

A gestão dos gastos ambientais no setor público: Uma análise em municípios paraibanos

Janaina Ferreira Marques de Melo (UFCG) - janainafmmelo@hotmail.com

Alecvan de França Sousa (UFCG) - alecvanfranca@gmail.com

Adriano Menino Leite (UFCG) - adrianogemeos@hotmail.com

Resumo:

Os custos no serviço público estão relacionados com as iniciativas governamentais, devendo ser controlados, conforme a necessidade de cada órgão. Diante deste novo cenário, além do desafio dos custos públicos, os gestores expunham outras ideologias em seus programas de governo, a exemplo do próprio orçamento, com ações voltadas para investimentos no meio ambiente e sua aplicação dos recursos públicos nessa área. O presente estudo objetivou analisar a evidenciação dos gastos ambientais em dois municípios paraibanos no período de 2009 a 2012 para esta análise comparativa. No proceder metodológico, realizou-se uma análise horizontal dos gastos ambientais e, posteriormente, analisou-se o desempenho ambiental municipal por meio dos indicadores propostos por Almeida (2010), envolvendo as variáveis financeiras preconizadas no orçamento público, relacionando-as com o produto interno bruto- PIB e com os investimentos ambientais médios por área (km²) e por habitante. Foram levantados dados documentais extraídos no site do STN, para identificar as despesas e receitas orçamentárias, analisando os itens, que tem relação com o meio ambiente, elaborando gráficos e tabelas por meio de planilhas do Office Microsoft Excel. No período analisado, apesar de apresentar menor tamanho territorial, população e recursos financeiros menos expressivos, o município 1 apresentou maior volume de investimentos ambientais, do que o município 2. Observou-se que os municípios apresentaram contas específicas para a Gestão do Meio Ambiente, embora ocorram algumas limitações.

Palavras-chave: *Custos no Serviço Público; Gastos Ambientais; Indicadores de Desempenho Ambiental.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

A gestão dos gastos ambientais no setor público: Uma análise em municípios paraibanos

Resumo

Os custos no serviço público estão relacionados com as iniciativas governamentais, devendo ser controlados, conforme a necessidade de cada órgão. Diante deste novo cenário, além do desafio dos custos públicos, os gestores expunham outras ideologias em seus programas de governo, a exemplo do próprio orçamento, com ações voltadas para investimentos no meio ambiente e sua aplicação dos recursos públicos nessa área. O presente estudo objetivou analisar a evidenciação dos gastos ambientais em dois municípios paraibanos no período de 2009 a 2012 para esta análise comparativa. No proceder metodológico, realizou-se uma análise horizontal dos gastos ambientais e, posteriormente, analisou-se o desempenho ambiental municipal por meio dos indicadores propostos por Almeida (2010), envolvendo as variáveis financeiras preconizadas no orçamento público, relacionando-as com o produto interno bruto- PIB e com os investimentos ambientais médios por área (km²) e por habitante. Foram levantados dados documentais extraídos no *site* do STN, para identificar as despesas e receitas orçamentárias, analisando os itens, que tem relação com o meio ambiente, elaborando gráficos e tabelas por meio de planilhas do *Office Microsoft Excel*. No período analisado, apesar de apresentar menor tamanho territorial, população e recursos financeiros menos expressivos, o município 1 apresentou maior volume de investimentos ambientais, do que o município 2. Observou-se que os municípios apresentaram contas específicas para a Gestão do Meio Ambiente, embora ocorram algumas limitações.

Palavras-chave: Custos no Serviço Público; Gastos Ambientais; Indicadores de Desempenho Ambiental.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

No decorrer dos anos 80, com a ativação da crise fiscal e a exposição da economia nacional referente à competitividade internacional, o Brasil foi obrigado a reorganizar sua política econômica e, principalmente seus gastos públicos, no intuito de controlar suas despesas, já que existia certa dificuldade de aumentar a carga tributária. Com isso, foi criada uma política de corte de gastos, que durou até a década atual (ALONSO, 1999).

