



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DIEGLYS DE SANTANA SARMENTO

**ANÁLISE DE REGRESSÃO: UM ESTUDO ENTRE AS DESPESAS
COM PESSOAL E AS DESPESAS POR FUNÇÃO NAS CAPITALS DO
NORDESTE BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2005 A 2008**

**SOUSA - PB
2009**

DIEGLYS DE SANTANA SARMENTO

**ANÁLISE DE REGRESSÃO: UM ESTUDO ENTRE AS DESPESAS
COM PESSOAL E AS DESPESAS POR FUNÇÃO NAS CAPITALS DO
NORDESTE BRASILEIRO NO PERÍODO DE 2005 A 2008**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Esp. Antonio Firmino da Silva Neto.

**SOUSA - PB
2009**

Dieglys de Santana Sarmento

**ANÁLISE DE REGRESSÃO: UM ESTUDO ENTRE AS DESPESAS COM PESSOAL E AS
DESPESAS POR FUNÇÃO NAS CAPITAIS DO NORDESTE BRASILEIRO NO PÉRIODO
DE 2005 A 2008.**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB

Presidente: Antônio Firmino da Silva Neto (Orientador) – Prof. Esp.

Membro: Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa – Prof. MSc.

Membro: Thaiseany de Freitas Rêgo – Profª. MSc.

Sousa, 11 de dezembro de 2009

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu abaixo assinado, assumo a total responsabilidade de autoria de conteúdo do referido trabalho de conclusão do curso, intitulado Um estudo sobre a relação da despesa com pessoal versus despesas por função das capitais nordeste brasileiro como direcionador do gerenciamento de gestão pública, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa – PB, 17 de dezembro de 2009.

Dieglys de Santana Sarmiento
Autor

Dedico o presente trabalho à minha mãe Zezinha, que em todos os atos me proporciona o alicerce indispensável às minhas conquistas, passadas e ainda vindouras.

AGRADECIMENTOS

À Deus, minha fortaleza que se encontra presente em todos os momentos da minha vida e me guia com fé e esperança necessária para que eu possa continuar, a passos firmes, na caminhada em busca dos objetivos por ele inspirados.

À Meus Pais, Gil e Zezinha fonte do amor perfeito, que me fornecem o caminho melhor na longa estrada da vida.

Aos Meus Irmãos, Dita e Dadaia sempre presentes em todos os momentos, por seu amor e carinho incondicional.

A minha namorada Michelle, presente em momentos especiais da minha vida, fonte de amor e carinho.

Aos amigos, Fabiano Didi, Lucielio Pordues que ao longo dos anos se mostraram compreensivos e me deram apoio nas causas justas. Procurando sempre o melhor caminho.

Ao meu grande amigo Petrucio Moreira que me apóia em todos os momentos da minha vida ao qual forneceu o seu conhecimento na conclusão de trabalho.

A Alexandre Sarmiento meu primo querido que faz parte da minha vida e quero te agradecer por tudo mago.

Aos meus colegas de sala, que juntos caminhamos para um futuro grande e promissor.

Aos meus colegas de trabalho, que me deram total apoio em mas uma realização a turma da biblioteca do CCJS, Céu, Nádia e Rozielia que me ensinaram os primeiros passos do profissionalismo.

Aos meus Ex colegas de trabalho figurado na figura do banco real experiência jamais esquecida ao qual veio valorizar o meu intelecto

A Socorro Marques minha segunda mãe ao qual me apóia e esta presente em todos os momentos da minha vida e me guia para melhor decisão buscando sempre o meu bem.

A professora Thasianny pelas suas idéias no fim desse trabalho sendo de grande importância.

Ao meu orientador, Antônio Firmino da Silva Neto, por sua dedicação e esforço na consecução compartilhada desta pesquisa.

"A fé é a certeza de que vamos receber as coisas que esperamos e a prova de que existem coisas que não podemos ver." (Hebreus 11:1)

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo formular um modelo de regressão múltipla que pudesse prever alterações futuras da despesa com pessoal per capita explicada pelas despesas por funções das Capitais do Nordeste brasileiro no período de 2005 a 2008. O interesse surgiu pelo fato dos modelos estatísticos de regressão múltipla fornecer informações que possam direcionar a melhor gestão e aplicação dos recursos. Os procedimentos metodológicos utilizados traduzem-se quanto aos objetivos como descritiva; quanto aos procedimentos técnicos, o estudo é bibliográfico e documental, utilizando fontes documentais primárias e secundárias; quanto aos resultados foi utilizada análise multivariada do tipo regressão múltipla. Foram coletados dados dos dispêndios com pessoal e por função tais como saúde, educação, assistência social, despesa legislativa, dentre outras, no período de 2005 a 2008 realizados nas capitais dos nordeste brasileiro, esses valores absolutos foram transformados em despesas per capita. Da análise descritiva da despesa com pessoal verificou-se que as capitais que mais influência a média da despesa com pessoal per capita são: Aracaju, Natal e João Pessoa. O modelo de regressão encontrado demonstra que a despesas que podem explicar ou servirem como variáveis independentes são saúde e educação. Assim, o gestor poderá utilizar-se de tal regressão para justificar cortes de despesas ou aumento em certos seguimentos da administração pública, através de um modelo matemático que auxiliar no processo de decisão.

Palavras-chave: Regressão múltipla, Despesa por Função e Despesa com pessoal,

ABSTRACT

This study aimed to formulate a multiple regression model that could predict future changes in personnel expenses accounted for by per capita expenditure by functions of the capital of the Brazilian Northeast in the period 2005 to 2008. The interest arose because of the statistical models of multiple regression provide information that can drive better management and application of resources. The methodological procedures used to translate the many goals as descriptive, as technical procedures, the study is bibliographic and documentary using primary source documents and secondary schools, how the results were used multivariate multiple regression type. Data from staff and expenditures by function such as health, education, social assistance spending legislation, among others, in the period 2005 to 2008 made the capital of northeastern Brazil, these figures were transformed into per capita expenditures. The descriptive analysis of expenditure on personnel found that the more capital that influence the rating of personnel expenses per capita are: Aracaju, Natal and João Pessoa. The regression model found shows that the costs that may explain or serve as independent variables are health and education. Thus, the manager may be used in such a regression to justify spending cuts or increases in certain segments of public administration, through a mathematical model to assist in decision-making.

Keywords: Multiple Regression, Expenditure by Function in Personnel expenses,

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 TRANSFORMANDO INPUTS EM OUTPUTS	27
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA DESPESA COM PESSOAL PER CAPITA DAS CAPITALS NORDESTINAS 33

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 CITAÇÕES DE TRABALHOS	30
--------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 ESTATÍSTICA POR DISPERSÃO	32
TABELA 2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS CAPITAIS NORDESTINA EM R\$	33
TABELA 3 MATRIZ DE CORRELAÇÃO	35
TABELA 4 RESUMO DOS RESULTADOS ESTATÍSTICOS DE REGRESSÃO	36
TABELA 5 COEFICIENTES, INCLINAÇÃO E SIGNIFICÂNCIA DAS VARIÁVEIS	36

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

STN - Secretária do Tesouro Nacional

PPA – Programa Plurianual

BID – Banco Internacional do Desenvolvimento

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

DEA – Data Envelopment Analysis

DMU's – Unidades Tomadoras de Decisões

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

FDH – Full Disposall Hull

IDH-M – Índice de Desenvolvimento Humano Municipal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 Justificativa e Problemática.....	17
1.2 Objetivos.....	18
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	18
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	18
1.3 Metodologia da Pesquisa.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 Administração Pública e Administração Pública Gerencial.....	20
2.1.1 <i>Conceito de Administração Pública</i>	20
2.1.2 <i>Conceito de Administração Pública Gerencial</i>	20
2.2. Conceito de Contabilidade.....	21
2.2.1 <i>A Ciência Contábil</i>	21
2.2.2 <i>Contabilidade Pública</i>	21
2.3 Receitas Públicas.....	22
2.4 Despesas Públicas.....	23
2.4.1 <i>Despesas com pessoal</i>	23
2.4.2 <i>Classificação Funcional das despesas por função</i>	24
2.5. Gerenciamento de gestão pública por Resultados.....	26
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	32
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
REFERÊNCIAS.....	39
APÊNDICES.....	42
ANEXOS.....	45

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem, nas últimas décadas, passado por um processo de transformação. A descentralização tem sido uma estratégia comum dos quais, favorece a transferência de poder, recursos e atribuições para os governos locais.

