



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

**THALLES RICHARDSON GOMES RAMALHO**

**UM ENFOQUE SOBRE O CONHECIMENTO DOS GESTORES  
PÚBLICOS DO SERTÃO DA PARAÍBA COM O SISTEMA  
ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL**

**SOUSA - PB  
2008**

**THALLES RICHARDSON GOMES RAMALHO**

**UM ENFOQUE SOBRE O CONHECIMENTO DOS GESTORES  
PÚBLICOS DO SERTÃO DA PARAÍBA COM O SISTEMA  
ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL**

**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 Me. Alcidas Olinto da Silva.**

**SOUSA - PB  
2008**

**THALLES RICHARDSON GOMES RAMALHO**

**UM ENFOQUE SOBRE O CONHECIMENTO DOS GESTORES PÚBLICOS DO  
SERTÃO DA PARAÍBA COM O SISTEMA ORÇAMENTARIO MUNICIPAL**

Monografia apresentada em 3 de dezembro de 2008, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovadas pela banca examinadora do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Presidente: Prof<sup>o</sup> Msc. Alcidas Olinto da Silva

---

Membro 1 - Prof<sup>o</sup> MSc. José Ribamar Marques de Carvalho

---

Membro 2 - Prof<sup>a</sup> MSc. Janaina Ferreira Marques de Melo

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos grandes santos da humanidade – de Buda a Lao Tsé, de Jesus a Gandhi, e a minha maior fonte de amor, força e coragem "**Deus**".

Dedico aos meus pais (Severino Gomes Pereira e Benedita Gomes Ramalho) e irmãos (Francisco Kerles Ramalho, Keliane Gomes Ramalho e Kelison Gomes Ramalho), por todo apoio, pelo carinho e paciência em todos os momentos de meus estudos.

Dedico a minha esposa (Amanda Olimpio de Queiroga Medeiros) e a minha filha (Geovanna Olimpio de Queiroga Medeiros Gomes), que participaram comigo neste percurso, vivenciando alegrias e tristezas inerentes à busca desta conquista.

## AGRADECIMENTOS

O meu sincero agradecimento a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho e a iniciação de minha vida de pesquisador.

Ao meu orientador, Alcides Olinto da Silva, que com seus pensamentos e com muita experiência na função de pesquisador, ajudou-me a transformar a minha idéia, em um ótimo trabalho.

Aos colegas de classe, que estiveram presente durante toda essa caminhada, onde todos buscavam alcançar a conclusão do curso, na qual devo a minha gratidão pelo companheirismo, nas alegrias e tristezas, no decorrer destes seis anos.

Aos amigos da Energisa, que não mediram esforços para me apoiar, na realização deste trabalho.

A todos os professores que, no decorrer da minha vida estudantil, estiveram presentes, me ajudando e colaborando na minha formação profissional e acadêmica.

Ao deputado estadual Tião Gomes que, desde minha vida acadêmica, sempre buscou me orientar e incentivar, me ajudando de forma substancial a alcançar os meus sonhos.

## RESUMO

Este trabalho discute o envolvimento dos Gestores Municipais da 10ª Região do Sertão da Paraíba com o Sistema Orçamentário Municipal. A presente pesquisa teve como principal objetivo investigar o conhecimento dos gestores públicos em relação ao sistema orçamentário municipal, no intuito de verificar a compreensão e domínio no campo do orçamento público, especialmente no que se refere aos procedimentos especiais do planejamento, controle e execução aplicados ao orçamento no cotidiano das entidades públicas. Onde 65% dos mesmos utilizam ferramentas contábeis. Para tanto, utilizado um questionário com perguntas objetivas. Os resultados apurados mostram, dentre outros, que os respondentes informaram que atuam, em sua maioria, a quase 8 anos na função como gestor público municipal, uma vez que 26,67% dos respondentes exercem a função entre 4 e 8 anos. Constatou-se também, a metodologia aplicada, caracteriza-se como quantitativa, qualitativa, descritiva, bibliográfica e estudo de caso onde foram aplicados questionários, nos quais as ferramentas contábeis, principalmente, o controle dos serviços executados, como ferramenta contábil mais utilizada. Constata-se que, os administradores públicos encontram-se diante da necessidade de inovar a forma em que administram os recursos das entidades que representam, no intuito de promover de forma fidedigna a gestão pública. Assim, faz-se necessário que esses implantem um sistema de acompanhamento do orçamentário público municipal, possibilitando assim que o orçamento se torna real para o programa de ações do governo, e seu tratamento deve ser vital para o continuísmo de sua atividade econômica municipal.

Palavras-Chave: Contabilidade. Conhecimento. Orçamento.

## ABSTRACT

This work discusses the involvement that the district Managers of the 10th Interior Area of Paraíba with the System Budget district. To present research it had as main objective to investigate the public managers knowledge in relation to the district budget system, in intention of verifying the understanding and domain in the field of the public budget, especially in what it refers to the special procedures of the planning, control and execution applied to the budget in the daily of the public entities. Where 65% of the same ones use accounting tools. For so much, used a questionnaire with objective questions. The select results show, among other, that the respondents informed that they possess, in their majority more than 8 years in the function as district public manager, once 26,67% of the respondents exercise the function between 4 and 8 years. It was also verified, the applied methodology, characterizes if it is quantitative, qualitative, descriptive, bibliographical and case study where was applied questionnaires, as well as the accounting tools, mainly, the control of the executed services, as accounting tool more used. It is verified that, the public administrators meet due to the need of innovating the form in that they administer the resources of the entities that act in the intention of promoting in a trustworthy way the administration publishes. Like this, it is done necessary that those implant a system of attendance of the budget publish district, making possible the budget as soon as becomes real for the program of the government's actions, and his treatment should be vital for the continuous of his district economical activity.

Word-key: Accounting. Knowledge. Budget.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> Princípios Básicos para elaboração e controle do orçamento.....	26
<b>Quadro 2:</b> Princípios Relacionados a elaboração e controle do orçamento.....	27
<b>Quadro 3:</b> Classificação da Responsabilidade Fiscal e Planejamento.....	29
<b>Quadro 4:</b> Dados quantitativos e qualitativos do PPA.....	30
<b>Quadro 5:</b> Etapas do ciclo orçamentário.....	33
<b>Quadro 6:</b> Concordância ou discordância dos gestores Públicos Municipais.....	37

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 01:</b> Tempo de Experiência como gestor público municipal.....	35
<b>Gráfico 02:</b> Grau de Instrução dos Gestores Municipais.....	35
<b>Gráfico 03:</b> Área da Graduação dos Gestores Municipais.....	36
<b>Gráfico 04:</b> Forma de ingresso na Gestão Pública municipal.....	36
<b>Gráfico 05:</b> Qualificação dos gestores Municipais.....	38
<b>Gráfico 06:</b> Instrumentos Utilizados na Elaboração do Orçamento Público.....	40
<b>Gráfico 07:</b> Ferramentas Contábeis Utilizada no Orçamento Público.....	40

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- EC:** Emenda Constitucional
- CF:** Constituição Federal
- LDO:** Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LOA:** Lei Orçamentária Anual
- POA:** Proposta Orçamentária Anual
- PPA:** Plano Plurianual
- SEPLAG:** Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão
- ONU:** Organização das Nações Unidas
- OCDE:** Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- MTO-02:** Manual Técnico de Orçamento 2005

## SUMÁRIO

<b>1 APRESENTAÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Delimitação do Tema e Problemática.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2 Justificativa.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>16</b>
1.3.1 <i>Objetivo Geral.....</i>	16
1.3.2 <i>Objetivos Específicos.....</i>	16
<b>2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Pesquisa Quanto a Abordagem do Problema.....</b>	<b>17</b>
2.1.1 <i>Pesquisa Qualitativa.....</i>	17
2.1.2 <i>Pesquisa Quantitativa.....</i>	18
<b>2.2. Pesquisa Quanto aos Objetivos.....</b>	<b>19</b>
2.2.1 <i>Pesquisa Descritiva.....</i>	19
<b>2.3 Pesquisa Quanto os Procedimentos.....</b>	<b>19</b>
2.3.1 <i>Pesquisa Bibliográfica.....</i>	19
2.3.2 <i>Pesquisa de campo.....</i>	20
<b>2.4 População por Amostragem.....</b>	<b>20</b>
<b>3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>22</b>
<b>3.1 Significado do Orçamento Público.....</b>	<b>22</b>
<b>3.2 Orçamento Público.....</b>	<b>23</b>
<b>3.3 Princípios Orçamentários.....</b>	<b>25</b>
<b>3.4 Processo de Planejamento-Orçamento.....</b>	<b>28</b>
3.4.1. <i>Plano Plurianual (PPA).....</i>	29
3.4.1.2 <i>Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).....</i>	30
3.4.1.3 <i>Lei Orçamentária Anual (LOA).....</i>	31
<b>3.5 Ciclo Orçamentário.....</b>	<b>32</b>
<b>4. RESULTADO DA PESQUISA.....</b>	<b>34</b>
<b>4.1 Caracterização do Respondente.....</b>	<b>34</b>
<b>4.2. Qualificação dos Gestores Públicos Municipais na Paraíba.....</b>	<b>37</b>
<b>4.3 Execução do Orçamento por parte dos Gestores Públicos.....</b>	<b>39</b>

<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>42</b>
<b>5.1 Conclusões.....</b>	<b>42</b>
<b>5.2 Recomendações.....</b>	<b>43</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>44</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>46</b>
<b>APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>APÊNDICE 02: INSTRUÇÃO PARA PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>50</b>
<b>APÊNDICE 03: QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....</b>	<b>52</b>

## 1 APRESENTAÇÃO

Na atualidade, freqüentemente são divulgadas notícias relacionadas aos gastos públicos dos municípios e os crimes sobre desvios de recursos públicos, inviabilizando nível de credibilidade dos gestores municipais. Em representação aos traços gerais e às boas práticas na preparação do orçamento público municipal, considera-se a influência das leis nos resultados dos gastos públicos, de forma que a elaboração do orçamento seja na gestão pública municipal um importante processo econômico. Esta apresentação também evidencia as possíveis soluções para os principais problemas enfrentados por gestores públicos municipais do sertão da Paraíba. De forma, elaborar e implantar novas práticas de gestão contábil pode se de fundamental importância para o sistema orçamentário municipal é necessário controle para aumentar a eficiência e eficácia dos gastos públicos.