O governo sempre teve noção da quantia necessária que precisaria cortar em decorrência do equilíbrio macroeconômico, no entanto, não sabia ao certo como e onde deveria realizar esses cortes. Com isso, compreende-se que o Estado Nacional não tinha condições de promover cortes seletivos de gastos, pelo simples fato de não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública. Assim, a redução de gastos públicos foi reconhecida como uma opção impraticável no setor, mas necessária, apesar de que essa atitude envolve a qualidade de desempenho dos serviços prestados.

Observa-se que a redução de gastos públicos possibilita a qualidade de desempenho dos serviços prestados, principalmente no momento em que esse controle é informatizado. Devido à intensa fase de transformações sociais, econômicas e políticas no mundo, as organizações, percebendo as mudanças ocorridas no mercado e nelas, oportunidades de crescimento, passaram a destinar suas ações para a qualificação e conquista de melhores resultados, tornando-se assim mais eficientes.

Esse fato fez surgir novos procedimentos administrativos e contábeis elaborados segundo a necessidade atual, que exige mais eficiência no controle e na avaliação dos resultados alcançados. Com isso, percebe-se que a Contabilidade de Custos pode auxiliar os gestores com informações úteis e relevantes que facilitam o processo decisório, através do controle dos custos da entidade, assegurando sua permanência e continuidade, além de um serviço de qualidade.

No entanto, de acordo com Alonso (1999, p.40), “se os modelos de gestão não dispuserem de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem sucedida”.

Percebe-se que os recursos na administração pública devem ser orientados para a obtenção de resultados, para isso, torna-se necessário que os gestores, bem como, os sistemas de informações estejam em conformidade com tal orientação.

No tocante da eficácia dos sistemas de informações na administração pública, outros problemas que estão sendo discutidos pela sociedade nos últimos anos necessitam ser incluídos no Orçamento Público. Dentre estes, a Gestão Ambiental.

Conforme Tinoco e Kraemer (2008), a preocupação com a degradação do meio ambiente vem modificando cada vez mais a forma de administração das organizações, pois estão integrando procedimentos para promoção das reciclagens de materiais, análises do ciclo de vida dos produtos e de seu impacto sobre a natureza.

Por sua vez, verifica-se a necessidade do estudo sobre as questões ambientais, onde a contabilidade ambiental pode auxiliar neste processo de evidenciação e mensuração desses fatos, auxiliando nos sistemas de informações. Assim, a contabilidade ambiental é a mesma contabilidade utilizada para facilitar as decisões dos usuários da informação contábil, porém, vista de uma vertente diferente, no âmbito ambiental, direcionando os movimentos às contas de ativo, passivo, receita, despesas, custos e patrimônio, todos de natureza ambiental. Segundo Ferreira (2008) surgiu em virtude da mudança nas necessidades de informação relevantes, à adequação das empresas ao contexto atual, traçado pela sociedade que exige um meio ambiente equilibrado.

Conforme Almeida (2010, p. 16), as normas estabelecidas pelo Poder Legislativo, voltadas à preservação, à conservação, e; a mudança no perfil do consumidor são fatores que se encontram por trás da nova posição das empresas em relação ao meio ambiente. Na própria Constituição Brasileira, o direito ambiental encontra sua atenção no capítulo VI do Título VIII, que só contém o art. 225, tendo assim tratamento específico e abrangente.

Este estudo tem como objetivo geral analisar a evidenciação dos gastos ambientais em dois municípios paraibanos. Deste modo, realizou-se uma análise horizontal dos gastos ambientais no período de 2009 a 2012. No intuito de analisar mais precisamente os gastos ambientais no que concerne ao desempenho verde e ambiental, utilizaram-se os indicadores de desempenho ambiental do setor público propostos por Almeida (2010).