Um dos entes federativos que vem sofrendo impactos do processo de mudanças da administração pública brasileira são os municípios, pois estes estão mais próximos da sociedade e vivenciam as reais necessidades da coletividade.

Uma das principais modificações em curso, nesse novo contexto, é a transformação do foco de interesse da administração pública de processos para resultados, o que favorece a ênfase nos aspectos de planejamento e controle, visando à utilização ótima dos recursos públicos. Tal fato, aliado ao maior acesso a fontes de informações pela população, representa condições essenciais para tomada de decisões dos gestores.

Assim, a despesa por função segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A função se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios. A despesa com pessoal são as despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões. (Silva, 2004)

Este estudo torna-se relevante no sentido de possibilitar uma avaliação conjunta dos gastos públicos e da situação econômico-financeira dos municípios estudados, quanto à abordagem de comparação dos dados e análise de regressão.

1.1 Justificativa e Problemática

Observa-se nos dias atuais que a sociedade está mais exigente quanto aos serviços prestados pelos entes governamentais. Dessa forma, a relevância do tema ocorre pela fato dos modelos estatísticos de regressão múltipla serem utilizados como meios de informações precisa para a melhor gestão e aplicação dos recursos .

Utilizamos as capitais nordestinas devido a falta de estudos acadêmicos através do modelo estáticos de regressão múltipla. Com intuito de melhorar a gestão dos gestores públicos visto que o nordeste e uma área brasileira bastante esquecida pelos os seus agentes públicos e discriminada pela a população que não a conhece. E acreditando no seu potencial foi embasado o estudo nestas capitais por possuírem maior quantidade de informações e apresentarem potencial econômico e financeiro para ser estudado.

Com base nisso utilizamos a despesa por função, no qual consta na sua classificação funcional como a “classificação para os cidadãos” porque gera informações gerais sobre as operações do governo, podendo ser apresentadas em uma espécie de “orçamento resumido”. O objetivo principal da Classificação Funcional é mostrar, de maneira sintética, “em que” são gastos os recursos públicos: educação, saúde, assistência social, direitos de cidadania, administração etc. E a despesa com pessoal que são as despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões. (Silva, 2004)

Tendo como função auxiliar o gestor publico nas ações existentes em um processo de planejamento e controle para o setor público. Assim faz-se a seguinte indagação:

Será que a despesa com pessoal pode ser explicada pelas variáveis independentes despesas por função?

A referente pesquisa terá como função contribuir para as gerações de informações aos gestores fazendo com que os mesmo consigam realizar tomada de decisões através das despesas por função, focando o aumento da despesa com pessoal e a sua dependência com aquelas variáveis, tomando por base o paralelo entre capitais nordestinas.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Aplicar a regressão linear múltipla para elaborar um modelo matemático que possa explicar se há dependência da despesa com pessoal per capita em função das despesas por funções das Capitais do Nordeste brasileiro no período de 2005 a 2008.

1.2.2 Objetivos específicos

- Selecionar os demonstrativos e as despesas por função e despesas com pessoal relevantes para a análise;
- Efetuar a análise descritiva da despesa com pessoal per capita;
- Analisar a correlação entre a variável dependente e as independentes;
- Verificar o efeito da colinearidade das variáveis independentes;
- Demonstrar o modelo de regressão linear múltiplo.

1.3 Metodologia da Pesquisa

A pesquisa em tela caracterizou-se do tipo documental, visto que, foi feita a coleta de dados financeiros, orçamentários e patrimoniais expostos nos demonstrativos disponibilizados no sítio *on-line* da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, disponíveis no Finanças do Brasil – FINBRA, dados contábeis dos municípios e nos sistemas desenvolvidos pelos tribunais de contas dos Estados. Buscou-se também dados nas *homepages* dos municípios. Limitou-se a coleta dos dados nos demonstrativos do período compreendido entre os anos de 2005 a 2008, pois para períodos antecedentes os dados com despesas com função não eram publicados.

A pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, em descritiva, pois utiliza de técnicas estatísticas a partir do uso da análise estatística de regressão. “Trata-se da descrição do fato ou fenômeno através de levantamentos ou observação” (Souza *et al*, 2007, p. 38).

Já em relação aos procedimentos técnicos, classifica-se em bibliográfico e documental (fazendo uso de fontes primárias e secundárias); é bibliográfico porque obtém dados através de fontes secundárias e é documental quando utiliza-se de fontes primárias, que não

receberam tratamento analítico (Lopes, 2006).

O método utilizado foi dedutivo que consiste num processo sistemático de investigação, envolvendo entre outras etapas seqüenciais, a identificação de um problema e a formulação de hipóteses (Hendrick apud Souza *et al*, 2007). É classificada também como quantitativa, quanto à abordagem do problema, pois “traduz em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las” (Souza *et al*, 2007, p. 39).

Quanto ao tratamento dos dados foi utilizada a análise de regressão múltipla, técnica estatística de dependência ao qual você deve ser capaz de classificar as variáveis em dependentes e independentes para demonstrar o poder preditivo destas sobre aquelas. O objetivo da análise de regressão múltipla é usar as variáveis independentes cujos valores são conhecidos para prever os valores da variável dependente selecionada pelo pesquisador. (Hair, JR., J.F. 2005)

Assim, foi realizada a estatística descritiva, sendo os dados analisados através do programa Microsoft Excel 2007, depurando a média e o desvio padrão da despesa com pessoal per capita do grupo todo e depois de cada capital, no intuito de compará-las com a média e o desvio padrão da despesa de pessoal per capita geral.

Por fim, foi feita a regressão múltipla. Elaborou-se a matriz de correlação para identificar a correlação entre as variáveis, e também, se existe colinearidade entre as variáveis independentes. O modelo de regressão demonstra que as despesas com saúde per capita e despesa com educação per capita são as que podem explicar alterações na despesa com pessoal per capita.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública e Administração Pública Gerencial

2.1.1 Conceito de Administração Pública

Administração pública é todo o aparelhamento do estado, preordenado á realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas (Kohama, 2008).

Na lição de Jund (2006), a Administração Pública, de maneira objetiva, pode ser conceituada como o conjunto de atividades desenvolvidas pelo Estado com o fim de promover o bem público, a consecução dos interesses coletivos. Subjetivamente, de outro lado, a Administração Pública compreende todos os entes, políticos e administrativos, que têm a missão de executar as ações concretas que viabilizem o alcance da finalidade maior da atividade administrativa, é dizer, o interesse público. Nesse diapasão, a Administração Pública abarca todo o aparelhamento à disposição do Estado para que este, efetivamente, dê efetividade às políticas públicas previamente definidas.

2.1.2. Conceito de Administração Pública Gerencial

Algumas características básicas definem a administração pública gerencial. É orientada para o cidadão e para a obtenção de resultados; pressupõe que os políticos e os funcionários públicos são merecedores de um grau limitado de confiança; como estratégia, serve-se da descentralização e do incentivo à criatividade e à inovação; o instrumento mediante o qual se faz o controle sobre os gestores públicos é o contrato de gestão (Pereira, 1998).

