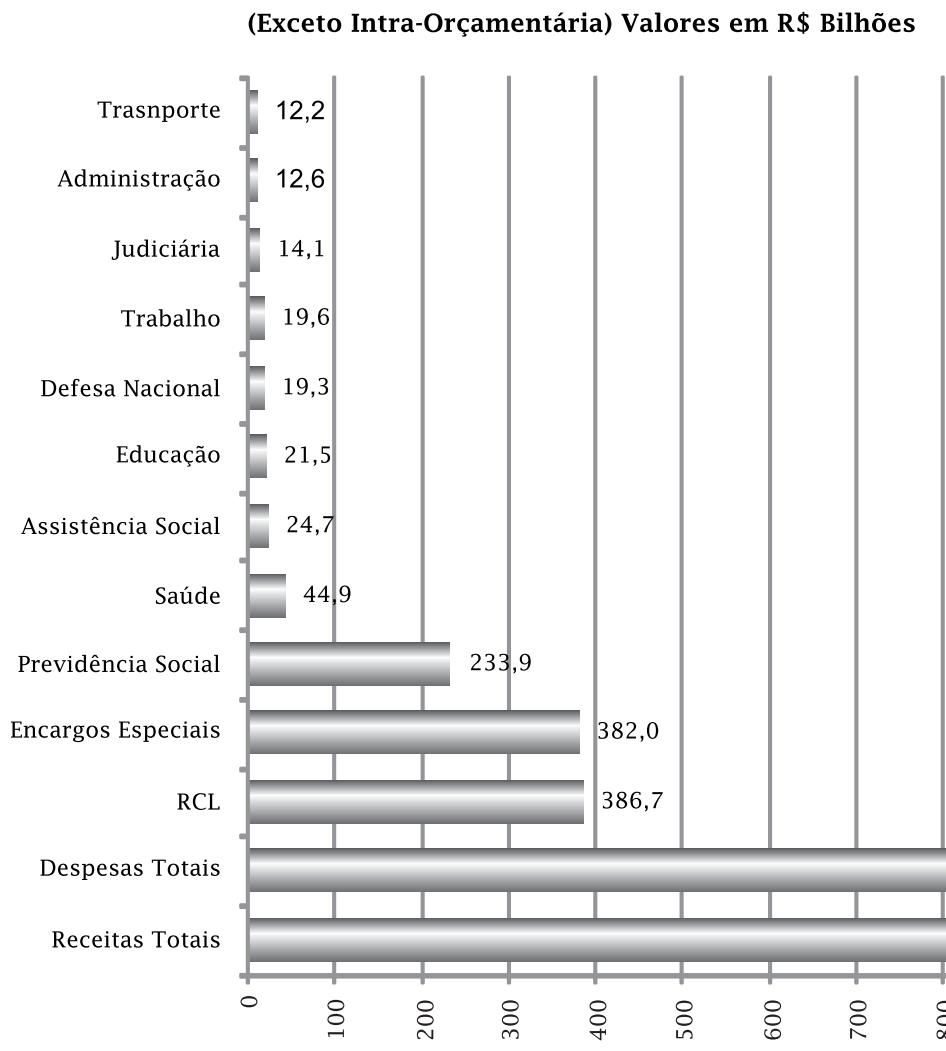
Observa-se que em 2006 as despesas com educação representam: 4,32% do que é gasto com a função encargos especiais

(que é 23,2 vezes o seu valor); (b) 8,16% do que é gasto com a previdência social (que é 12,3 vezes o valor do gasto com

educação).

Por meio do gráfico da Figura 3, pode-se visualizar a expressividade das despesas com

educação em relação às demais funções de maior valor monetário e aos totais das receitas e despesas, em 2007.



**Figura 3:** Comparação das Despesas com Educação em Relação às Receitas e Despesas da União em 2007

**Fonte:** Tabelas 1, 2 e 3

Na Tabela 6 procedeu-se à comparação das despesas com educação com as despesas relativas ao serviço da dívida da União em 2006 e 2007, ou seja, juros, encargos e amortização da dívida, com dados provenientes do Balanço Orçamentário, conforme a

classificação econômica da natureza da despesa. O gráfico da Figura 4 permite uma visualização das expressividades dos valores envolvidos.