Conforme Lima & Castro (2007) o orçamento é um instrumento de controle preventivo, assinalando o caminho a seguir pela administração e dando a autorização necessária para arrecadar e gastar, dentro dos limites que se contem no próprio orçamento.

Lima & Castro (2007) também explica, que os gestores públicos devem permanecer atentos para determinadas regras ou princípios orçamentários que formam os pilares de uma boa gestão. Que o objetivo da Lei nº 4.320/64 dispõe ao orçamento que deverá conter a discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho de governo, tendo observância aos princípios orçamentários, tais como: programa, unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, clareza e equilíbrio para estabelecer meios de controle e assegurar a coordenação das atividades.

Este tema é freqüentemente noticiado pela mídia, discutido no meio acadêmico e em toda a Paraíba. Cotidianamente, as discussões sobre o assunto apontam o avanço tecnológico nos sistemas de informação, onde os dados ficam expostos com facilidade e agilidade. Os administradores públicos encontram-se diante da necessidade de inovar a forma em que administram os recursos das entidades que representam no intuito de promover, de forma fidedigna a gestão pública.

Autores como Matias Pereira (2006) e Poubel & Garcia (2008) fazem diversos relatos sobre a data do surgimento do orçamento público, mas todos concordam que o seu surgimento está intimamente ligado à necessidade da organização, planejamento e controle das diversas informações contábeis.

Poubel & Garcia (2008) comenta que a evolução do orçamento público no Brasil só foi possível devido à Revolução Industrial. A gestão empresarial deu enormes saltos de qualidade, propiciando o desenvolvimento de diversas técnicas de gestão e de elaboração do orçamento. Neste contexto, Matias Pereira (2006, p. 255), explica que “a política orçamentária no Brasil apresenta uma dinâmica seqüencial que se refere anualmente, estabelecendo determinado padrão de interação entre o Executivo, o Legislativo e a Sociedade organizada.”.

Autores, como Kohama (2006) e Lima & Castro (2007), comentam que atualmente a contabilidade no Brasil é um instrumento que proporciona à administração pública, as informações necessárias à melhor condução dos gastos públicos.

Ainda Kohama (2006) evidencia que a contabilidade pública deve abastecer de informações todo o processo de planejamento orçamentário.

Diante do contexto, observa-se que a contabilidade é a principal fonte informativa dos instrumentos da chamada transparência da gestão fiscal. Observa ainda que são instrumentos de transparência da gestão, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, tais como: os planos, orçamentos e leis de diretrizes.

Pretende-se com este trabalho investigar o conhecimento dos gestores públicos em relação ao sistema orçamentário municipal, sob a visão do sistema orçamentário os quais executam a serviço da atual gestão municipal.

### **1.1 Delimitação do Tema e Problemática**

A delimitação do tema e a problemática deste trabalho foi conduzida no sentido de medir o grau de conhecimento dos gestores públicos municipais, quanto à execução do seu trabalho. Buscando nesse contexto verificar a análise dos dados coletados por questionários direcionados aos gestores dos municípios da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba, composta pelos municípios de Aparecida, Cajazeirinhas, Lagoa, Lastro, Marizópolis, Nazarezinho, Paulista, Pombal, Santa Cruz, São Bentinho, São Domingos de Pombal, São Francisco, São José da Lagoa Tapada, Sousa e Vieirópolis, conforme manual do orçamento público da Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão - SEPLAG, qual é

o principal foco da pesquisa para, investigar a realidade da gestão municipal, e assim evidenciar o conhecimento dos gestores públicos municipais em relação ao sistema orçamentário.

Neste contexto Kohama (2006) explica que a adoção do sistema de planejamento integrado se deu em estudos técnicos e científicos, levantados pela Organização das Nações Unidas (ONU), com o objetivo de determinar as ações a serem realizadas pelo poder público.

Kohama (2006) também diz que os estudos aludidos concluíram que nos países subdesenvolvidos, os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade.

Diante dessas considerações, este trabalho responderá a seguinte pergunta-chave: Qual a importância atribuída ao sistema orçamentário municipal, pelos gestores públicos da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba, quanto à melhor forma de execução do Orçamento Público?

## **1.2 Justificativa**

Assim como a civilização, a contabilidade está em constante mudança, influenciada nos dias atuais com o avanço tecnológico e a globalização.

Com esta evolução e os avanços tecnológicos dos sistemas de informação, deram-se os estudos técnicos e científicos, levados pela Organização das Nações Unidas (ONU), com o objetivo de determinar trabalhos de registro de dados, como também a realização de forma mais rápida do processamento de tais informações, e isto é essencial para que os gestores municipais possam verificar a veracidade destas informações sobre o seu patrimônio municipal com rapidez e precisão.

Neste contexto, o orçamento evoluiu tecnologicamente, ao longo do tempo, para o chamado Orçamento Programa, no qual o orçamento é um conjunto de ações existentes em um processo de planejamento e controle para o setor público, tem por principal objetivo alcançar as metas durante um determinado período de tempo, como também, a veracidade e organização dos recursos públicos.

Na Paraíba, atualmente essa evolução tecnológica do orçamento representa um importante passo no sentido da modernização do planejamento e gestão orçamentária do setor público.

Conforme o exposto, este trabalho se propõe a discutir sobre o conhecimento dos gestores públicos com relação ao sistema orçamentário municipal, e mostra os mecanismos existentes para obter a eficiência e eficácia da gestão orçamentária.

Especificamente, a Contabilidade pública possui ferramentas capazes de detectar e ajudar a minimizar a ocorrência de erros dentro na execução dos gastos previstos no orçamento. Assim, por tratar-se de informação, conhecimento e do relacionamento dos gestores públicos com o sistema orçamentário, justifica-se a realização deste trabalho.

### **1.3 Objetivos**

#### *1.3.1 Objetivo Geral*

Identificar a importância atribuída ao sistema orçamentário municipal na visão dos gestores públicos dos municípios da 10ª região do sertão da Paraíba.

#### *1.3.2 Objetivos Específicos*

- Conhecer o perfil dos gestores municipais da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba;
- Verificar a percepção do gestor municipal com a Contabilidade pública;
- Analisar os instrumentos utilizados e a dificuldade na elaboração do orçamento público;

## 2 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Foi utilizado no procedimento metodológico da pesquisa o conhecimento fundamentado na experiência, em busca da realidade concreta, baseado na análise dos dados coletados por questionários direcionados aos gestores dos municípios da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba, a qual é o principal foco da pesquisa. Através da verificação dos dados coletados, este trabalho foi conduzido no sentido de investigar a visão atual e o conhecimento dos gestores públicos do sertão da Paraíba em relação ao sistema orçamentário municipal.

### 2.1 Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema

#### 2.1.1 Pesquisa Qualitativa

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Pois como Beuren et al (2006, p. 92) [...] “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Conforme Souza, Fialho & Otani (2007, p. 39 e 40) evidenciam, que a pesquisa qualitativa “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números (...)” os autores também explicam que para este tipo de pesquisa há uma “abordagem qualitativa que difere-se da quantitativa por não empregar o instrumento estatístico no processo de análise dos dados coletados na investigação do problema de pesquisa...”.

Com fundamentação de pesquisa dos autores como Souza, Fialho & Otani (2007) e Beuren (2006), é fácil esclarecer que as principais características da pesquisa qualitativa são:

- O ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento-chave;

- É descritiva onde seus pesquisadores tendem a analisar seus dados individuais;
- O processo e seu significado são os focos principais de abordagem;
- Pesquisadores utilizam o enfoque indutivo na análise de seus dados.

Desta forma, em resumo ao estudo citado, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois a pesquisa lembra os principais objetivos do processo de indução, tendo como objetivo atingir o maior nível de conhecimento.

### 2.1.2 Pesquisa Quantitativa

A pesquisa Quantitativa tem como principal objetivo descobrir quantas pessoas de uma determinada população compartilham uma característica ou um grupo de características semelhantes ou não, apresentadas em dados mensuráveis ou percentuais numéricos.