Enquanto a administração pública burocrática se concentra no processo, em definir procedimentos para contratação de pessoal; para compra de bens e serviços; e em satisfazer as demandas dos cidadãos, a administração pública gerencial orienta-se para resultados. A burocracia concentra-se nos processos, sem considerar a alta ineficiência envolvida, porque acredita que este seja o modo mais seguro de evitar o nepotismo e a corrupção. Os controles são preventivos, vêm *a priori*. Entende, além disto, que punir os desvios é sempre difícil, se não impossível; prefere, pois, prevenir (Pereira, 1998).

2.2. Conceito de Contabilidade

2.2.1. A Ciência Contábil

A Contabilidade pode ser definida como a "ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, bem como os princípios e as técnicas necessárias ao controle, à exposição e à análise dos elementos patrimoniais e de suas modificações (Ferreira, p. 1, 2007).

Portanto, a Contabilidade tem por objeto o patrimônio, e visa expor e analisar seus componentes e modificações. Em verdade, consoante ensinamento de Jund (2006, p. 473), "a finalidade da Contabilidade é, em síntese, produzir informações úteis a diversos interessados, que podem ser usuários internos e externos à empresa ou entidade, o que o faz por meio de demonstrações contábeis."

Neste contexto, os usuários da informação contábil utilizam da Ciência Contábil para subsidiar suas ações, conforme seus respectivos interesses relacionados ao patrimônio objeto do sistema de informações contábeis.

2.2.2 Contabilidade Pública

Kohama (2008) afirma que a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil. É uma especialização da Ciência Contábil que estuda os registros de atos e fatos administrativos obtendo resultados e elaborando relatórios seguindo normas e princípios da administração pública.

"O ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade." (Mota, 2006, p. 186)

Como ramo da Ciência Contábil, a Contabilidade Pública tem por objeto o patrimônio público, e objetiva fornecer informações aos usuários interessados neste patrimônio. Aprofundando o tema, e esmiuçando a finalidade da Contabilidade Pública. Angélico (2006), afirma que se pode entender como contabilidade pública a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registro e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.

Diante do relatado podemos entender que a Contabilidade Pública é de bastante relevância para o serviço da transparência dos atos e fatos governamentais, possibilitando aos referidos gestores uma administração eficiente e eficaz para tomada de decisões ainda um maior controle da população sobre os gastos públicos.

2.3 Receitas Públicas

No âmbito do Poder Público existem as receitas que são arrecadadas para garantir a manutenção dos serviços básicos da sociedade em geral.

Segundo Silva (2004) para fazer face as suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade. O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública, onde o erário público vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização com o custeio de serviços, com segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Desse modo pode-se afirmar que os ingressos ou receitas correspondem a todas as quantias recebidas pelos os cofres públicos, ao passo que a receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo. (Silva, 2004)

Andrade (2002) entende que receita pública é todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênio e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam. O autor resume seu raciocínio quando diz que se refere ao conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja União, estados, municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Segundo Kohama (2008), a receita publica sujeita-se ao efetivo recebimento, pelos cofres públicos, de numerário ou bens representativos de valores; feito para atendimento à disposição legal que diz: "Pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas."

2.4 Despesas Públicas

Orçamento é instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, e representa o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período. Dessa forma, Despesa/Dispêndio orçamentário é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.

A despesa pública pode ser considerada como toda saída de recursos, a qualquer título, pelos agentes pagadores para quitar gastos orçamentários ou em lei especial. Andrade (2002) Pode ser definida como o conjunto de dispêndios ou de pagamentos efetuados pelo Estado, ou por outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos (Lima E Castro, 2000).

Da mesma forma que as receitas, as despesas são classificadas como orçamentárias e extra-orçamentárias. As despesas orçamentárias dependem de autorização legislativa e não podem ser efetivadas sem crédito orçamentário correspondente, sendo classificadas em correntes e de capital, já as despesas extra-orçamentárias não necessitam de autorização legislativa (Andrade, 2002).

As despesas correntes são as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária Efetiva. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento são despesas correntes que representam um fato permutativo (Manual da Despesa, 2008).

2.4.1. Despesas com pessoal

São as despesas orçamentárias de natureza remuneratória decorrente 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, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no artigo 18, § 1o, da Lei Complementar nº 101/2000. (Silva, 2004)

Já as despesas de capital são gastos realizados pela Administração Pública para constituir um bem de capital ou agregar valor a um bem já existente, mediante aquisições ou incorporações entre entidades do setor público para o setor privado, ou seja, com o propósito de adquirir ativos reais. As despesas de capitais provocam mutações patrimoniais e se dividem em: investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida (Magalhães *et al*, 2006)

Em vista da necessidade de estabelecer um esquema de classificação que forneça informações mais ampla sobre as programações de planejamento e orçamentos, ao mesmo tempo uniformizar a terminologia a níveis do Governo da união, dos estados, dos Municípios e do Distrito Federal, foi elaborada a discriminação das despesas orçamentária por funções, consubstanciada como Classificação Funcional Programática. (Kohama, 2008).

O objetivo dessa classificação funcional programática visa conjugar as funções do governo. Sobretudo, privilegia o aspecto gerencial dos planos e orçamento, mediante a adoção de práticas simplificadoras e descentralizadoras

Na classificação funcional- Programática as funções e os Programas a serem desenvolvidas podem ser identificadas como típicas – quanto se apresentam classificadas dentro da área que melhor caracterizava suas ações, mas não excluindo a possibilidade de serem identificadas em outras áreas; e como exclusivas- quanto são caracterizadas por ações que ocorrem em uma única área (Kohama, 2008).

2.4.2 Classificação Funcional das despesas por função

O melhor entendimento da abrangência e da orientação prevalecente em um orçamento público é alcançado com a análise das classificações das receitas e, principalmente, das despesas públicas. Isso porque “[...] a classificação orçamentária é um meio de observação e dá à informação sobre operações governamentais a forma e estrutura essenciais à análise e inferência.” (Burkead, 1971, p.145).

O autor ainda considera a classificação funcional ou por funções como a “classificação para

os cidadãos” porque gera informações gerais sobre as operações do governo, podendo ser apresentadas em uma espécie de “orçamento resumido”. O objetivo principal da Classificação Funcional é mostrar, de maneira sintética, “em que” são gastos os recursos públicos: educação, saúde, assistência social, direitos de cidadania, administração etc.

A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público. (Ministério do Planejamento, 2008)

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como Órgão Orçamentário Unidade Orçamentária agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária (Manual da despesa, 2008).

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, guarda relação com os respectivos Ministérios (Manual da despesa, 2008).

Por exemplo, a função “Encargos Especiais” engloba as despesas orçamentárias em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. Nesse caso, na União, as ações estarão associadas aos programas do tipo “Operações Especiais” que constarão apenas do orçamento, não integrando o PPA (Manual da despesa, 2008).

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve 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. (Manual da despesa, 2008).

As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas às quais estão relacionadas na Portaria MOG nº 42/1999. Existe ainda a possibilidade de matricialidade na conexão entre função e subfunção, ou seja, combinar uma função com qualquer subfunção.

Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental. A exceção à matricialidade encontra-se na função 28 – Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas (Manual da despesa, 2008).

A Portaria nº 42/99 define, em seu anexo, 28 funções e 109 subfunções aplicáveis a todos os entes da federação, possibilitando, dessa forma, a consolidação das contas públicas e a comparação entre diferentes entidades.

2.5. Gerenciamento de gestão pública por Resultados:

No Brasil, assim como na América Latina, a avaliação de resultados adquiriu especial importância quando instituições como o Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) passaram a fomentá-la na implementação de reformas no serviço público. Segundo Santos e Cardoso (2001),

“No diagnóstico inicial: a partir do cenário em que se encontra, definir as diretrizes para a formulação do tipo de política pública necessário. No processo decisório: apresentar alternativas de ação, avaliando custos e benefícios das políticas públicas adotadas, ajudando a identificar o que funciona e o que não funciona. Durante a implementação: o monitoramento dos resultados obtidos ao longo do processo permite que o gestor “pilote” a política, efetuando os ajustes que se façam necessários, devido a mudanças no cenário. Ao término da política, avaliam-se os resultados obtidos, em relação ao que se esperava inicialmente”.