Observa-se que o gasto com a função educação representa apenas 6,37% do que é des-

pendido com o serviço da dívida pública federal em 2006, incluindo juros, encargos e amortização. As despesas com educação re-

presentam apenas 11,47% do que é gasto em despesas correntes, relativas aos juros e encargos da dívida, no mesmo ano.

**Tabela 6:** Comparação das Despesas com Educação com as Despesas do Serviço da Dívida da União em 2006 e 2007

Despesas (Exceto Intra-Orçamentárias)	R\$ Milhares	Representatividade *	Quantas Vezes **
DESPESAS COM A FUNÇÃO EDUCAÇÃO (2006)	17.336.238	100,0%	1,0
PARÂMETROS			
I Juros e Encargos da Dívida	151.151.880	11,47%	8,7
II Amortização da Dívida (Exceto Refinanciamento)	120.929.458	14,34%	7,0
III Total dos Juros, Encargos e Amortização (I + II)	72.081.338	6,37%	15,7
DESPESAS COM A FUNÇÃO EDUCAÇÃO (2007)	21.498.665		
PARÂMETROS			
I Juros e Encargos da Dívida	140.311.784	15,32%	6,5
II Amortização da Dívida (Exceto Refinanciamento)	97.093.322	22,14%	4,5
III Total dos Juros, Encargos e Amortização (I + II)	237.405.106	9,06%	11,0

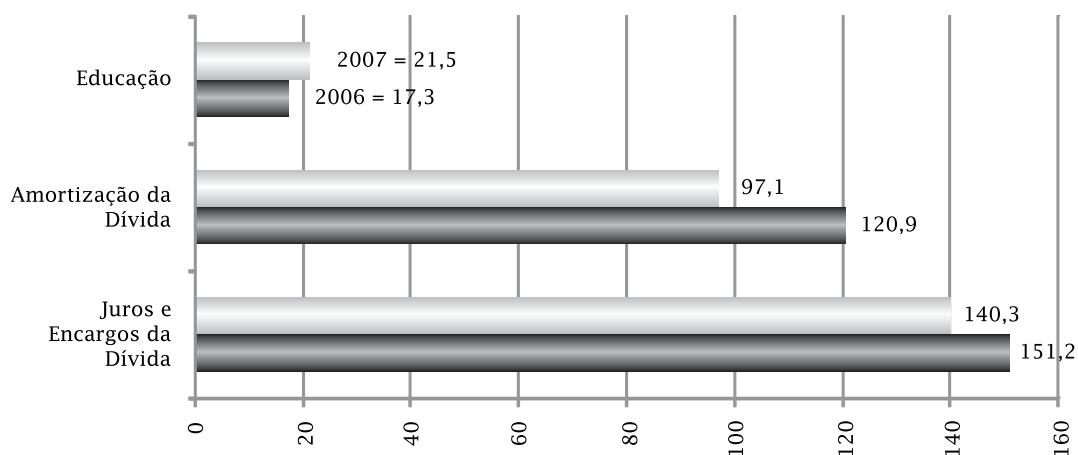
\* e \*\*: idêntico às observações da Tabela 4.

**Fonte:** Elaborada com base em dados do Balanço Orçamentário e do Demonstrativo das Despesas por Função / Subfunção (STN, 2007, p. 10; e 2008, p.13).

Deste modo, em 2006, a União despendeu quase nove vezes, com juros e encargos, o que gasta com educação (R\$ 151 bilhões contra R\$ 17 bilhões); e, em 2007 6,5 vezes. Esta re-

dução deveu-se às mudanças nos valores das duas variáveis comparadas: aumentou a despesa com educação e foi reduzida a despesa com juros e encargos da dívida.

**(Exceto Intra-Orçamentárias) - Valores em R\$ Bilhões**



**Figura 4:** Comparação das Despesas com Educação com as Despesas do Serviço da Dívida da União em 2006 e 2007

Fonte: Tabela 6.

#### 4.4 COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO

Na Tabela 7 consta a composição da despesa empenhada por subfunções da função educação nos anos de 2006 e 2007, ordenada por valor monetário e com percentuais de participação por subfunção e acumulado. São ao todo 28 subfunções para composição dos R\$ 17,3 e 21,5 bilhões de despesas empenhadas (exceto intra-orçamentárias, por motivos já justificados no início da seção 4).