Justifica-se esta pesquisa nos dois municípios pela acessibilidade dos dados no sistema e acesso ao contador das mesmas. Tratam-se de municípios geograficamente de fácil acesso aos estados principais da Região Nordeste – Rio Grande do Norte, Pernambuco e Ceará; por representar um excelente polo na produção e geração de riquezas - PIB; e, ainda ser banhada por rios, que são responsáveis pelo abastecimento de água das cidades e irrigação da agricultura, fonte de vida para a população da região, impactando diretamente no meio ambiente.

Diante de todo o exposto, torna-se relevante investigar os municípios que se destacam com gastos em Gestão Ambiental realizados, verificando o grau de eficiência e eficácia dos valores gastos em relação a outros indicadores de desempenho financeiro e não financeiro. Constata-se a relevância do estudo nos gastos em gestão ambiental por parte do Poder Público, pelo fato de resultar em impactos positivos, na melhoria da qualidade de vida da população, bem como garantia do nível de desenvolvimento socioambiental e as políticas de recuperação do meio ambiente.

2 Referencial Teórico

Neste item apresentam esclarecimentos sobre Custos no Serviço Público, Contabilidade Ambiental e Indicadores de Desempenho Ambiental no Setor Público.

2.1.1 Custos no Serviço Público

Os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência as suas políticas públicas. Dessa forma, existe a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões peculiares, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade.

Mauss e Souza (2008, p.42-43) comentam que não existe um modelo definido de sistema de custeio que sirva para todas as empresas, sejam estas públicas ou privadas. De forma que cada organização deve moldar seu modelo conforme suas atividades e necessidades de informações que auxiliem nas decisões gerenciais.

Nesse sentido, o autor (*OP CIT*, 2008) cita algumas estruturas desses sistemas aplicados ao setor público:

- Sistema de acumulação de custos: fundamenta-se em acumular os custos de acordo com a produção ou execução dos serviços. Assim, nos serviços públicos relacionados a saúde, pode-se considerar uma produção contínua as consultas médicas, devendo nesse caso, adotar um sistema de acumulação de custos por processo. Com isso, tais custos são acumulados continuamente durante o período que se deseja mensurar, de forma que o custo total deve ser dividido pela quantidade de serviços prestados no período, obtendo como resultado o custo unitário;
- Sistema de predeterminação de custos: refere-se ao modelo de mensuração de atividades da gestão. Direcionando as decisões e avaliações por meio da fixação de padrões relacionados ao planejamento do PPA, LDO e LOA. Assim, esse método caracteriza-se pelo uso do custo-padrão e do custo-meta, independentemente do método de custeio utilizado. Sendo o custo-meta utilizado na fase do planejamento e desenvolvimento do serviço e, o custo-padrão é determinado e calculado na fase de produção do produto/serviço.

Assim, compreende-se que no setor público é viável o uso de um sistema de custeio, com o objetivo de identificar seus custos e obter informações capazes de auxiliar os gestores na melhor forma de aplicar seus recursos, buscando sempre atender as necessidades da população.

Nesse sentido, o Governo Federal reconheceu a necessidade de se obter tais informações e, em março de 2010, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Serpro, sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, foi homologado o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC), como afirma Machado e Holanda (2010).

A necessidade de se reconhecer os custos dos serviços públicos é fundamental para determinar uma alocação adequada e eficiente de recursos. No entanto, o desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (ALONSO, 1999).

Guimarães (2001, p.35) explica que:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

Pelo exposto, o uso de um sistema de custos no serviço público torna-se oportuno e necessário, pelo fato do desenvolvimento que vem acontecendo nesse setor, no intuito de buscar uma melhor forma no atendimento ao público. Assim, reconhece que essa é uma situação em que a contabilidade de custos pode ser útil, por este está diretamente relacionada ao processo decisório dentro da instituição, oferecendo dados quanto a distribuição ou não dos recursos de acordo com o desempenho das atividades.