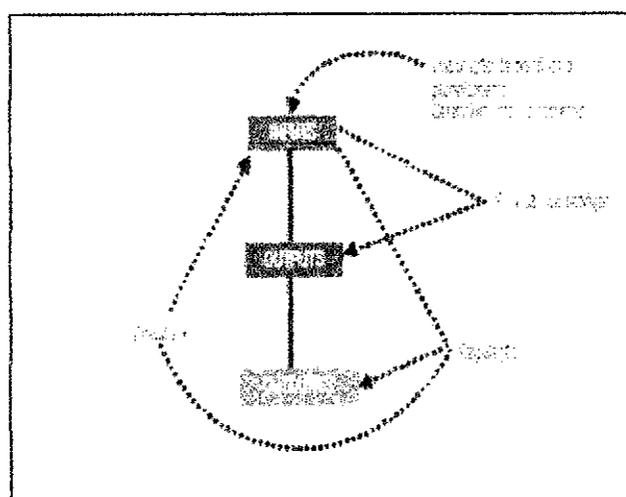
De acordo com Côrrea (2007) a gestão pública por resultados foi, assim, desenvolvida como uma estratégia que tem início no momento do planejamento estratégico e vai até o processo de *feedback* das políticas públicas, podendo ser considerada uma prática de boa *governança* e desenvolvimento institucional, respeitando princípios da distribuição eficiente de recursos públicos e *accountability*.

Alcançar uma boa prática de gestão pública por resultados não implica somente a implementação de mecanismos de avaliação institucional. A gestão pública por resultados é viabilizada por diversos mecanismos gerenciais, começando pelo planejamento estratégico das ações governamentais — sejam elas organizadas em projetos ou programas; ampliação da flexibilidade gerencial; desenvolvimento de indicadores de desempenho; e, por fim, a avaliação de desempenho, que além da medição das metas estabelecidas, fornece subsídios para retroalimentação de informações para o desenvolvimento de futuras metas gerenciais (Côrrea, 2007).

A importância da gestão pública por resultados reside na importante distinção entre produtos e resultados, ou seja, entre *outcomes* e *outputs*. Os órgãos e entidades públicas utilizam insumos financeiros, humanos e materiais para a produção de bens e serviços (produtos), destinados à consecução dos objetivos de políticas públicas (resultados). Enquanto os produtos fornecem uma visão limitada do valor público que as políticas públicas agregam, já que a medição de produtos é um processo contínuo que agrega valor às organizações, os resultados apresentam conseqüências também para o ambiente externo (Paula, 2005).

Os projetos e programas de governo devem estar em consonância com o planejamento estratégico, bem como com os objetivos de governo, para que eles não venham a perder sua prioridade em detrimento de outras ações integradas ao planejamento estratégico, ou mesmo pelo fato de, apesar de gerar produtos satisfatórios, não gerar resultados eficientes. A figura mostra o relacionamento interno de *inputs*, *outputs* e *outcomes* (Girishankar, 2001).

Figura 1 Transformando inputs em outputs



Fonte: adaptação de Girishankar (2001).

O planejamento estratégico de recursos da política pública e a seleção de políticas prioritárias servem de *inputs* para o processo de produção de resultados das políticas. Esse

processo de transformação de *inputs* em *outputs* é realizado a partir da formulação da política pública e da alocação dos recursos administrativos nas ações que levarão aos resultados pretendidos pela política pública.

Os *outcomes* envolvem a implementação de instituições que governam as relações entre setores da administração pública, tais como maior autonomia e flexibilização gerencial se figura como parte das instituições. Dado o foco no cumprimento de ações definidas, é necessária maior vinculação entre a alta direção e suas "unidades" operativas, para que sejam definidos as responsabilidades e compromissos mutuamente assumidos.

Com o objetivo de fortalecer esse vínculo, acordos que estipulam os resultados a serem alcançados são, geralmente, articulados entre as duas partes. Nesse tipo de acordo, as unidades operativas se comprometem a cumprir com as metas previamente estabelecidas, enquanto a alta direção fornece incentivos que favorecem o alcance das metas (Girishankar, 2001).

Uma vez criadas as instituições que viabilizarão a prática da gestão pública por resultados, o monitoramento e a avaliação das políticas ganham importância vital para a continuidade da gestão pública por resultados. São esses dois procedimentos que permitem a revisão e o redesenho constantes das peças necessárias para incrementar o resultado das políticas públicas.

O monitoramento e a avaliação se dão por meio dos indicadores de desempenho traçados para cada política pública. Dessa forma, é preciso que, além das definições estratégicas, os órgãos e entidades da administração pública sejam capazes de fornecer as informações necessárias para a elaboração de indicadores de desempenho com "*níveis adequados de qualidade, certeza e confiabilidade*" (Ruffner, 2002).

Esses indicadores garantem o monitoramento da performance das políticas públicas, de maneira a eliminar procedimentos ineficientes e ineficazes entre os *outcomes* e os *outputs*. A internalização dessas experiências conduz a ganhos de produtividade na prestação de serviços públicos em momentos futuros, além de viabilizar maior entendimento das políticas governamentais, por parte dos cidadãos. Segundo o Banco Mundial (apud Santos e Cardoso, 2001),

Os esforços recentes de modernização da administração pública, cujo foco é gestão voltada para resultados e o uso eficiente dos recursos, têm como uma de suas forças motrizes a mudança dos objetivos e da cultura do processo de planejamento e orçamento. Nesse sentido, a ênfase do controle sobre os elementos de despesa cede lugar à mensuração e

avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas governamentais.

Portanto, o interesse não se restringe às modificações nas condições de riqueza, longevidade e escolaridade da população, mas também como os recursos foram utilizados para alcançar tais modificações.

Giacomoni (2000, p.98) destaca a capacidade da classificação de "[...] fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado."

O Plano e o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. A evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise (Nbc T SP16.3).

Os resultados dos programas relacionam-se com o grau de alcance dos objetivos traçados com base na realidade empírica que se pretendia modificar, por exemplo, diminuição do número de analfabetos. Para avaliar um programa governamental, é preciso tentar determinar até que ponto ele contribuiu para as modificações verificadas na situação econômica e social da população em um determinado período de tempo, ou seja, se existiu efetividade. Além disso, é relevante averiguar se o que foi proposto fazer foi realizado (eficácia), por exemplo, o número de alunos atendidos pela rede pública de ensino (produtos das ações de educação) e se o foi com o mínimo de recursos possíveis sem sacrificar a qualidade (eficiência).

A trajetória evolutiva do orçamento público evidencia que em cada momento histórico foi enfatizada uma de suas funções ou instrumentalidades: controle, gerência ou planejamento.

A dificuldade de estabelecer relacionamentos entre aplicação de recursos públicos e resultados dos programas sociais municipais faz parte de uma discussão mais ampla que é a de estabelecer relações entre indicadores de processos e indicadores de produtos/resultados.

No processo de avaliação das ações governamentais, existem limitações em relacionar

diretamente recursos públicos usados e resultados alcançados. De acordo com Aristigueta *et. al.* (2001, p.262), não é possível afirmar que se o ente governamental é eficiente ou eficaz, necessariamente, haverá mudanças nas condições de saúde e bem estar da população, mas, conforme Burkhead (1971, p.186), informações sobre o desempenho (eficiência e eficácia) poderão contribuir para o julgamento de valor, em termos políticos e feitos para a sociedade, sobre o alcance dos programas sociais.