Nota-se, todavia, que apenas as seis pri-

meiras subfunções representam quase 91% e as oito primeiras atingem quase 95% do total das despesas.

Em 2006, as quatro subfunções mais expressivas, cujos valores individuais ultrapassam R\$ 1 bilhão, foram: (a) Ensino Superior: R\$ 9,3 bilhões, representando 54% do total; (b) Ensino Fundamental: R\$ 2,3 bilhões, representando 13% do total; (c) Alimentação e Nutrição: R\$ 1,7 bilhões, representando 10% do total; e (d) Ensino Profissional: R\$ 1,1 bilhões, representando 6% do total, em 2006.

**Tabela 7:** Composição da Despesa em Subfunções da Função Educação na União em 2006

Subfunções (Despesas Empenhadas)	(R\$ Milhares)		Particip. (2006)	Particip. Acum.
	2007	2006		
1 Ensino Superior	11.095.772	9.328.752	53,81%	53,81%
2 Ensino Fundamental	3.342.469	2.278.639	13,14%	66,95%
3 Alimentação e Nutrição	1.786.861	1.740.839	10,04%	77,00%
4 Ensino Profissional	1.313.676	1.098.857	6,34%	83,33%
5 Outros Encargos Especiais	2.022.500	706.632	4,08%	87,41%
6 Educação de Jovens e Adultos	140.678	600.910	3,47%	90,88%
7 Assistência Hospitalar e Ambulatorial	380.521	350.181	2,02%	92,90%
8 Administração Geral	339.143	340.691	1,97%	94,86%
9 Ensino Médio	205.444	143.071	0,83%	95,69%
10 Tecnologia da Informação	166.393	126.409	0,73%	96,42%
11 Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico	116.010	100.454	0,58%	97,00%
12 Proteção e Benefícios ao Trabalhador	106.173	95.097	0,55%	97,54%
13 Educação Especial	71.669	71.124	0,41%	97,95%
14 Formação de Recursos Humanos	80.322	64.005	0,37%	98,32%
15 Desenvolvimento Científico	69.091	57.059	0,33%	98,65%
16 Administração Financeira	46.516	53.651	0,31%	98,96%
17 Difusão Cultural	53.618	47.193	0,27%	99,23%
18 Educação Infantil	75.533	44.164	0,25%	99,49%
19 Direitos Individuais, Coletivos e Difusos	6.684	21.812	0,13%	99,62%
20 Lazer	972	19.980	0,12%	99,73%
21 Atenção Básica	44.339	15.409	0,09%	99,82%
22 Cooperação Internacional	21.118	13.390	0,08%	99,90%
23 Comunicação Social	7.977	9.589	0,06%	99,95%
24 Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia	419	3.354	0,02%	99,97%
25 Assistência a Criança e ao Adolescente	4.119	3.269	0,02%	99,99%
26 Suporte Profilático e Terapêutico	0	1.316	0,01%	100,00%
27 Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico	651	275	0,00%	100,00%
28 Administração de Receitas	0	116	0,00%	100,00%
Total da Despesa na Função Educação	21.498.665	17.336.238	100,00%	-

Fonte: Elaborada com base nos dados do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção (STN, 2007, p.20-21; e 2008, p.23).

Em 2007, as cinco subfunções mais expressivas, cujos valores individuais ultrapassam R\$ 1 bilhão, foram: (a) Ensino Superior: R\$ 11,1 bilhões, representando 52% do total; (b) Ensino Fundamental: R\$ 3,3 bilhões, representando 16% do total; (c) Outros Encargos Especiais: R\$ 2,0 bilhões, representando 9%; (d) Alimentação e Nutrição: R\$ 1,8 bilhões, representando 8% do total; e (e) Ensino Profissional: R\$ 1,3 bilhões, representando 6% do total.

Deste modo, essas são as subfunções de despesas que compõem a função educação da União, nos exercícios financeiros de 2006 e 2007. Destaca-se, todavia, que as demais subfunções, apesar de não terem valores comparativamente tão expressivos, não necessariamente apresentam valores monetariamente baixos, uma vez que juntas atingem R\$ 2,889 bilhões em 2006 e R\$ 1,937 bilhões em 2007.