Conforme Souza, Fialho & Otani (2007, p. 39) evidenciam:

Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Neste contexto, em resumo ao estudo citado, trata-se também de uma pesquisa quantitativa, para analisar e avaliar os resultados dos dados obtidos no questionário e transformá-los em dados quantificáveis, utilizando-se do *software Microsoft Office Excel, versão 2007*.

## **2.2 Pesquisa Quanto aos Objetivos**

### *2.2.1 Pesquisa Descritiva*

A pesquisa descritiva tem como principais objetivos a observação, registros, análise e relacionamento fatos ou fenômenos sem manipulá-los, com intuito de descrever a relação do conhecimento e o enfoque entre os gestores públicos municipais e a contabilidade pública.

Conforme Gil (2002), citado por Souza, Fialho e Otani (2007, p.38), a pesquisa descritiva descreve-se como:

As características de determinada população, fenômeno ou estabelecimentos de relações entre variáveis. Envolve a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados; questionários e observação sistemática. Em geral, assume a forma de levantamento.

Sendo assim, observa-se que o estudo está relacionado com a pesquisa descritiva, pois descreve as informações de um meio e as transforma em novos dados, reprocessa através da análise de dados, padronizando e transformando novamente em informações de um levantamento sem alterar seu conteúdo original.

## **2.3 Pesquisa Quanto os Procedimentos**

### *2.3.1 Pesquisa Bibliográfica*

O presente trabalho valeu-se também da pesquisa bibliográfica, evidenciando o acontecimento que proporciona o encontro de diversas informações através de fortes fontes de referências e conteúdo.

Diante do exposto, Souza, Fialho & Otani (2007, p. 40) explicam que a pesquisa bibliográfica “consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utiliza como fontes de coleta de dados materiais publicados como; livros, periódicos científicos, revistas...”.

### 2.3.2 Pesquisa de Campo

Souza, Fialho & Otani (2007, p. 41 e 42) explica que:

É o tipo de pesquisa que consiste na interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Fundamentalmente, recorre-se a solicitação de informação a um determinado grupo de pessoas sobre um determinado problema levando, na seqüência, através de um processo de análise detalhado, a questão é quantificada e, desta forma, obtém-se as conclusões relativas ao fato ou fenômeno estudado.

Neste entendimento, interpreta-se que a pesquisa de levantamento consiste na interrogação a uma determinada população, a qual será questionada, utilizando ferramentas específicas e levando as seqüências teóricas através de questão quantificada.

Nesta perspectiva, interpreta-se que pode ser considerada também como uma pesquisa de campo, onde foi realizada uma coleta de informações, através dos questionários destinados aos gestores públicos municipais do sertão da Paraíba, no período da pesquisa de campo, realizada entre os dias 01 de outubro de 2008 e 01 de novembro de 2008. OS dados obtidos no questionário foram analisados, utilizando-se do *software Microsoft Office Excel, versão 2007*.

## 2.4 População e Amostra

O estudo utilizou-se da pesquisa por amostragem de dados coletados, através de um questionário, no qual se buscou as informações necessárias junto aos atuais gestores municipais de Aparecida, Cajazeirinhas, Lagoa, Lastro, Marizópolis, Nazarezinho, Paulista, Pombal, Santa Cruz, São Bentinho, São Domingos de Pombal, São Francisco, São José da Lagoa Tapada, Sousa e Vieirópolis, que formam a da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba. Conforme dados da Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão – SEPLAG.

Os dados foram coletados, em forma de questionário, e distribuídos aos gestores municipais do sertão da Paraíba, no mês de outubro de 2008, obteve-se 15 questionários devidamente respondidos, totalizando 100% dos municípios da 10ª região do sertão da Paraíba.

Considerou-se o processo amostral do tipo por conveniência ou acessibilidade, prosseguindo-se as etapas de análises dos resultados obtidos, conforme descritos no 3º capítulo deste trabalho. Teve como principal objetivo obter informações, para uma avaliação do grau de conhecimentos definidos na pesquisa, através da análise de resultados da pesquisa de campo, em forma de questionário, dos gestores dos municípios da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba.

### 3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

#### 3.1 Significado do Orçamento Público

A origem da palavra orçamento é italiana: "orzare", que significa "fazer cálculos".

Neste contexto Bastos (1992, p 74), lembra a finalidade última do orçamento "é de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas às arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária".

Em outro contexto, Pereira (2006, p. 245) também define que a utilização do orçamento da União é atingir objetivos macroeconômicos, como o crescimento sustentado, estabilidade de preços e pleno emprego. Dessa forma, pode ser evidenciado que a revolução industrial foi um instrumento percussor para o crescimento na economia, e com novas vagas de trabalho, foi ficando maior a necessidade de evoluir como novas regras e ações de planejamento contábil.

Conforme Kohama (2006), pode-se interpretar que o significado do orçamento está relacionado à responsabilidade do governo, onde é fundamental para o melhor nível dinâmico de bem estar da coletividade.

É notório que na atualidade o orçamento está presente para suprir as necessidades dos gestores públicos, segundo Kohama (2006), "(...) das buscas, principalmente, analisar a situação atual - diagnóstico para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas visando atingir a situação desejada.", e com esse entendimento pode-se verificar que com a globalização e a evolução tecnológica este conceito evolui, conforme alguns autores citados abaixo.

Conforme o mencionado, entende-se que a contabilidade encontra-se em processo de evolução, e o orçamento tornou-se uma forma de estruturar, de forma que se pode controlar e planejar as contas públicas, objetivando fornecer informações contábeis para os interessados ou usuários.

Encontra-se evidenciado no manual técnico de orçamento 2005 (MTO-02) que o objetivo do orçamento público deve ser utilizado para gerar informações que serão destinadas à programação das metas.

A unidade orçamentária desempenha o papel de coordenadora do processo de elaboração da proposta orçamentária no seu âmbito de atuação, integrando e articulando o trabalho das unidades administrativas componentes. Trata-se de momento importante do qual dependerá a consistência da proposta do órgão, no que se referem a metas, valores e justificativas que fundamentam a programação.

Diante do exposto, a contabilidade tem evidenciado a coordenação das normas e princípios orçamentários para obter e fornecer informações aos usuários e pessoas interessadas, possibilitando avaliar o comportamento financeiro e econômico e assim realizar projeções futuras para as entidades públicas.

### **3.2 Orçamento Público**

No art. 165, inciso III, § 5º, a Constituição Federal estabelece que, por iniciativa do Poder Executivo, a lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Segundo Viana (1976, p. 26), citado por Lima & Castro (2007, p. 9), o orçamento é um instrumento de controle preventivo, assinalando o caminho a seguir pela adestração e dando-lhe necessária autorização para arrecadar e gastar, dentro dos limites que se contêm no próprio orçamento.

Neste contexto, Lima & Castro (2007, p.9) também define, que o orçamento é o planejamento feito pela administração pública para atender a comunidade, durante determinado período, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados a sociedade.

Segundo Piscitelli (2008, p.22) relata em sua obra:

... orçamento público é o instrumento de que dispõe o Poder Público em qualquer de suas esferas para expressar, em determinado período, o seu programa de atuação discriminando a origem e montante dos recursos a serem obtidos bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Em outro parâmetro Castro (2008, p. 28) considera que:

... orçamento relaciona-se com a possibilidade de controle do gasto público e, na relação Estado e Sociedade, é um mecanismo pelo qual, pelo menos em tese, os cidadãos podem limitar e controlar a ação dos governantes.

Conforme exposto, os conceitos expressam as principais características do Orçamento Público, que se trata de técnicas de planejamento e verificação das informações contábeis, da forma pela qual os gestores públicos executam seu controle e aplicação, no entanto, obedecem às Normas e procedimentos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 ( Lei de Responsabilidade Fiscal).

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças, por meio do §1º do artigo 1º, diz textualmente que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Nos dias atuais, o sistema orçamentário torna-se uma ferramenta importante e valiosa para os gestores públicos.

Diante do exposto, pode-se observar que a principal função do gestor público é o trabalho para prever riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

O planejamento do orçamento é de fundamental importância para obter controle e agilidade nas informações para a prevenção dos riscos e desvios.

Piscitelli (2008, p.87) trata em sua obra que:

... O orçamento consagra o princípio de que o gasto está vinculado a uma finalidade, e a própria LDO estabelece que cada programa deve identificar as ações necessárias para atingir os seus objetivos;

Matias (2006, p.228) vem a confirmar, a idealização do orçamento e planejamento:

O planejamento deve ser entendido como o processo de elaboração, execução e controle de um plano de desenvolvimento, a partir do qual se fixam objetivos gerais e metas específicas, assim como a ordenação do elenco de decisões e providências indispensáveis para a consecução desses objetivos. Dessa forma, o plano de desenvolvimento poderá ser executado de maneira mais rápida, despendendo menos recursos e esforços.

### 3.3 Princípios Orçamentários

Autores como Kohama (2006) e Lima & Castro (2007) consideram que o princípio orçamentário está voltado para obedecer a várias regras, nas quais formam os pilares de uma boa gestão pública.

Neste contexto, Kohama (2006, p. 41) conceitua os princípios orçamentários como a expressão fiel do programa de um governo, como também, um elemento para a solução dos problemas da comunidade.

Por sua vez, Lima & Castro (2007, p. 11) explica que os princípios orçamentários consistem em dizer que o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo.