Existem poucos estudos que buscam conciliar recursos orçamentários e produtos/resultados das políticas públicas. Alguns deles usam *Data Envelopment Analysis* (DEA), Análise Envoltória de Dados, que é uma técnica de otimização, baseada em programação linear e projetada para estabelecer uma medida de eficiência relativa entre diferentes unidades tomadoras de decisão (DMU's), podendo ser citados os seguintes trabalhos:

Quadro 1 Citações de Trabalhos

Autor	Estudo	Resultados/Técnicas
tese de doutoramento de Campello (2003)	A eficiência dos municípios do estado de São Paulo em duas dimensões: eficiência de exploração, relativa à capacidade de explorar as bases tributárias, e eficiência de transformação, ou seja, como os municípios conseguem transformar os recursos que dispõe em qualidade de vida.	Indicaram que os municípios paulistas possuíam baixas eficiências de exploração e altos valores de eficiência de transformação.
O <i>Working paper</i> do Banco Central da Europa de autoria de Afonso <i>et. al.</i> (2003)	Um modelo operacional para computar o desempenho de 23 países industrializados da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).	Utilizou a técnica de fronteira de produção não-paramétrica <i>Full Disposal Hull</i> (FDH), variação dos modelos clássicos de DEA;
O artigo de Sousa <i>et. al.</i> (2003)	A eficiência técnica de 4796 municípios brasileiros.	Utiliza a combinação outras técnicas com o intuito de eliminar <i>outliers</i> e possíveis erros no conjunto de dados;
O trabalho de Borger e Kerstens (1996)	A eficiência dos governos locais na Bélgica.	Utilizou o uso de duas técnicas não-paramétricas (FDH e DEA) e de três técnicas paramétricas;

Outros trabalhos tratam especificamente de algumas funções públicas, especialmente saúde e educação, como:

- O trabalho de Gupta e Verhoeven (2001), cujo objetivo foi avaliar a eficiência da despesa governamental em educação e saúde em 37 países da África entre 1984 e 1995.
- O trabalho de Afonso e Aubyn (2004) que usa as técnicas não-paramétricas FDH e DEA para medir a eficiência em educação e saúde para uma amostra de países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico);

Destaque também deve ser dado ao trabalho de Scarpin (2006) que usou análise de regressão múltipla para estimar um modelo de previsão dos valores futuros do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M), cuja população objeto de estudo foi constituída por todos os municípios do estado do Paraná. O autor conclui a pesquisa evidenciando que o IDH-M possui relação com as variáveis: IDH-M passado, distância à capital, altitude do município, nível de população rural, receita tributária, despesa com pessoal, despesa com saúde e saneamento, investimentos e gastos com indústria e comércio.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Objetivo do trabalho foi predizer ou explicar as variações da despesa de pessoal em relação as outras despesas por função, tais como saúde, educação, assistência social, despesa legislativa, dentre outras. Foram utilizadas 32 observações das despesas selecionadas das capitais nordestinas.

O primeiro passo da análise foi identificar, dentre as variáveis, qual seria a variável dependente e as variáveis independentes. Portanto, foi determinada como variável dependente a despesa com pessoal por ser componente existente nas demais despesas por função.

O outro passo foi realizar a estatística descritiva, depurando principalmente a média e o desvio padrão da despesa com pessoal per capita do grupo todo (Nordeste como todo) e depois de cada capital, para poder compará-las com a média e o desvio padrão da despesa de pessoal geral. Assim, poder-se-ia identificar quais as capitais que mais influência na média geral como observa-se abaixo:

Tabela 1 Estatística por dispersão

DESP PESSOAL GERAL/CAPITAIS DO NORDESTE PER CAPITA	
Média	419,2105
Erro padrão	21,31099
Mediana	415,9054
Modo	#N/D
Desvio padrão	120,5532
Variância da amostra	145,3307
Curtose	-074513
Assimetria	0,054967
Intervalo	468,7979
Mínimo	190,6261
Máximo	659,424
Soma	13414,73
Contagem	32

Fonte: dados da pesquisa

Portanto, a média da despesa com pessoal per capita de todas as capitais nordestinas, exceto São Luiz do Estado do Maranhão, excluída da amostra por apresentar dados perdidos e não ter como substituí-los, fica em torno de R\$ 419,21 e o desvio do padrão em torno de R\$ 120,55 para o período analisado. Após esse passo fez-se o mesmo de forma individual, ou seja, a estatística descritiva da despesa com pessoal per capita para cada

capital como mostra a tabela a seguir:

Tabela 2 Estatística descritiva das capitais nordestina em R\$

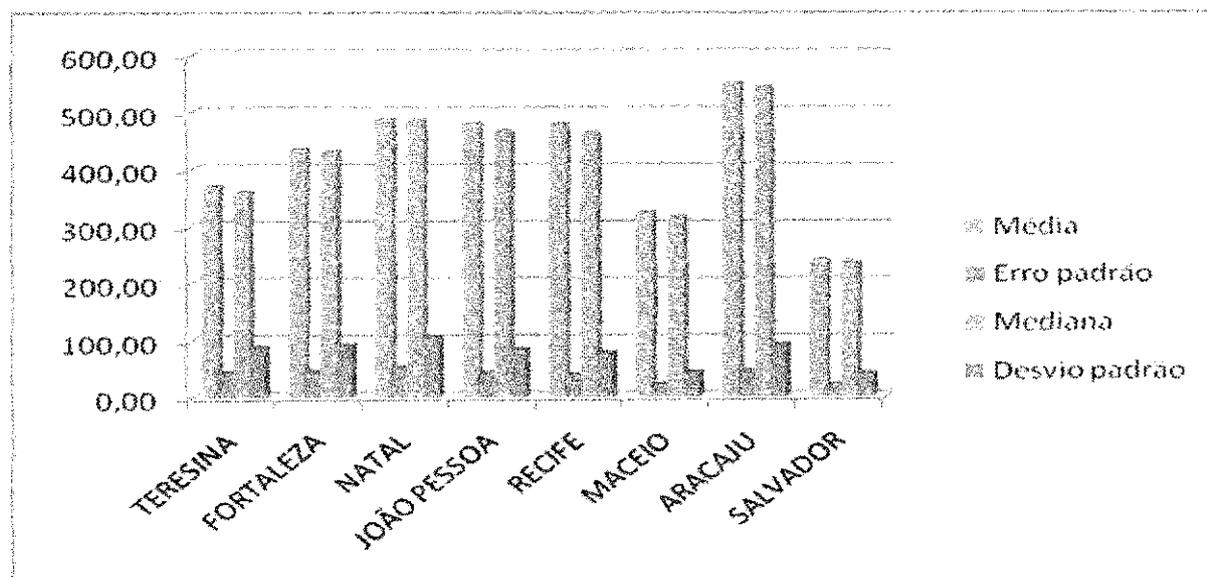
Capitais	TERES.	FORT.	NATAL	JP	RECIFE	MAC.	ARAC.	SALV.
Média	369,15	434,49	485,79	478,42	477,00	321,93	549,04	237,85
Erro Padrão	44,06	45,82	52,87	42,25	39,05	21,56	45,87	20,44
Mediana	359,73	430,21	484,95	466,41	462,89	315,06	543,59	235,73
Desvio Padrão	88,13	91,63	105,75	84,49	78,11	43,13	91,74	40,88

Fonte: dados da pesquisa

Analisando a tabela 2 observa-se que os municípios que mais se destacam em termos médios, com despesa de pessoal per capita, são os de Aracaju com R\$ 549,04, Natal com R\$ 485,79 e João Pessoa com uma média de R\$ 478,42. A partir daí observa-se que estes municípios, são os que mais destinam recursos públicos para a despesa com pessoal per capita.

O gráfico 1 dá uma visão mais clara da cifra utilizada na tabela anterior, demonstrando a disparidade entre dos municípios de Aracaju, Natal e João Pessoa com os demais, em termos de despesa com pessoal per capita.