2.1.2 Contabilidade Ambiental

Esse ramo da contabilidade surgiu na década de 70, quando as entidades passaram a priorizar as questões ambientais, contudo só foi reconhecida como ramo da ciência contábil no ano de 1998, com a finalização do Relatório Financeiro e Contábil sobre o Passivo e Custos Ambientais pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental de Contabilidade e Relatórios.

Com relação à definição da contabilidade ambiental, Ferreira (2008, p. 59) afirma que, a não é uma nova contabilidade, mas, “um conjunto de informações que relatam adequadamente, em termos econômicos, as ações de uma entidade que modifiquem seu patrimônio”.

Como essas informações são destinadas aos seus usuários, Carvalho (2007, p. 40) menciona que: “Os usuários da informação contábil buscam, portanto, uma tradução dos benefícios e malefícios, causados ao meio ambiente, bem como os efeitos destes no patrimônio das entidades através da expressão monetária”.

Partindo desta premissa, pode-se afirmar que a contabilidade ambiental tem o objetivo de identificar, mensurar e até mesmo esclarecer os eventos e transações que estejam interligados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, e que a terminologia ambiental deverá ser adicionada ao conceito de contabilidade, seguindo os conceitos, princípios e postulados da ciência contábil, pois a contabilidade ambiental configura-se como um verdadeiro espelho das interações de uma empresa com o meio ambiente.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2008), apesar de já existir um reconhecimento das questões ambientais e sociais nos debates, é preciso fazer mais, pois a contabilidade ambiental ainda é pouco abordada no âmbito mundial, muito embora já seja reconhecida por parte de alguns contadores e gestores.

Para o reconhecimento destas questões, a distinção entre ativos, passivos, receitas, despesas e custos ambientais são relevantes, para o devido reconhecimento destes.

Carvalho (2007) define que: “Ativos ambientais como bens e direitos da entidade, que estão relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, e que estejam aptos a gerar benefícios econômicos futuros para entidade”. Destarte, os ativos ambientais podem ser entendidos como os gastos relacionados aos investimentos com a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente durante o período corrente e os futuros, para satisfazer o seu reconhecimento.

Já os passivos ambientais, ocorrem em razão das atividades da empresa com o meio ambiente, que são responsáveis por causar diversos danos ao meio ambiente, quer eles tenham sido causados no passado ou no presente, no curto ou no longo prazo.

Segundo Ribeiro (2010), numa visão um tanto equivocada, os passivos ambientais são vistos como gastos para as organizações, em que normalmente existe uma obrigação a pagar ou um dever a cumprir, sem qualquer retorno, apenas com uma visão negativa, onde na verdade, resulta uma boa ação para com o meio ambiente, percebendo que a organização está investindo positivamente em prol do meio em que está inserida.

Com relação ao conceito de receitas ambientais, na visão de Carvalho (2007, p. 142), representam “recursos auferidos pela entidade, em decorrência da venda de seus subprodutos ou de

materiais reciclados”. Ou seja, ao transformar os restos de materiais que iriam para o lixo em um novo produto, agora colocado a venda, a entidade além de preservar o meio ambiente, deixando de desperdiçar, consegue angariar novas receitas e paralelamente aumentar seu lucro.

No que concerne às despesas ambientais, Carvalho (2007, p. 14) define que, “são todos os gastos efetuados pela empresa que tenham relação com o Meio Ambiente”. Assim, esses gastos, podem assumir a forma de custos ou despesas, de acordo com sua natureza, nesse entendimento a empresa estará incorrendo em uma despesa ambiental.

Na visão de Hansen e Mowen (2003), a alocação correta dos custos ambientais pode resultar para os usuários das informações, oportunidades de uma melhor compreensão da natureza dos seus gastos, quer seja com prevenção, detecção, falhas ambientais internas ou externas, ficando evidente que esses custos ambientais estão relacionados aos gastos com impactos ambientais.

Divergindo da despesa ambiental, os custos ambientais representam os esforços feitos pelas entidades, em bens ou serviços, que direto ou indiretamente, são capazes de promover a recuperação dos danos causados pelas atividades operacionais, seja por meio da preservação e/ou proteção do meio ambiente.