“A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei” (Castro, Domingos 2008, p. 52)

A Lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária (art. 2o):

"A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

Conforme exposto, existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento, que estão definidas na Constituição, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias:

O quadro descrito por Lima & Castro (2007, p. 12) especifica melhor os Princípios Básicos do Orçamento Público e seus respectivos objetivos.

Princípios Básicos	CONCEITO / DEFINIÇÃO
Unidade	Só existe um orçamento no exercício para cada ente federativo (Um para a União, um para cada Estado, e um para cada Município). Cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município.
Universalidade	O Orçamento agrega todas as receitas e despesas dos Poderes, fundos, entidades diretas ou indiretas. A Lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento.
Anualidade	O Orçamento cobre um período limitado de um ano. No Brasil, este período corresponde ao exercício financeiro, de 01/01 a 31/12. Estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano fiscal.

Quadro 1: Princípios Básicos para elaboração e controle do orçamento Lei 4.320/64.

Fonte: baseado em Lima & Castro (2007, p. 12)

De acordo com a Constituição Federal de 1988, outros Princípios podem ser relacionados ao Orçamento Público, entre eles a Exclusividade, Especificação, Publicidade, Equilíbrio Financeiro, Orçamento Bruto e Não-Afetação.

O quadro 2 descreve o perfil conforme Constituição Federal de 1988 necessário para exercer o Orçamento Público tendo por base a Constituição Federal de 1988, segundo entendimento de Lima & Castro (2007, p. 12 e p. 13).

Princípios Relacionados com a CF de 1988	CONCEITO / DEFINIÇÃO
Exclusividade	O Orçamento só versa sobre matéria orçamentária, podendo conter autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito, ainda que por antecipação da receita.
Especificação	São vedadas autorizações globais no Orçamento. As despesas devem ser especificadas, no mínimo, por modalidade de aplicação.
Publicidade	O Orçamento deve ser divulgado no Diário Oficial da União.
Equilíbrio Financeiro	As despesas autorizadas no Orçamento devem ser sempre iguais às Receitas Previstas (se possível). Não pode haver um desequilíbrio acentuado nos gastos.
Orçamento Bruto	A receita e a despesa, constantes do Orçamento, exceto as constitucionais (transferências constitucionais), devem aparecer pelo valor total ou valor bruto, sem deduções.
Não-afetação	É vedada a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, exceto as transferências constitucionais, para manutenção e desenvolvimento do ensino, FPE, FPM, etc. e as garantias às operações de crédito por antecipação da receita

Quadro 2: Princípios Relacionados para elaboração e controle do orçamento CF de 1988.

Baseado no exposto, Piscitelli (2008, p. 24) ao citar Silva (1962), pode-se dizer que a aplicação destes princípios possibilita ao Legislativo:

- Conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;
- Impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- Conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

O orçamento público no Brasil é regulado por Leis, Princípios e com o auxílio dos órgãos: CFC (Conselho Federal de Contabilidade), Banco Central do Brasil, entre outros. Além de enquadrar-se nas diversas normas contábeis, o gestor público deverá também adequar se a melhor forma de administrar os recursos, melhor explicado por Poubel & Garcia (2008, p. 50), em que se destacam os princípios fundamentais da Administração Pública, deverá

conter: condições legais para planejar, coordenar, descentralizar, delegar competências e controlar.

### **3.4 Processo de Planejamento-Orçamento**

O processo de planejamento Orçamentário é uma forma de corrigir distorções administrativas no setor público. Conforme explica de Lima & Castro (2007, p. 13),

“O Planejamento Orçamentário é efetuado com três instrumentos básicos, tais como: o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual”.

Nesta perspectiva, Kohama (2006, p. 34) explica que o Processo de Planejamento Orçamentário está ligado a:

Os estudos aluídos concluíram que nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, em geral, são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o sistema de Planejamento Integrado busca, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

Kohama (2006, p. 35) também explica que o processo de planejamento orçamentário tem que atender os mandamentos constitucionais, que são: objetivos da ação planejada e transparente da gestão.

Tendo em vista o conceito, Lima & Castro (2007, p. 13) evidencia que “A partir da Reforma Constitucional de 1988, os sistemas de planejamento público brasileiro foram reestruturados, pois se tratava de modelos de planejamento de curto prazo”. Para o autor esta Reforma foi realizada com a finalidade de “como a nova constituição, o estado passou a exercer a função de planejamento, contando, para tanto, com duas modalidades de planos com a intenção de sonegar tributos e contribuições.”

Neste contexto, o Planejamento Orçamentário é efetuado com três instrumentos, contudo existem a responsabilidade fiscal e o planejamento destacados pelo quadro 3 abaixo.

LEI	A RESPONSABILIDADE FISCAL E O PLANEJAMENTO.
PPA	Programas compostos por ações, Ações com metas para 4 anos.
LDO	Definem diretrizes para elaboração e execução do orçamento, Apresenta as metas para cada ano.
LOA	Elabora conforme diretrizes da LDO Reserva recursos para as metas do ano.

Quadro 3: Classificação da Responsabilidade Fiscal e Planejamento.  
 Fonte: Adaptado de Lima & Castro (2007, p. 13).

### 3.4.1 Plano Plurianual (PPA)

O PPA é um instrumento que define as prioridades dos gestores públicos federais, estaduais e municipais, para um período de quatro anos.

Com base a Constituição Federal, o Projeto de Lei do PPA expressa que no “§ 1º, do art. 165 da CF de 1988, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”.

Andrade et al.(2005, p. 26), citado por Lima & Castro (2007, p.14), “esclarece que o Plano Plurianual (PPA) é o instrumento que expressa o planejamento...” o autor ainda comenta que este tipo de Plano tem início no segundo ano de mandato do chefe do Poder Executivo e termina no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo Subseqüente...”.

Diante do exposto os Gestores Públicos têm o desafio de quebra dos padrões, em busca de uma melhor imagem do setor público, que está manchada pela improbidade administrativa exercida por alguns, assim dando mais credibilidade ao setor público.

Neste sentido, Kohama (2006, p. 36) explica que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

De acordo com Lima & Castro (2007, p.14 e p.15), o Gestor Público deverá possuir informações sobre a melhor aplicação de cada programa, onde será apresentado no PPA com seus respectivos dados qualitativos e quantitativos.

O quadro 4 descreve o modelo para dados específicos do Plano Plurianual, tendo por base o § 1º art.165 da Constituição Federal de 1988, segundo entendimento de Lima & Castro (2007, p. 15).

PREFEITURA MUNICIPAL DE CIDADE FELIZ						
Plano Plurianual 2006/2009						
Objetivos Estratégicos	Assegurar a melhoria da qualidade de vida da população e promover o desenvolvimento sustentável			Valores em R\$ 1,00 Resumo por Aplicação		
Programa	014 – Habitações populares			Despesas correntes	80.000	
				Despesas de capital	4.840.000	
Objetivo	Atender a população sem acesso aos financiamentos habitacionais.			Total	4.920.000	
Indicadores	Unidade de Medida	Índice Recente	Índice Futuro	RESUMO POR FONTES		
Déficit Habitacional	%	7,74	4,00	01	Recursos Próprios	981.000
				02	Transferência do estado	0,00
				03	Transferência da União	3.939.000
				04	Operações de Crédito	0,00
				05	Parcerias	0,00
				TOTAL		4.920.000

Cód./ Tipo	Nome da Ação/Produto	Unidade de Medida	Total	2006	2007	2008	2009	Fonte
109 P	Construção de Habitações Populares	Casa construída	400 3.840	960	960	960	960	1/03
110 P	Produção de lotes Urbanizados	Lote Urbanizado	400 1.080	270	270	270	270	1/03
TOTAL ANUAL			4.920	1.230	1.230	1.230	1.230	

Quadro 4: Dados quantitativos e qualitativos do PPA.

Fonte: Lima & castro (2007, p.15).

### 3.4.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Atualmente a LDO é uma ferramenta importante e valiosa para o exercício financeiro subsequente das entidades públicas e tem como principal função a orientação e a elaboração do Orçamento.

Segundo Andrade et al.(2005, p. 26), citado por Lima & Castro (2007, p.21), , “a lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) foi introduzida no Direito Financeiro brasileiro pela Constituição Federal de 1988, tornando-se, a partir de então, elo entre o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

Conforme o exposto, os conceitos expressam a principal característica da LDO, que consiste em elaborar metas e prioridades específicas para a gestão pública, orientando também na elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Entretanto Kohama (2006, p. 37) explica que, “(...) disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais”. Tendo em vista a importância das disposições constitucionais, a Lei Orçamentária deverá dispor sobre:

- Entre as receitas e despesas;
- Critérios e forma de limitação de empenho;
- Normas relativas a controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financeiros com recursos dos orçamentos;
- Demais condições e exigências para a transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Dessa forma, o estudo citado à cima relembra os principais objetivos do processo de formação do orçamento público, com tudo isso, a Lei de Diretrizes Orçamentária tornou-se mais do que um simples instrumento de orientação, tornando-se uma ferramenta importantíssima para o planejamento orçamentário.

#### 3.4.1.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual (LOA) estima as receitas e autoriza as despesas de acordo com a previsão da arrecadação.