Gráfico 1 Estatística descritiva da despesa com pessoal per capita das capitais nordestinas



Fonte: dados da pesquisa

A análise do gráfico acima percebe-se o nível de discrepância existente entre os municípios Aracaju, Natal e João Pessoa com os demais. A despesa com pessoal dos três é responsável por mais da metade das despesas médias das capitais do nordeste. Além da média destacada, o desvio do padrão destes três municípios também é bastante elevado, ou

seja, isso é reflexo de um crescimento da despesa com pessoal, que em termos de Lei de Responsabilidade Fiscal, talvez não seja um ponto positivo, bem como em termos de capitalização da entidade pública, pois em dado momento poderia a entidade está alienando seus bens para sanar ou pagar despesa corrente, o que não é correto.

A análise descritiva mostra a importância de se entender as variações em termos médios da despesa com pessoa per capita e quanto esta despesa significa para as capitais, sendo este tipo de dispêndio presente em todas as áreas de prestação de serviço, bem como um componente das demais despesas por função.

O próximo passo da análise é a regressão múltipla. Para tanto foi necessário determinar quais seriam as variáveis independentes bem como a correlação entre elas e a variável dependente, assim, foi feita a matriz de correlação. Não foram utilizados valores absolutos, optou-se por valores das despesas per capita, assim, diminui-se o nível de colinearidade entre as variáveis.

Na matriz pode-se identificar, também, se existe colinearidade entre as variáveis independentes, pois se isto existir dever-se-á excluir aquela variável que esteja sendo explicada pela outra, como é o caso da despesa com saúde per capita que demonstra uma alta colinearidade com a despesa de assistência social per capita. Isto significa que despesa com assistência social é explicada em parte pela despesa com saúde, neste caso pouca será o poder de explicação ou de predição da despesa assistência social em relação a variável dependente despesa com pessoal.

Foi necessário incluir algumas variáveis *dummy*, no intuito de tentar distinguir um intercepto para cada capital, ou seja, identificar os efeitos fixos e aleatórios do intercepto, tentando assim distinguir característica própria de cada capital.

Na matriz de correlação pode-se verificar que a despesa com pessoal per capita tem uma correlação significativa com as seguintes despesas: saúde per capita e educação per capita. Assim estas serão as possíveis variáveis que farão parte do modelo de regressão.

Tabela 3 Matriz de correlação

	PESSOAL	SAUDE	EDUCAÇÃO	LEGISLAT	Dummy 1	Dummy 2	Dummy 3	Dummy 4	Dummy 5	Dummy 6	Dummy 7
PESSOAL	1										
SAUDE	0,74932	1									
EDUCAÇÃO	0,84511	0,593833	1								
LEGISLATIVA	0,69124	0,319798	0,700701	1							
Dummy 1	-0,15947	0,242113	-0,007401	-0,2211	1						
Dummy 2	0,04869	0,089331	-0,063721	-0,2545	-0,14286	1					
Dummy 3	0,21209	-0,159921	0,119399	0,3120	-0,14286	-0,14286	1				
Dummy 4	0,18861	0,245592	0,208477	-0,2441	-0,14286	-0,14286	-0,14286	1			
Dummy 5	0,18410	-0,205600	0,479986	0,4437	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	1		
Dummy 6	-0,30987	-0,227057	-0,256995	0,1255	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	1	
Dummy 7	0,41358	0,443054	0,024562	0,3290	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	-0,14286	1

Fonte: dados da pesquisa

O último ponto a ser discutido é a regressão múltipla, utilizada para verificar se a variável dependente despesa com pessoal tem dependência das outras variáveis. Assim, caso alguma despesa (saúde ou educação) seja alterada para mais ou para menos a tendência é que a despesa com pessoal também acompanhe essa alteração.

Esse tipo de análise multivariada ajuda a equipe de planejamento governamental de orçamento a projetar ou prever situações que necessitam de informações para a tomada de decisão.

Para a regressão foram utilizadas 32 observações, para tanto foi necessário a inclusão de sete variáveis *dummy*, na intenção de diferenciar a constante para cada município. O coeficiente de determinação (R^2) que mede a proporção da variância da variável despesa com pessoal em torno de sua média, explicada pelas variáveis independentes (educação, saúde e despesa legislativa) é próximo de 0,99%, isso significa que as variáveis independentes poderão prever ou predir alterações da despesa com pessoal, observe abaixo:

Tabela 4 Resumo dos Resultados Estatísticos de Regressão

<i>Estatística de regressão</i>	
R múltiplo	0,98532
R-Quadrado	0,97085
R-quadrado ajustado	0,95697
Erro padrão	25,0071
Observações	32

Fonte: dados da pesquisa

A Nova	G. L.	S.Q.	M.Q.	F	F de Significação
Regressão	10	437392,7	43739,275	69,94308	7,95859E-14
Resíduo	21	13132,46	625,35525		
Total	31	450525,2			

Fonte: dados da pesquisa

A tabela acima mostra um grau de liberdade baixo, o que poderia dificultar a análise dos dados. No entanto o nível de significância é bastante elevado, confirmado pelo o R-Quadrado (R^2), isto foi feito para examinar a capacidade das variáveis independentes no que concerne a variável dependente no modelo estatístico. Assim, o modelo de regressão poderá prever futuras alterações para mais ou para menos nas despesa com pessoal.

A tabela abaixo mostra os coeficientes que serão utilizados no modelo de regressão. Observa-se, também, o grau de significância para cada variável bem como o nível de inclinação entre as variáveis independentes.

Tabela 5 Coeficientes, Inclinação e Significância das Variáveis

	<i>Coeficientes</i>	<i>Erro padrão</i>	<i>Stat t</i>	<i>valor-P</i>	<i>Inferior 95,0%</i>	<i>Superior 95,0%</i>
Interseção	51,47453381	30,906914	1,6654699	0,110668	-12,79991	115,74898
Saúde per Capita	0,439633078	0,176226	2,4974167	0,021017	0,07315	0,80611
Educaçã per Capita	1,441334781	0,365769	3,9405594	0,000749	0,68068	2,20199
Desp. Legisl. per Capita	-2,25063823	2,409934	-09339	0,3697	-7,26237	2,76109
Dummy 1	-21,8425239	21,792397	-1,0023	0,327609	-67,16229	23,47728
Dummy 2	68,16622519	20,079872	3,394754	0,002731	26,40785	109,92460
Dummy 3	132,3149916	29,612832	4,4681641	0,000212	70,73174	193,89825
Dummy 4	42,30749232	24,495478	1,7271552	0,098821	-8,63364	93,24863
Dummy 5	60,89511416	37,091049	1,6417738	0,115529	-16,23995	138,03017
Dummy 6	42,70122497	28,441560	1,5013672	0,148148	-16,44624	101,84869
Dummy 7	157,2460877	34,148818	4,6047301	0,000153	86,22973	228,26244

Fonte: dados da pesquisa

A partir da tabela acima pode-se determinar o modelo de regressão múltipla, a partir da fórmula abaixo:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$

Portanto, o modelo de regressão que poderá explicar a variação da despesa com pessoal é demonstrado a seguir:

$$Y = 51,4745 + 0,4396X_1 + 1,4413X_2 + 30,9069$$

Assim, o modelo de regressão demonstra que as despesas por função per capita que podem explicar ou servirem como variáveis independentes são elas: saúde e educação.

Portanto, estas são as variáveis independentes que podem predir alterações na despesa com pessoal nas capitais nordestina, a ressalva que pode ser feita ao modelo é em relação a falta dos aspectos sócias, ou seja, só foi levado em conta fatores econômicos financeiros sem focar os aspectos social tais como: quantos funcionários existem em cada setor, quantos ambulatórios, escolas, dentre outras informações que pudessem direcionar melhor o poder preditivo destas despesas em relação a despesa com pessoal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a finalidade de contribuir para melhorar a gestão dos recursos públicos, e efetuar a melhor política pública. Buscou no presente trabalho Explicar a dependência da despesa com pessoal per capita em função das despesas por funções per capita das Capitais do Nordeste brasileiro no período de 2005 a 2008.