## 5 CONCLUSÕES

Ao final deste artigo, observa-se que o objetivo estabelecido foi atingido, pois foram identificados e analisados os valores, a composição e a expressividade das despesas empregadas na função educação nos orçamentos executados do Governo Federal, referentes aos anos de 2006 e 2007, comparando-as às demais despesas públicas relevantes.

Observou-se que as despesas com a função educação do governo estão entre as mais expressivas da execução do orçamento federal, constituindo a quinta maior, monetariamente, com valor de R\$ 17,3 bilhões em 2006 e 21,5 bilhões em 2007. Todavia, comparativamente, seu valor apresenta expressividade baixa, representando apenas 2,2% do total das despesas orçamentárias (exceto intra-orçamentárias) em 2006 e 2,6% em 2007.

Quando comparada com as despesas mais expressivas, a distância fica mais destacada. Em 2006, a função de governo mais dispendiosa foi a Encargos Especiais (R\$ 401,7 bilhões, representando 50,3% do total), sendo composta principalmente por juros, encargos, amortização da dívida e transferências a Estados e Municípios. A Previdência Social está em 2º lugar, com R\$ 212,5 bilhões (26,6%); a Saúde em 3º lugar, com R\$ 39,7 bilhões (5,0%); e a Assistência Social está em 4º lugar, com R\$ 21,6 bilhões (2,7%). As demais 23 funções, que representam os restantes 13,2% do total, somam R\$ 105 bilhões.

Em 2007, a função de governo mais dispendiosa continuou sendo Encargos Especiais (R\$ 382,0 bilhões, representando 45,6% do total), porém com valor menor. A Previdência Social continua em 2º lugar, com R\$ 233,9 bilhões (27,9%); a Saúde está em 3º lugar, com R\$ 44,9 bilhões (5,4%); e a Assistência Social em 4º lugar, com R\$ 24,7 bilhões (2,9%).

Uma observação importante é o fato de o serviço da dívida (juros, encargos e amortização) “custar” quase 16 vezes, em 2006, e 11 vezes, em 2007, o que se “investe” em educação. Em 2006, houve despesas de R\$ 120,9 bilhões com amortização da dívida e R\$ 151 bilhões com juros e encargos da dívida, contra R\$ 17,3 bilhões em educação, o correspondente a 11,5% dos juros e encargos desses dispendios.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam analisadas séries históricas de três ou mais anos, para percepção da evolução das proporções entre contas e de valores monetários, devidamente ajustados monetariamente. Pode, ainda, ser feita comparação entre valores previstos e realizados, ou seja, orçado *versus* executado.

## REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 271p.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988**.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SÁ, Antônio Lopes de & SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 381p.
- SLONSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005. 140p.
- SOF – Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria SOF nº 42, de 14 de abril de 1999**. 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. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 574, de 30 de agosto 2007**. Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal. 2007a.
- \_\_\_\_\_. **Portaria nº 575, de 30 de agosto de 2007**. Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. 2007b.
- \_\_\_\_\_. **Portaria nº 632, de 30 de agosto de 2006**. Aprova a 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal. 2006a.
- \_\_\_\_\_. **Portaria nº 633, de 30 de agosto de 2006**. Aprova a 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. 2006b.
- \_\_\_\_\_. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União referente ao Exercício Financeiro de 2006** (publicado em 2007). Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 ago. 2007.
- \_\_\_\_\_. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União referente ao Exercício Financeiro de 2007** (publicado em 2008). Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 08 abr. 2008.
- STN/SOF - Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 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. Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda; e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão. Portaria consolidada com a Portaria STN nº 212 de 04/06/2001; Portaria Interministerial nº 325, de 27/08/2001; e Portaria Interministerial nº 519, de 27/11/2001.
- \_\_\_\_\_. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006**. Altera o Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e dá outras providências. Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda; e Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão.

**Artigo recebido em:** 06 de novembro de 2008

**Artigo aprovado para publicação em:** 30 de março de 2009

#### **ENDEREÇO DOS AUTORES**

##### **Flávio da Cruz**

flacruz9@ativanet.com.br

Universidade Federal de Santa Catarina

Departamento de Ciências Contábeis

Campus Universitário - Trindade

88010-970 – Florianópolis/SC

##### **Orion Augusto Platt Neto**

orionplatt@cse.ufsc.br

Universidade Federal de Santa Catarina

Departamento de Ciências Contábeis

Campus Universitário - Trindade

88010-970 – Florianópolis/SC