Segundo Andrade et al.(2005, p. 133), citado por Lima & Castro (2007, p. 22), “a proposta orçamentária é um documento que apresenta em termos monetários as receitas e as

despesas públicas que o ente público entende realizar no exercício financeiro,...a qual será convertida em Lei Orçamentária Anual”.

Conforme o exposto, entende-se que a Lei Orçamentária é o próprio orçamento dito, tendo em vista que a través dela em que os gestores públicos fixam o que vão fazer com os valores arrecadados, asseguram o cumprimento das funções elementares do Estado como justiça, segurança, saúde, educação, etc.

Em cumprimento ao § 5º do art.165 da Constituição Federal que estabelece a formação da Lei Orçamentária Anual Compreenderá:

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

Na questão municipal, Lima & Castro (2007, p.23) destaca: “O ente público elabora o orçamento a partir de uma estimativa de quanto se espera arrecadar e das despesas que pretende realizar”.

Diante o exposto, observa-se que somente poderão ser realizadas as despesas autorizadas pelo Poder Legislativo, mas o orçamento público não o dinheiro propriamente dito, e sim uma previsão de quanto se pode arrecadar e gastar em um determinado período, pois dessa forma o gestor público não está obrigado a executar todas as despesas orçadas no período de sua gestão.

### **3.5. Ciclo Orçamentário**

Inicialmente pode-se mencionar que o ciclo orçamentário é um processo contínuo, dinâmico

e flexível que elabora, aprova, executa, controla e avalia os programas do setor público.

Em cumprimento ao art. 34 da Lei nº 4.320/64. “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.”, dessa forma, tem início em 01 de janeiro e final em 31 de dezembro de cada ano.

De acordo com Kohama (2006, p. 43), “o orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente e do posterior, pois sofre influência condicionante daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios”.

Por outro lado, o ciclo orçamentário é um período muito maior, iniciando com o processo de elaboração do orçamento, passando pela execução, encerramento e com o controle do processo. Segundo Kohama (2006, p. 43), “a necessidade de compreensão do Ciclo Orçamentário, que é a seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário”. Assim constituídas em:

Elaboração	Compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerando, bem como o cálculo dos recursos humanos, matérias e financeiros, necessários a sua materialização e concretização.
Estudo e Aprovação	Esta fase é de competência do poder legislativo, e o seu significado está configurado na necessidade do povo, através de seus representantes.
Execução	Constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinadas para o setor, no processo planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, matérias e financeiros.
Avaliação	Refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; a eficiência com que realizam as ações empregadas para fins de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

Quadro 5: Etapas do ciclo orçamentário.

Fonte: Adaptado de Kohama (2006, p. 44 e p. 45).

Segundo Silva; Amorim; silva, et al.(2004, p. 37), citado por Lima & Castro (2007, p. 11), o ciclo orçamentário tem sua execução, “consistente na arrecadação de receitas de impostos, taxas, contrições de melhoria, transferências federais e estaduais e na aplicação desses recursos nos projetos e atividades aprovadas na lei orçamentária anual.” Diante o exposto, observa-se que o ciclo orçamentário é processo de fundamental importância para o gestor público em sua gestão.

### **3 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A análise dos resultados teve como principal objetivo obter informações para uma avaliação do grau de conhecimentos definidos na pesquisa, através da análise de resultados da aplicação do instrumento de coleta dados, em forma de questionário. Os resultados apurados mostram, dentre outros, que os respondentes informaram que possuem, em sua maioria quase 8 anos na função como gestor público municipal, uma vez que 26,67% dos respondentes exercem a função entre 4 e 8 anos. Constatou-se também a utilização de ferramentas contábeis, em que 65% dos respondentes indicaram que usam, principalmente, o controle dos serviços executados, como ferramenta contábil mais utilizada respondente na metodologia.

De acordo com o Manual do Orçamento Público da Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão – SEPLAG, os gestores municipais da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba somam um total de 15 prefeitos, a responderam o referido questionário a totalidade de 100%.

Do exposto, considera-se o processo amostral definido por conveniência aos respondentes, de forma que a taxa de resposta alcançada de 100% dos questionários será discutida conforme a seguir.

O presente questionário foi elaborado em três partes. Na primeira, procurou-se identificar a caracterização dos gestores municipais da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba. Na segunda, a qualificação dos gestores públicos municipais. Na última parte, buscou-se identificar aspectos inerentes à execução do orçamento por parte dos gestores públicos.

#### **4.1 Caracterização do Respondente**

1. O gráfico 1 mostra o tempo de experiência como gestor público.



GRÁFICO 1 - Tempo de Experiência como gestor público municipal.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Segundo o gráfico 1, os respondentes informaram que possuem 40,00% em sua maioria mais de 8 anos na função como gestor municipal, 26,67% exercem a função entre 4 e 8 anos e 13,33% possuem menos de 4 anos de experiência profissional.

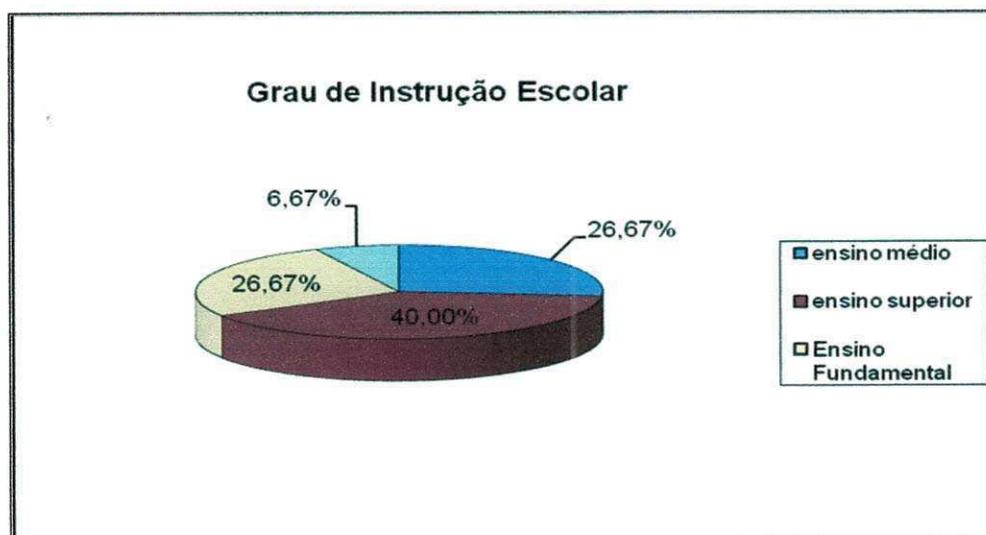


GRÁFICO 2 - Grau de Instrução dos Gestores Municipais.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Pela leitura do gráfico 2, observa-se que 40% dos respondentes possui formação superior e 33,33 % possuem o ensino médio.

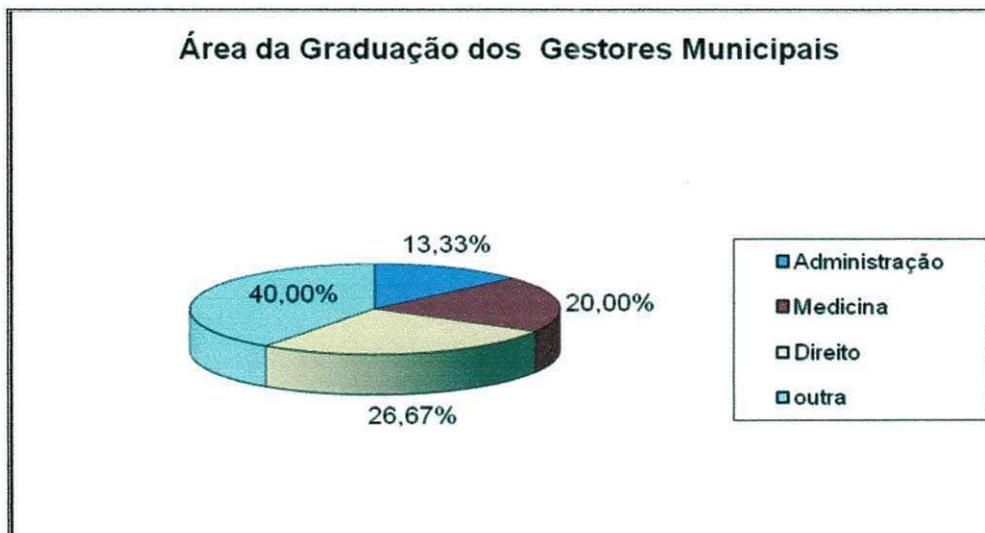


GRÁFICO 3 - Área da Graduação dos Gestores Municipais.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Observa-se no gráfico 3, que apenas 13,33% dos gestores municipais possuem graduação em Administração, sendo a maioria 20% são graduados em Medicina.

Ressalta-se que os gestores municipais do sertão da Paraíba, em sua maioria, possuem formação acadêmica em áreas distintas a gestão pública, porém sua investidura ocorreu de forma legal, conforme exposto a seguir, pelo voto direto.