2.1.3 Indicadores de Desempenho ambiental no Setor Público

A combinação dos gastos com meio ambiente realizados pelas entidades de caráter público com outras variáveis financeiras e não financeiras dão origem a indicadores de desempenho que podem ser utilizados para mensurar o desempenho ambiental relativa. A partir dos resultados dos índices de desempenho ambiental é possível comparar o desempenho relativo das políticas públicas voltadas à área ambiental entre as entidades públicas.

A partir dos relatórios financeiros produzidos pela Contabilidade Pública, podem-se construir os indicadores de desempenho para verificar o nível de eficiência do gestor. Neste sentido, Almeida (2010) criou indicadores, que representem as variáveis constantes no orçamento financeiro dos municípios, conforme orienta o Quadro 1 a seguir.

Índices	Formulação
Desempenho verde das Receitas Totais	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Receita Total})$
Desempenho verde das Despesas Totais	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Despesa Total})$
Desempenho verde das Receitas Correntes	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Receita Corrente})$
Desempenho verde das Receitas Tributária	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Receita Tributária})$
Desempenho ambiental do PIB	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{PIB})$
Gastos ambientais médios por área (km ²)	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Área total})$
Gastos ambientais médios por habitante	$(\text{Gastos com Gestão Ambiental}) \div (\text{Número de habitantes})$

Fonte: Adaptado de Almeida, 2010.

Quadro 1 - Indicadores de desempenho ambiental para o setor público

Os indicadores de desempenho ambiental para o setor público, criados por Almeida (2010), relacionam os gastos ambientais fixados decorrentes do orçamento com os componentes da receita e despesa orçamentária total, buscando analisar o quanto é investido e gasto na gestão ambiental em decorrência das despesas fixadas e as receitas previstas. Outros componentes utilizados para a correlação com os gastos ambientais foram: a área total do município, o PIB e o número de habitantes. Deste modo, os indicadores identificam o desempenho verde de cada entidade de natureza pública.

3 Metodologia utilizada

Para a realização deste estudo foi realizada uma pesquisa documental nos demonstrativos eletrônicos obtidos no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), bem como informações sobre receitas e despesas públicas no período de 2009 a 2012 dos municípios analisados, usando o site do Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES). Foi realizada consulta no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2012) na coleta de informações referentes à extensão territorial; quantidade de habitantes urbano e rural; densidade demográfica e o PIB – Produto Interno Bruto produzido pelos municípios.

A fase da pesquisa documental foi desenvolvida a partir da verificação dos relatórios contábeis publicados pelas duas Prefeituras Municipais da Paraíba, denominadas neste estudo como município 1 e município 2, onde constam, entre outras informações, as receitas e despesas de acordo com a natureza e suas funções e sub funções, além dos repasses recebidos, e os gastos realizados em Gestão Ambiental.

Para o alcance do objetivo proposto, o primeiro passo foi buscar os valores dos gastos ambientais, verificando a sua proporção (variação em percentual) no período de 2009 a 2012, por meio de uma análise horizontal, tomando como base o ano mais antigo: 2009 para verificar a variação em 2010. Seguindo esse mesmo raciocínio lógico, observando os gastos ambientais, conforme Quadro 2:

2009	2010	2011	2012
ANO	$(GA\ 2010 \div GA\ 2009) =$	$(GA\ 2011/GA\ 2010) =$	$(GA\ 2012/GA\ 2011) =$
BASE	$(- 1) \times 100 =$	$(- 1) \times 100 =$	$(- 1) \times 100 =$
R\$: *GA	Variação%	Variação%	Variação%

* GA= *Gastos Ambientais*.