A análise das despesas por função versus despesa com pessoal, através do processo de análise de regressão múltipla, indicou que a metodologia, fornece uma visão do ente sob análise, tanto nos aspectos atual de desempenho como no econômico, financeiro.

Conforme verificou-se, o processo de análise das despesas, demonstra que as despesas que podem predir ou servirem como variáveis explicativas são elas: saúde e educação, estas são as variáveis independentes que podem predir alterações na despesa com pessoal nas capitais nordestinas .

Com esses meios o gestor público, estará munido de informações adequadas, acerca do desempenho de sua gestão, no caso da despesa com saúde que e despesa com educação que interferem na despesa com pessoal. Tendo como base a análise, a sociedade estará apta a acompanhar mais de perto o desenvolver dos atos administrativos que impactam diretamente em seu meio, e poderá, indubitavelmente, reivindicar seus anseios com maior propriedade, e ajudar o próprio gestor na melhor desempenho da Administração pública.

No desenvolvimento deste trabalho surge o direcionamento de serem feitas as seguintes recomendações para pesquisas futuras:

- Utilização do Método de análise multivariada visto que é um campo do conhecimento que envolve multiplicidade de conceitos estatísticos e matemáticos, já que isso vem a crescer a profissão contábil e melhorar o desempenho da gestão pública.
- Utilizar o mesmo processo de regressão múltipla, com as mesmas variáveis para todas as capitais brasileiras;
- Utilizar a regressão múltipla focando as receitas;
- Realizar a regressão múltipla focando, além dos aspectos econômicos, os aspectos sociais.

Constata-se que o campo de pesquisa na área governamental permite desenvolver estudos acadêmicos mais aprofundados, proporcionando benefícios à sociedade, aos profissionais da classe contábil, bem como aos entes da federação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em 02 out. 2009.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Portaria nº 42, de 14/04/1999. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/legislacao/conteudo/portarias.htm>>. Acesso em 02 nov. 2009.

AFONSO, A.; AUBYN, M. *St. Non-parametric approaches to education and health expenditure efficiency in OECD countries. ISEG-UTL Economics Working Paper No. 1/2004/DE/CISEP/UECE*. Febr. 2004.

AFONSO, A.; SCHUKNECHT, L.; TANZI, V. *Public sector efficiency: an international comparison. ECB Working Paper Series No. 242*. Jul. 2003.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARISTIGUETA, M. P.; COOKSY, L. J.; NELSON, C. W. *The role of social indicators in the developing a managing for results system. Public Performance & Management Review*. v.24, n.3, p.254-269, March 2001.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. **Volume II Manual de Despesa Nacional** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal.–1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p.

BORGER, B.; KERSTENS, K. Cost efficiency of Belgian local governments: a comparative analysis of FDH, DEA and econometric approaches. **Regional Science and Urban Economics**. Amsterdam, v.26, n.2, p.145-170, 1996.

BURKHEAD, J. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CAMPELLO, C. A. G. B. **Eficiência municipal: um estudo no estado de São Paulo**. São Paulo, 2003. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CORRÊA, I. M. **Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais**. **RAP**. Rio de Janeiro, p. 4487 – 504, 2007.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2007.

GUPTA, S.; VERHOEVEN, M. *The efficiency of government expenditure Experiences from África*. **Journal of Policy Modeling**. New York, v.23, n.4, p.433-467, 2001.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIRISHANKAR, N. **Evaluating public sector reform: guidelines for assessing country-level impact of structural reform and capacity building in the public sector**. Washington: World Bank/OED, 2001.

HAIR JR., J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. **Análise multivariada de dados**. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

JUND, Sérgio. **Administração, Orçamento e Contabilidade e Pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2006.

MAGALHÃES, E. A. *et al.* **Análise da evolução da despesas orçamentária em uma instituição de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa (UFV)**. In: Anais XIII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, 20 de outubro a 01 de novembro de 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 2. ed. Brasília: Cidade, 2006.

Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.130/08. 21 de Nov. 2008

PEREIRA, L. C. B. **Gestão do setor público: Estratégia e estrutura para um novo estado. Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas: 21-38.

PAULA, A. P. P. de. **Por uma gestão pública**. São Paulo: FGV, 2005.

RUFFNER, M. **Governing for results**. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002.

SANTOS, L. A. dos; CARDOSO, R. L. dos S. **Avaliação de desempenho da ação governamental no Brasil: problemas e perspectivas**. In: CONCURSO DE ENSAYOS DEL CLAD, 2001. Caracas.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 7ª ed. São

Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SOUZA, M. C. S.; CRIBARI NETO, F.; STOSIC, B. *Explaining DEA technical efficiency scores in an outlier corrected environment: the case of public services in Brazilian municipalities*. In: XXXI ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA - ENANPEC, 2003, Porto Seguro. **Anais do XXXI ENANPEC**. Porto Seguro: ANPEC, 2003.

SCARPIN, J. E. **Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do Estado do Paraná**: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Finanças do Brasil – FINBRA. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 03 de maio de 2009.

APÊNDICES

DESPESAS POR FUNÇÕES E DESPESAS COM PESSOAL SELECIONADAS PARA PESQUISA

Ano	Populacao	Saúde	Assistência Social	Educação	Cultura	Urbanismo
2005	788773,00	213553118,00	17040034,00	97029860,00	6268877,00	24502285,00
2006	801971,00	180821771,10	6430923,15	124604850,00	8488050,11	36280013,37
2007	778341,00	289377967,40	16838165,87	148877760,30	11436530,82	100895414,20
2008	802416,00	355034131,10	17144052,46	188482569,60	13680541,74	121923292,10
2005	2374944,00	563543401,24	29851646,82	277237631,68	4684995,14	154434838,35
2006	2416920,00	639869250,00	48680933,00	369553693,00	7990669,00	179995814,00
2007	2431415,00	770041068,20	58732808,68	454175088,20	21491260,03	249966710,60
2008	2473614,00	883788024,30	54957962,56	535429950,90	24869427,91	264086869,50
2005	778040,00	119468682,00	16725862,00	101650524,00	2616582,00	124399820,00
2006	789896,00	185448204,60	21632337,37	149884120,10	6571139,31	198753685,60
2007	774205,00	205282909,50	22379508,49	166361790,30	8236085,90	249198295,80
2008	798065,00	241993568,90	23594377,41	191993117,10	10251972,48	294891114,70
2005	660798,00	170619619,15	8120841,28	91200722,46	3547576,15	13781147,94
2006	672081,00	211827304,30	9475937,35	123878826,20	3459538,99	56497380,63
2007	674971,00	207617451,70	10909061,67	141498484,20	4823570,23	70085584,01
2008	693082,00	299786128,10	14432762,69	203744960,10	4670445,46	73492842,45
2005	1501008,00	291166113,00	22711185,00	295226655,00	23987952,00	218369611,00
2006	1515052,00	332956687,00	29298032,00	352838313,00	42481538,00	267158679,00
2007	1533580,00	355179147,70	32183776,32	401615678,40	58995341,72	324926101,10
2008	1549980,00	420297741,80	31916440,69	445084350,10	68670633,69	361271582,60
2005	903463,00	167531183,93	6868099,44	99378913,26	2583390,78	17942830,78
2006	922458,00	178562024,10	10229951,89	120439030,00	1241399,73	80742712,45
2007	874014,00	207513863,10	9442912,41	136921710,70	473735,34	116209499,20
2008	924143,00	259869723,40	12417501,33	154325098,70	346261,70	75878715,67
2005	498619,00	147806685,80	13931934,18	76545042,95	6679270,60	76507331,65
2006	505286,00	170431085,40	8265685,75	84741522,41	6601341,48	90766680,04
2007	520207,00	206271675,00	15063749,26	101546124,30	11605266,61	137499447,10
2008	536785,00	245326184,60	18917599,48	110632264,30	17949249,17	156030773,00
2005	2673560,00	247448230,83	26194880,94	213779836,42	2949205,79	324488261,07
2006	2714018,00	546220400,90	29937143,34	285914921,70	4715426,82	386271869,40
2007	2892625,00	591371228,20	36765978,98	299687104,70	5114952,19	400945507,40
2008	2948733,00	657527468,60	31880606,75	401728221,80	6660344,72	537325832,30