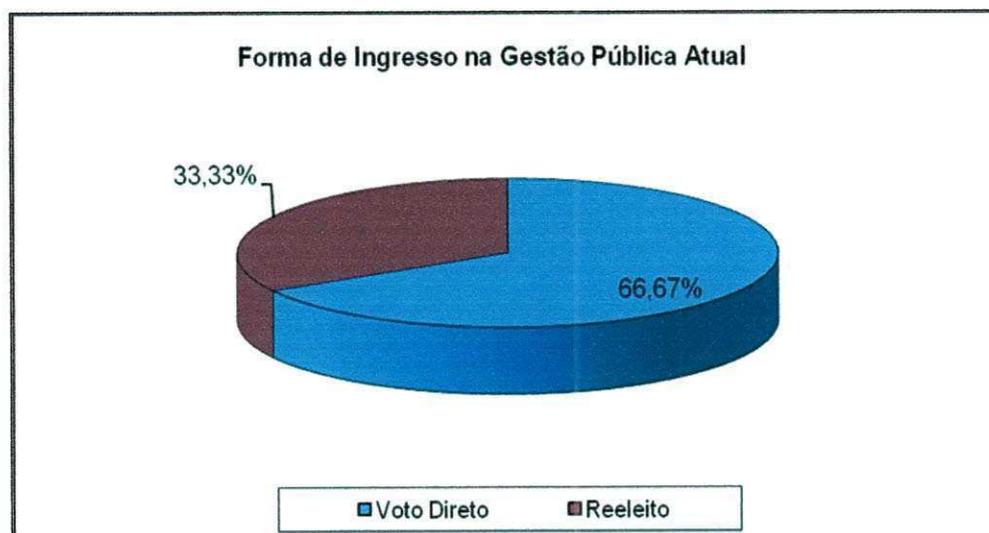


GRÁFICO 4 - Forma de ingresso na Gestão Pública municipal.  
Fonte: Pesquisa de campo, 2008.

Através do gráfico 4, é possível constatar que 66,67 % dos gestores estão na função através do voto direto ( eleito), indicando um processo democrático e 33,33% reeleitos, indicando

um processo democrático e em obediência às Leis e à Constituição Federal de 1988, apesar de apenas 33,33% dos respondentes terem sido reeleitos.

#### 4.2 Qualificação dos Gestores Públicos Municipais na Paraíba

A segunda parte do questionário destinou-se a obter as respostas mais freqüentes, em relação à qualificação dos gestores municipais.

Entre quatro opções, nas quais a resposta foi através de: "concordo, concordo parcialmente, discordo, não sei", foi verificado que as respostas mais freqüentes, podem ser vistos nos resultados do quadro 6 e gráfico 5. O questionário foi respondido sobre seu grau de concordância ou discordância dos gestores Públicos Municipais, em relação ao orçamento público municipal.

AFIRMATIVAS	(%) RESPOSTAS MAIS FREQUENTES
01. No exercício da função de gestor municipal, é preciso possuir sólidos conhecimentos em Contabilidade e administração.	67% concordam
02. Para o exercício da função de gestor municipal preciso ter formação acadêmica.	53% discordam
03. A melhoria dos resultados na redução da pobreza é, de fato, um desafio para os gestores públicos.	93% concordam
04. O planejamento e controle do orçamento são cruciais, para garantir que os recursos sejam alocados de acordo com as prioridades de cada município.	67% concordam
05. No sistema orçamentário, as reduções imprevistas da receita ou aumentos nos custos dos programas principais podem tornar redundantes as estimativas para o futuro, uma vez que os tetos de gasto são revisados no início de cada exercício orçamentário.	60% discordam
06. Este risco citado na questão 0.5, pode ser reduzido mediante a adoção de medidas que ajudem a garantir à macro estabilidade, o desenvolvimento, tais como, incentivos para os responsáveis que alcançarem as metas.	53% concordam parcialmente
07. É importante a freqüente participação dos gestores públicos em cursos de treinamentos para capacitação sobre o sistema orçamentário.	87% discordam
08. É importante a freqüente participação em cursos de treinamentos em informática.	73% concordam parcialmente
09. É importante que o município abra vagas de estágios para estudantes de contabilidade ou vagas para projetos acadêmicos no setor	53% concordam
10. É importante que o fortalecimento das práticas contábeis e a melhoria da transparência na gestão das finanças públicas ajudarão a garantir que os escassos recursos financeiros disponíveis sejam utilizados para a consecução das metas.	80% concordam

Quadro 6: Concordância ou discordância dos gestores Públicos Municipais.  
Fonte: estudo de campo, 2008.

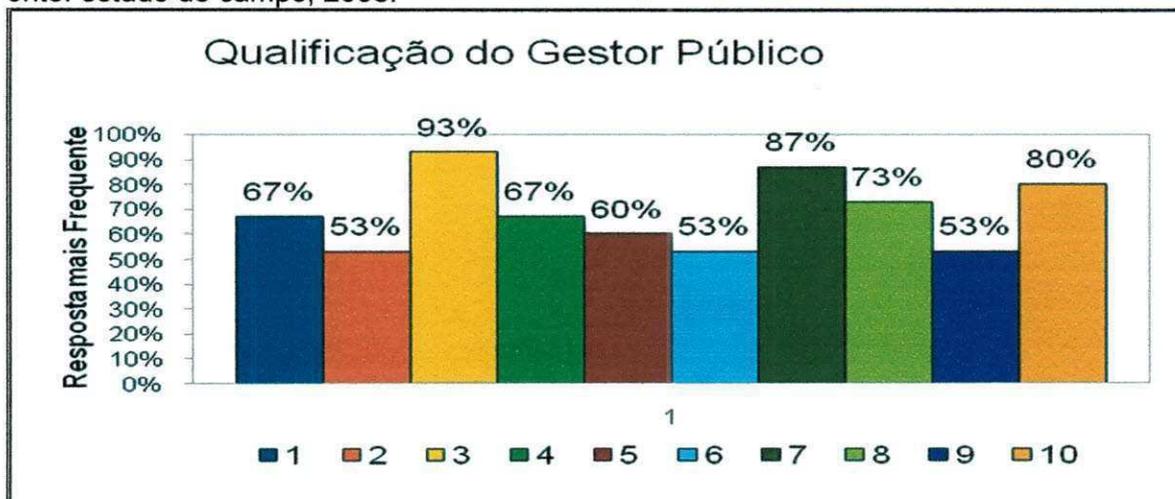


GRÁFICO 5 – Qualificação dos gestores Municipais.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Pela análise do quadro 6 em conjunto com o gráfico 5, pode-se observar o seguinte:

Identificou-se que os respondentes concordam que é necessário possuir sólidos conhecimentos em contabilidade, por vez foram feitas 15 perguntas e 10 responderam em concordância ao assunto, totalizando 67% de aceitação para o sólido conhecimento em contabilidade no exercício da sua função. 53% deles discordam que no exercício da função de gestor municipal é preciso ter formação acadêmica

Observando-se os quesitos 03 e 04 em que os respondentes freqüentemente concordam com as afirmativas estabelecidas em (93% e 67%), respectivamente os resultados obtidos sugerem que apesar dos gestores públicos em sua maioria não possuírem formação acadêmica na área de contabilidade, demonstram que pretendem aplicar melhorias nos resultados, para redução da pobreza, como também planejar e controlar o orçamento de forma que os recursos sejam alocados de acordo com as prioridades de cada município.

Na afirmativa 5, 60% dos respondentes discordam que as reduções imprevistas da receita ou aumentos nos custos dos programas principais podem tornar redundantes as estimativas para o futuro.

No entanto na afirmativa 6, buscou-se descobrir a opinião dos respondentes sobre as medidas adotadas que ajudam a garantir a macro estabilidade, o desenvolvimento, tais como, incentivos para os responsáveis que alcançarem as metas, onde os resultados obtidos no questionário revelaram 53% de concordância parcial.

Nas afirmativas 7 e 8, procurou-se conhecer a importância na participação dos gestores públicos em cursos e treinamentos para capacitação sobre o sistema orçamentário e informática. As respostas obtidas revelaram que 87% concordam em ter participação em curso de treinamentos na área orçamentária e 73% de concordância parcial no que se refere à capacitação em informática. Tais resultados sugerem carência em treinamento computacional.

Nos quesitos 9 e 10 observou-se que 53% os gestores públicos consideram importante que os municípios abram vagas de estágios para estudantes de contabilidade ou vagas para projetos acadêmicos, e 80% concordam que a melhoria na gestão das finanças públicas ajudará a garantir que os escassos recursos financeiros disponíveis sejam utilizados para a consecução das metas.

#### **4.3 Execução do Orçamento por parte dos Gestores**

A terceira e última parte do questionário destinou-se aos instrumentos utilizados na elaboração do orçamento público pelos gestores públicos do sertão da Paraíba.

Os gráficos a seguir resumem as respostas dadas ao grau de importância atribuída às ferramentas e instrumentos dos gestores públicos do sertão da Paraíba, e as principais dificuldades na execução do trabalho.

As respostas dadas a esta parte do questionário, requeriam dos respondentes as opiniões sobre o grau de importância aos Instrumentos Utilizados na Elaboração do Orçamento Público.

Portanto, um mesmo grau de importância poderia ser atribuído a mais de uma alternativa e, conseqüentemente, cada alternativa poderia atingir 100%, cujo somatório também poderia exceder este percentual.