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 2 – Análise horizontal dos gastos ambientais nos municípios paraibanos

Conforme Quadro 2, o resultado da divisão de um período com o outro, que depois de subtraído por (1) um e multiplicado por 100 (cem), encontra-se a variação em percentual (%). Desta forma, a variação em %, por exemplo, encontrada no GA de 2010, representa quanto em percentual aumentou ou diminuiu em gastos ambientais de 2010 em relação ao ano de 2009. Assim, sucessivamente com os demais períodos e itens ambientais.

O segundo passo desta análise foi trabalhar com os Indicadores Ambientais para o Setor Público, propostos por Almeida (2010), conforme Quadro 1 do referencial teórico. Ao calcular os indicadores, multiplicou-se por 100 (cem), para que a variação encontrada estivesse em percentual, exceto as duas últimas variáveis (Gastos ambientais médios por área e por habitante) que permaneceu em valor (em moeda corrente nacional – R\$).

Contudo, a coleta e análise de dados foram realizadas através da observação simples ou assistemática dos gastos ambientais, alcançando os objetivos específicos propostos por meio das variações encontradas. Os resultados foram ilustrados através de tabelas e gráficos, configurando uma utilização prática na obtenção do proposto como finalidade da pesquisa no período de 2009 a 2012. Não possível a análise dos resultados do ano de 2013, pelo fato de não estarem disponíveis até o término desta pesquisa.

4 Análise de resultados

A seguir foram evidenciados os resultados encontrados no estudo sobre as variações em percentual dos gastos ambientais, por meio de uma análise horizontal, identificando a natureza

desses gastos. Posteriormente, é realizada a análise dos indicadores de desempenho ambiental, propostos por Almeida (2010), nos dois municípios paraibanos, denominados município 1 e 2, entre os anos de 2009 a 2012.

4.1 Análise dos gastos ambientais dos municípios estudados

Antes de avaliar a análise horizontal dos gastos ambientais dos municípios, procurou-se identificar quais as Funções e ou Subfunções do Orçamento Público se enquadravam com os gastos ambientais. Nos municípios pesquisados, os gastos públicos com Gestão Ambiental, de acordo com os Demonstrativos Contábeis analisados, abrangem três Subfunções: “Preservação e Conservação Ambiental”, “ Recursos Hídricos” e “demais Subfunções de Gestão Ambiental”.

O maior volume de gastos ambientais no período em tela foi detectado no ano de 2009, onde sua classificação pertencia às “Demais Subfunções da Gestão Ambiental” no município 2. Todavia, por meio de uma investigação, constatou-se que a maior parte destes gastos foram classificados erroneamente na função “Gestão Ambiental”, pois deveria ter sido alocado à função “Agricultura”. As que realmente tratam de investimentos em Gestão Ambiental, referiram-se a diversos pagamentos dos prestadores de serviços pessoa física e jurídica; e, gastos com consumo, que são alocados na ação governamental, na recuperação de matas ciliares na confecções de mudas de “nim” (árvore da família “Meliaceae”) e material de consumo em geral.

Outro erro na classificação das contas, também ocorreu no município 1 no ano de 2009, que, neste caso, a maioria dos seus gastos foram destinados à Subfunção “Preservação e Conservação Ambiental”. No momento da elaboração do Orçamento do município no ano de 2008, alocou-se a ação de manutenção de atividades da Secretaria de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável atrelada à subfunção “Preservação e Conservação Ambiental”.

Deste modo, ainda tratando do ano de 2009, vale salientar que a partir do referido período houve mudança de profissional da contabilidade para os dois municípios, que atualmente é o mesmo contador. Deste modo, a partir de 2009 todos equívocos foram corrigidos e nos anos seguintes, não havendo problema em alocação de recursos.

Nos anos posteriores, observa-se que nos dois municípios estudados, a maioria dos gastos ambientais está alocado em “Preservação e Conservação Ambiental”, exceto no ano de 2009.

Em referência ainda ao município 1, é importante acrescentar que o município encontra-se na III Fase de execução de uma Obra de Esgotamento Sanitário no valor inicial de R\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de reais) e que essa despesa encontra-se ilustrada nos quadros orçamentários como despesa na Função “Saneamento”. Estes recursos foram captados através do Governo Federal pelo Programa de Aceleração do Crescimento – PAC/2.