DESPESAS POR FUNÇÕES E DESPESAS COM PESSOAL SELECIONADAS PARA PESQUISA

Ano	Gestão Ambiental	Desporto e Lazer	Turismo	Legislativa	Pessoal e Encarg Soc_PES
2005	236195,00	2234873,00	27277,00	16523929,00	220416433,00
2006	248086,33	2273830,96	0,00	18771726,44	255957093,50
2007	807705,69	4758593,79	6141940,52	21018578,94	311566577,20
2008	1494229,14	5138442,60	334821,50	26009992,95	383308248,40
2005	35099778,49	1295171,02	33766,04	48321725,51	786911108,68
2006	43570862,00	3107373,00	811400,00	57157562,00	962792255,70
2007	47848156,59	6391540,43	1474860,82	67065886,91	1123458137,00
2008	59927363,79	6823922,61	2867221,84	72937904,87	1351151297,00
2005	666043,00	2474220,00	2202754,00	23687240,00	285210287,00
2006	2020474,43	10223749,30	2934910,41	27295232,08	344710229,50
2007	1952632,53	29180708,97	2014816,34	31002460,75	413037739,10
2008	2763647,85	24427601,61	1693807,57	33486382,17	484184142,90
2005	42409142,94	769162,51	217956,71	12309920,85	257333393,17
2006	2190422,06	1990076,47	234948,14	15614108,29	303516525,60
2007	2515490,01	800946,99	224043,50	18558778,90	324810848,30
2008	2721772,10	1257189,67	358391,21	22564004,38	409908409,90
2005	4234129,00	3414731,00	5183782,00	54955078,00	607377930,00
2006	8721589,00	3217530,00	20178063,00	56681640,00	647175884,00
2007	8496200,46	2749795,68	44426080,58	62188465,20	764681119,80
2008	11332041,34	2937841,61	28133409,36	66820479,29	895240263,30
2005	437897,77	625698,69	1259107,33	22788405,74	250901815,46
2006	251499,07	2695709,47	1808237,32	26933850,52	282102946,50
2007	484398,05	400729,53	2770346,28	32971079,12	283452462,10
2008	477014,31	1229220,41	3847407,69	36723148,41	351073638,90
2005	0,00	0,00	0,00	18458101,02	224162050,41
2006	20280,00	297975,16	470180,95	19633563,65	254751425,30
2007	0,00	320970,72	363922,80	18406500,57	303288600,90
2008	11240,00	3054001,34	160087,08	19930641,22	353968911,60
2005	0,00	174908,61	9053526,75	45873923,42	509650447,47
2006	930053,84	846187,23	8886386,79	54267379,70	618104551,30
2007	1086413,49	962583,84	8423722,29	60738163,15	704967489,40
2008	1086794,04	801121,19	11842595,80	70097210,60	853066730,50

Respectivas cores

Teresina

Fortaleza

Natal

J. Pessoa

Recife

Maceio

Aracaju

Salvador

ANEXOS

PORTARIA Nº 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999, DO MOG – DOU de 15.4.99

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.

O MINISTRO DE ESTADO DO ORÇAMENTO E GESTÃO, no uso de suas atribuições, observado o art. 113 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, combinado com o art. 14, inciso XV, alínea "a", da Lei no 9.649, de 27 de maio de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória no 1.799-3, de 18 de março de 1999, resolve:

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, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.

§ 3º A subfunção representa uma partição 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.

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um 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;
- c) Atividade, um 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;

d) Operações Especiais, as 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.

Art. 3º 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.

Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Parágrafo único. No caso da função "Encargos Especiais", os programas corresponderão a um código vazio, do tipo "0000".

Art. 5º A dotação global denominada "Reserva de Contingência", permitida para a União no art.91 do Decreto-Lei no 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, será identificada por código definido pelos diversos níveis de governo.

Art. 6º O disposto nesta Portaria se aplica aos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal para o exercício financeiro de 2000 e seguintes, e aos Municípios a partir do exercício financeiro de 2002, revogando-se a Portaria no 117, de 12 de novembro de 1998, do ex-Ministro do Planejamento e Orçamento, e demais disposições em contrário.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

PEDRO PARENTE

CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL - FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO

(Anexo da Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, publicada no DOU de 15 de abril de 1999)

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 – Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
02 – Judiciária	061 – Ação Judiciária 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 – Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial

04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 – Administração Geral 123 – Administração Financeira 124 – Controle Interno 125 – Normatização e Fiscalização 126 – Tecnologia da Informação 127 – Ordenamento Territorial 128 – Formação de Recursos Humanos 129 – Administração de Receitas 130 – Administração de Concessões 131 – Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 – Defesa Aérea 152 – Defesa Naval 153 – Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 – Policiamento 182 – Defesa Civil 183 – Informação e Inteligência
07 – Relações Exteriores	211 – Relações Diplomáticas 212 – Cooperação Internacional
08 – Assistência Social	241 – Assistência ao Idoso 242 – Assistência ao Portador de Deficiência 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente 244 – Assistência Comunitária
09 – Previdência Social	271 – Previdência Básica 272 – Previdência do Regime Estatutário 273 – Previdência Complementar 274 – Previdência Especial
10 – Saúde	301 – Atenção Básica 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 – Suporte Profilático e Terapêutico 304 – Vigilância Sanitária 305 – Vigilância Epidemiológica 306 – Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 – Relações de Trabalho 333 – Empregabilidade 334 – Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental 362 – Ensino Médio 363 – Ensino Profissional 364 – Ensino Superior 365 – Educação Infantil 366 – Educação de Jovens e Adultos 367 – Educação Especial
13 – Cultura	391 – Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 – Difusão Cultural
14 – Direitos da Cidadania	421 – Custódia e Reintegração Social 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 – Assistência aos Povos Indígenas
15 – Urbanismo	451 – Infra-Estrutura Urbana 452 – Serviços Urbanos 453 – Transportes Coletivos Urbanos
16 – Habitação	481 – Habitação Rural 482 – Habitação Urbana

17 – Saneamento	511 – Saneamento Básico Rural 512 – Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 – Preservação e Conservação Ambiental 542 – Controle Ambiental 543 – Recuperação de Áreas Degradadas 544 – Recursos Hídricos 545 – Meteorologia
19 – Ciência e Tecnologia	571 – Desenvolvimento Científico 572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	601 – Promoção da Produção Vegetal 602 – Promoção da Produção Animal 603 – Defesa Sanitária Vegetal 604 – Defesa Sanitária Animal 605 – Abastecimento 606 – Extensão Rural 607 – Irrigação
21 – Organização Agrária	631 – Reforma Agrária 632 – Colonização
22 – Indústria	661 – Promoção Industrial 662 – Produção Industrial 663 – Mineração 664 – Propriedade Industrial 665 – Normalização e Qualidade
23 – Comércio e Serviços	691 – Promoção Comercial 692 – Comercialização 693 – Comércio Exterior 694 – Serviços Financeiros 695 – Turismo
24 – Comunicações	721 – Comunicações Postais 722 – Telecomunicações
25 – Energia	751 – Conservação de Energia 752 – Energia Elétrica 753 – Petróleo 754 – Álcool
26 – Transporte	781 – Transporte Aéreo 782 – Transporte Rodoviário 783 – Transporte Ferroviário 784 – Transporte Hidroviário 785 – Transportes Especiais
27 – Desporto e Lazer	811 – Desporto de Rendimento 812 – Desporto Comunitário 813 – Lazer
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamento da Dívida Interna 842 – Refinanciamento da Dívida Externa 843 – Serviço da Dívida Interna 844 – Serviço da Dívida Externa 845 – Transferências 846 – Outros Encargos Especiais