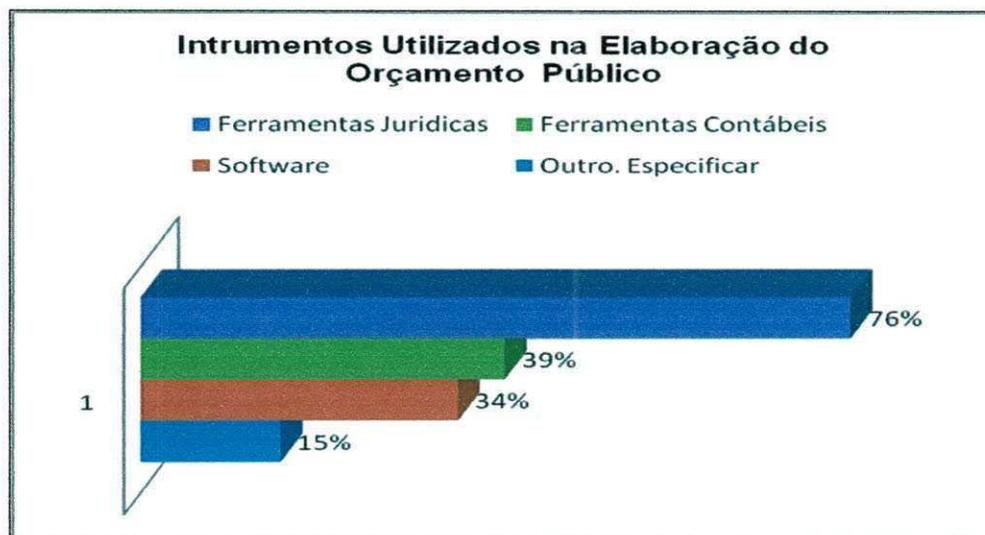


GRÁFICO 6 - Instrumentos Utilizados na Elaboração do Orçamento Público.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

O gráfico 6, demonstra que 76% dos respondentes utilizam como principal instrumento as ferramentas jurídicas e 39% utilizam as ferramentas contábeis.

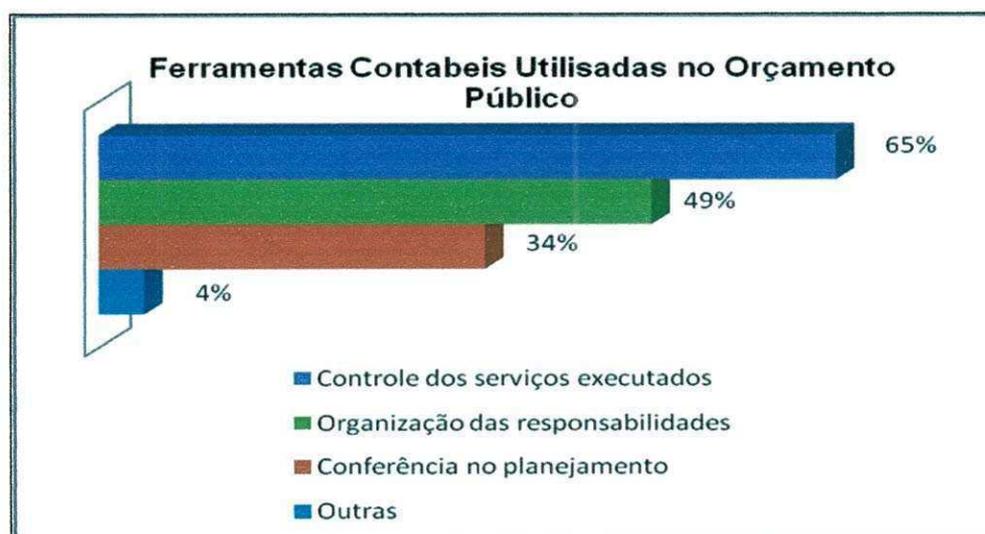


GRÁFICO 7 - Ferramentas Contábeis Utilizada no Orçamento Público.  
Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

A leitura do gráfico 7 permite visualizar que 65% dos respondentes indicaram que usam, principalmente, o controle dos serviços executados, como ferramenta contábil mais utilizada e 49% utilizam a organização das responsabilidades.

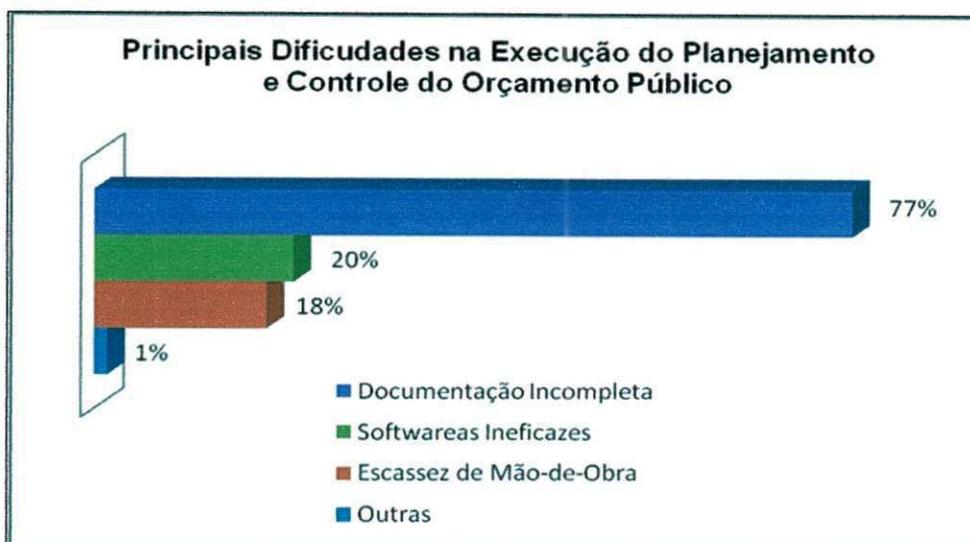


GRÁFICO 8 - Principais Dificuldades na Execução do Planejamento e Controle do Orçamento Público.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2008.

Analisando o gráfico 8, percebe-se que 77% das opiniões elegeram como o maior obstáculo enfrentado pelos gestores Públicos, a documentação incompleta disponibilizada pelo setor de financeiro.

Ademais, alguns gestores citaram outros tipos de dificuldades que encontram na execução do orçamento público, além das identificadas no questionário, tais como: prazos apertados, falta de padronização nos setores e secretarias, estrutura deficiente, falta de agilidade na entrega da documentação, ingerência política, equipamentos de informática sucateados, legislação confusa, etc.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 5.1 Conclusões

A partir da metodologia estabelecida para este trabalho, procurou-se avaliar o grau de conhecimento dos gestores públicos municipais com o sistema orçamentário municipal, evidenciando a importância do referido estudo entre os gestores e as finanças públicas.

Observou-se que os respondentes concordam que é necessário possuir sólidos conhecimentos em contabilidade, com 67% desta aceitação, pode ser evidenciado que os gestores estão cada vez mais interessados em adquirir conhecimento sobre o assunto. Entretanto, 53% deles discordam que o exercício da função de gestor municipal é preciso ter formação acadêmica, as respostas aparentam uma certa contradição, uma vez que para se adquirir conhecimentos sólidos em contabilidade em que fazem-se necessários estudos aprofundados, oferecidos em curso de graduação onde o grau de conhecimento pode ser específico na área de atuação do gestor.

Constatou-se, também que 93% dos respondentes concordam com as afirmativas estabelecidas, onde respectivamente os resultados obtidos sugerem que apesar dos gestores públicos em sua maioria não possuírem formação acadêmica na área de contabilidade, demonstram que pretendem aplicar melhorias nos resultados, para redução da pobreza, como também 67% dos respondentes planejam e controlam o orçamento de forma que os recursos sejam alocados de acordo com as prioridades de cada município.

Como se pode observar 53% dos respondentes têm opinião sobre as medidas adotadas que ajudam a garantir a macro estabilidade, o desenvolvimento, tais como, incentivos para os responsáveis que alcançarem as metas com os resultados obtidos, e que também se procurou conhecer a importância na participação dos gestores públicos em cursos e treinamentos para capacitação sobre o sistema

orçamentário e informática, onde as respostas obtidas revelaram que 87% concordam em ter participação em curso de treinamentos na área.

Entretanto, observou-se que 53% os gestores públicos consideram importante que os municípios forneçam vagas de estágios para estudantes de contabilidade, isso ajuda a garantir que os escassos recursos financeiros disponíveis sejam utilizados para a consecução das metas.

Por fim, os respondentes elegeram como o maior obstáculo, enfrentado pelos gestores públicos do sertão da Paraíba, a documentação incompleta disponibilizada pelo setor financeiro. Revela, também, a escassez de recursos tecnológicos.

Diante do exposto, conclui-se que os gestores municipais da 10ª região do sertão da Paraíba atribuem importância às informações contábeis. Assim, retornando ao objetivo geral da pesquisa, verificou-se que o orçamento configura como instrumento de planejamento operacional dos pequenos municípios do sertão da Paraíba, com vistas a seu desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas.

## **5.2 Recomendações**

O presente trabalho, ao limitar a pesquisa sobre o orçamento público municipal dos municípios do sertão da Paraíba, demonstra o que há entre o planejamento operacional e as finanças públicas.