Nos períodos posteriores (2010, 2011 e 2012) no município 2 os gastos ambientais referiram-se a recuperação de matas ciliares (prestação de serviços pessoa física e jurídica, material de consumo), gastos de viagem para participação do Encontro de Intercâmbio e Capacitação dos Projetos, relacionado ao Projeto de "Recuperação de matas ciliares e proteção de nascentes para abastecimento urbano do município”. Em 2011, a maioria parte desses gastos foi com despesas alusivas à indenização de campo, referente ao plantio nas áreas do projeto de recuperação de matas ciliares e proteção de nascentes.

No ano de 2012, constatou-se um gasto na “Subfunção Recursos Hídricos” do município 1, que conforme as notas de empenho, foi destinado para a perfuração de 07 (sete) poços artesianos, sendo dois (02) em escolas municipais, quatro (04) em comunidades rurais e um poço no estádio de futebol da cidade servindo para irrigação do gramado.

Após a identificação dos principais gastos ambientais no período analisado, segue-se a tabela 1, com variação em percentual de crescimento ou diminuição dos gastos, por meio de uma análise horizontal.

Tabela 1 – Análise horizontal dos gastos ambientais nos município em análise.

GASTOS AMBIENTAIS	2009 – ANO BASE	2010		2011		2012	
	R\$	R\$	AH %	R\$	AH %	R\$	AH%
Município 1	129.894,78	45.034,10	-65,33	66.695,56	48,10	89.021,99	33,47
Município 2	207.668,22	2.102,48	-98,99	7.493,95	256,43	8.671,88	15,72

Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Com base nos dados coletados da tabela 1, constata-se que, a variação em percentual entre o período de 2010 em relação ao ano de 2009, foi prejudicada para os dois municípios, em virtude que no ano base, os totais gastos ambientais foram classificados em Subfunções que não condizem com o real, conforme descrição anterior. Neste caso, no município 1, os resultados de 2010 apresentam uma variação em percentual negativa de 65,33%, como se o município tivesse deixado de investir, em relação a 2009, a quantia de R\$ 84.860,68 (oitenta e quatro mil, oitocentos e sessenta reais e sessenta e oito centavos). No município 2, esse percentual negativo aumenta significativamente (-98,99%), como se este tivesse deixado de investir mais de R\$ 205.565,74 (duzentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).

No que tange à responsabilidade do profissional da contabilidade, relevante comentar que este deve tomar o devido cuidado ao alocar as despesas em contas específicas, para que casos como ocorridos no ano de 2009 nos dois municípios não aconteçam, pois geram limitações na análise no que concerne aos investimentos em Gestão Ambiental.

O ano de 2011, ao ser comparado com o ano de 2010, apresenta maior volume de gastos no período analisado. O município 2 teve um aumento de aproximadamente de 256,43%, correspondendo a um volume de quase dois mil reais. Já o município 1 apresentou um aumento de 48,10% em 2011 se comparado em 2010, não permanecendo constante este aumento em 2012.

Analisando os gastos ambientais totais dos dois municípios, considerando os anos de 2010 a 2012, que não houve erros de classificação nas contas, observa-se que o município 2 apresenta maiores investimentos ambientais em relação ao município 1, cerca de 998,90%, ou seja, um volume maior em torno de R\$ 182.483,34 (cento e trinta e dois mil quatrocentos e oitenta e três reais e trinta e quatro centavos).

Sabe-se que, essas variações dependem várias variáveis como volume de recursos recebidos, despesas orçamentárias fixadas, PIB, área, população, dentre outros. Assim, para analisar os gastos ambientais com este foco, seguem os resultados encontrados com os indicadores ambientais do setor público preconizados por Almeida (2010).