Consideram-se relevante as informações para que os municípios do estado da Paraíba, em especial os municípios da 10ª região, possam obter mais informações através de treinamento e parcerias com universidades e instituições.

Novamente deve-se reiterar a necessidade da gestão e treinamentos, os quais são escassos no setor público, dessa forma as mudanças na gestão municipal devem contemplar a função do orçamento como o instrumento percussor de ligação entre o planejamento operacional e as finanças públicas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**: 2ª ed. São Paulo: Saraiva 1992.

BEUREN, Ilse Maria (Org.), et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática: 3ª ed. São Paulo: Atlas 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm). Acesso em 29 de setembro de 2008.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm). Acesso em: em 29 de Outubro de 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **CONTABILIDADE PÚBLICA NO GOVERNO FEDERAL: Guia para Reformulação do Ensino e Implantação da Lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: [www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei\\_comp\\_101\\_00.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf). Acesso em: 29 de Outubro de 2008.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Robson Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrado União, Estados e Municípios (SIAFI e SAFEM). 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

*MATIAS PEREIR*; Jose, **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 3ª. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. et al. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 6ª. ed Atlas: São Paulo, 2008.

Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão – SEPLAG - Manual Técnico de Orçamento MTO-02 Disponível em, <http://www.seplag.ce.gov.br/categoria5/lei-orcamentaria-anual->

SOUZA, Antônio Carlos de; FIALHO, Francisco Antônio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: métodos e técnicas**. 1ª ed. Florianópolis: Visual Books, 2007.

ZIVIANI, J. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: planejamento, controle, transparência e responsabilização. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6026> acesso em 29 de Outubro de 2008.

## **OUTROS SITES CONSULTADOS**

<[http://www.classecontabil.com.br/servlet\\_art.php?id=877](http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=877)>. Acesso em: 01 de setembro de 2008.

<<http://www.paraiba.com.br/noticia.shtml?83098>>. Acesso em: 02 de novembro de 2008.

**ANEXO**

## Anexo I

SECRETARIA DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E GESTÃO - SEPLAG Diretoria Executiva de Programação Orçamentária Estadual Gerencia Executiva de Programação Orçamentária Manual Técnico de Elaboração do Orçamento 2008		
<b>10ª Região - 15 municípios Sede: Sousa</b>		
1. Aparecida	6. Nazarezinho	12. São Francisco
2. Cajazeirinhas	7. Paulista	13. São José da Lagoa Tapada
3. Lagoa	8. Pombal	14. Sousa
4. Lastro	9. Santa Cruz	15. Vieirópolis
5. Marizópolis	10. São Bentinho	
6. Nazarezinho	11. São Domingos de Pombal	

Fonte: Secretaria de Estado e Planejamento e Gestão do Estado da Paraíba - SEPLAG.

## APÊNDICES

**APÊNDICE 01: CARTA DE APRESENTAÇÃO**

**Universidade Federal de Campina Grande  
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais  
Coordenação do Curso de Ciências Contábeis  
Comissão de Coordenação do TCC**

Sousa, 15 de novembro de 2008.

Prezado Gestor Público,

Solicitamos por meio deste questionário, informações que são fundamentais para o desenvolvimento do Trabalho de Conclusão de Curso. O presente trabalho será desenvolvido pelo discente **Thalles Richardson Gomes Ramalho**, aluno regularmente matriculado sob o número 60623682, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande, e orientado pela docente Alcides Olinto da Silva. O trabalho intitulado em: **“Um enfoque sobre o conhecimento dos gestores públicos do sertão da Paraíba com o sistema orçamentário municipal”**. Desta forma, os principais procedimentos adotados necessitam das seguintes informações:

**PARTE A – Caracterização do Respondente**

**PARTE B – Qualificação dos Gestores Públicos Municipais na Paraíba**

**PARTE C – Execução do Orçamento por parte dos Gestores**

É nosso compromisso garantir que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico coletivo, onde os dados obtidos não serão destacados individual ou nominalmente, assegurando, portanto, o tratamento confidencial aos respondentes e de responsabilidade do docente orientador e do discente responsável pela elaboração do trabalho.

Atenciosamente,

**Thiago Alexandre das Neves Almeida  
Presidente da Comissão de Coordenação do TCC**

## APÊNDICE 02: INSTRUÇÃO PARA PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO

Prezado gestor público:

Solicitamos sua colaboração na resposta ao questionário abaixo, uma vez que sua participação é muito valiosa, por se tratar de estudo sustentado em pesquisa de campo para ser desenvolvido, intitulado: **“UM ENFOQUE SOBRE O CONHECIMENTO DOS GESTORES PÚBLICOS DO SERTÃO DA PARAÍBA COM O SISTEMA ORÇAMENTARIO MUNICIPAL”**, a presente pesquisa esta direcionada aos gestores dos municípios da 10ª região geoadministrativa do sertão da Paraíba conforme manual do orçamento público da Secretaria de Estado do Planejamento e Gestão – SEPLAG, em gestão atual, sob a orientação do professor Alcides Olinto da silva, e que objetiva cumprir as exigências para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis. É nosso compromisso garantir que suas respostas ao questionário somente serão apresentadas de forma agregada, através de tratamento estatístico coletivo, onde os dados obtidos não serão destacados individual ou nominalmente, assegurando, portanto, tratamento confidencial aos respondentes.

### QUESTIONÁRIO

#### PARTE A – Caracterização do Respondente

1. TEMPO DE EXPERIÊNCIA COMO GESTOR PÚBLICO  
 1 a 4 anos       4 a 8 anos       8 a 12 anos       Mais de 12 anos
  
2. GRAU DE INSTRUÇÃO ESCOLAR  
 Ensino Fundamental       Ensino Médio       Ensino Superior  
 Outra. Especificar \_\_\_\_\_
  
3. ÁREA DA GRADUAÇÃO (se possuir Ensino Superior)  
 Administração       Medicina       Direito  
 Outra. Especificar \_\_\_\_\_
  
4. INGRESSO NA GESTÃO PÚBLICA ATUAL  
 Eleito por voto direto       Reeleito       Forma jurídica  
 Outro. Especificar \_\_\_\_\_

#### PARTE B – Qualificação dos Gestores Públicos Municipais na Paraíba.

**Nesta seção do questionário, solicitamos que opine sobre seu grau de concordância ou discordância, em cada uma das afirmativas que se seguem.**

AFIRMATIVAS	RESPOSTA			
01. No exercício da função de gestor municipal, é preciso possuir sólidos conhecimentos em Contabilidade e administração.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
02. Para o exercício da função de gestor municipal preciso ter formação acadêmica.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
03. A melhoria dos resultados na redução da pobreza é, de fato, um desafio para os gestores públicos.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
04. O planejamento e controle do orçamento são cruciais, para garantir que os recursos sejam alocados de acordo com as prioridades de cada município.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
05. No sistema orçamentário, as reduções imprevistas da receita ou aumentos nos custos dos programas principais podem tornar redundantes as estimativas para o futuro, uma vez que os tetos de gasto são revisados no início de cada exercício orçamentário.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
06. Este risco citado na questão 0.5, pode ser reduzido mediante a adoção de medidas que ajudem a garantir a macro estabilidade, o desenvolvimento, tais como, incentivos para os responsáveis que alcançarem as metas.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
07. É importante a freqüente participação dos gestores públicos em cursos de treinamentos para capacitação sobre o sistema orçamentário.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
08. É importante a freqüente participação em cursos de treinamentos em informática.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
09. É importante que o município abra vagas de estágios para estudantes de contabilidade ou vagas para projetos acadêmicos no setor.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.
10. É importante que o fortalecimento das práticas contábeis e a melhoria da transparência na gestão das finanças públicas ajudarão a garantir que os escassos recursos financeiros disponíveis sejam utilizados para a consecução das metas.	<input type="checkbox"/> Concordo	<input type="checkbox"/> Concordo Parcialmente	<input type="checkbox"/> Discordo	<input type="checkbox"/> Não Sei.

**PARTE C – Execução do Orçamento por parte dos Gestores.**

**Nesta seção do questionário, solicitamos que ordene, em grau de importância, cada uma das opções as questões que se seguem.**

**1. INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO.**

INSTRUMENTO	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Softwares Específicos	1º	2º	3º	4º	S/I
Ferramentas Contábeis	1º	2º	3º	4º	S/I
Ferramentas Jurídicas	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I

**2. FERRAMENTAS CONTÁBEIS UTILIZADAS NO ORÇAMENTO PÚBLICO.**

FERRAMENTAS	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Conferência no planejamento	1º	2º	3º	4º	S/I
Organização das responsabilidades	1º	2º	3º	4º	S/I
Controle dos serviços executados	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I

**3. PRINCIPAIS DIFICULDADES NA EXECUÇÃO PLANEJAMENTO E CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO.**

DIFICULDADES	GRAU DE IMPORTÂNCIA				SEM IMPORTÂNCIA (S/I)
	1º	2º	3º	4º	
Softwares Ineficazes	1º	2º	3º	4º	S/I
Escassez de Mão-de-obra Especializada.	1º	2º	3º	4º	S/I
Gastos e investimentos não previstos.	1º	2º	3º	4º	S/I
Outra. Especificar _____	1º	2º	3º	4º	S/I