4.2 Análise dos Indicadores de Desempenho Ambiental nos municípios estudados

No atendimento ao sugerido na pesquisa, foram apresentados indicadores de desempenho ambientais a partir da relação dos gastos com meio ambiente realizados nos dois municípios com outras variáveis financeiras e não financeiras para analisar de forma mais ampla e profunda, o desempenho verde da entidade pública. Para o alcance dos objetivos desta pesquisa, utilizaram-se dos indicadores propostos por Almeida (2010).

Para a análise do desempenho ambiental dos municípios, foram coletados dados referentes à: Receita Total, Despesa Total, Receita Corrente e Receita Tributária, bem como informações não financeiras: o PIB, a área total ocupada pelo município e a população.

O município 1 situa-se na região oeste do Estado da Paraíba, na mesorregião do sertão paraibano e microrregião de Sousa-PB. Possui uma área de 888,82 km². De acordo com o IBGE

(2012), sua população total é de 32.654 habitantes, dos quais, aproximadamente 23.837 (73%) são da zona urbana e 8.816 da zona rural. A densidade demográfica é de 36,13 hab./km².

O município 2 está localizado na mesorregião do sertão paraibano. Distante 307 km da capital paraibana João Pessoa, localiza-se no centro do estado e é sede da 6^a Região Geo Administrativa do Estado da Paraíba. De acordo com o censo realizado pelo IBGE (2012) conta com uma população de 100.674 e com uma área de 473,056 km².

Na análise do Desempenho Verde da Receita Total, o indicador se propõe a verificar o quanto da Receita Total das Prefeituras vem sendo aplicado em meio ambiente. Portanto, é uma variável extremamente relevante, pois faz relação dos recursos que entraram nos cofres do município quanto foram efetivamente gastos com Meio Ambiente, em valores relativos. Segue adiante o Gráfico 01 com os resultados encontrados.

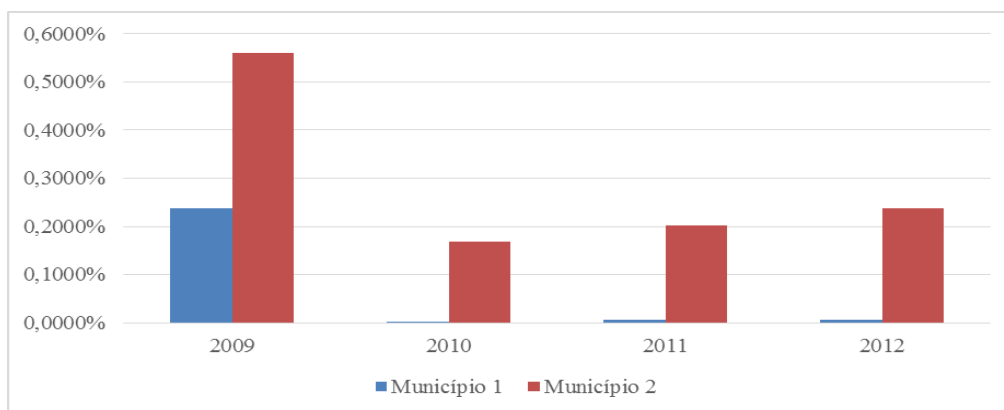


Gráfico 01 – Desempenho dos gastos ambientais em relação ao total da receita
Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Conforme observado no Gráfico 01, o período que apresentou maior índice de gastos com Gestão ambiental em relação às receitas totais, para ambas as prefeituras, foi o ano de 2009, que conforme análise anterior foi decorrente de equívocos da contabilidade. Nos anos de 2010 a 2012, o município 1 supera em cem vezes mais o volume de investimentos em gestão ambiental, mesmo o município 2 apresentando potencial financeiro maior.

A seguir, apresenta-se o Gráfico 02, que avalia o Desempenho Verde das Despesas Totais, sintetizando os resultados obtidos a partir da relação quociente dos valores referentes às despesas totais e os gastos em Gestão Ambiental nas prefeituras pesquisadas.

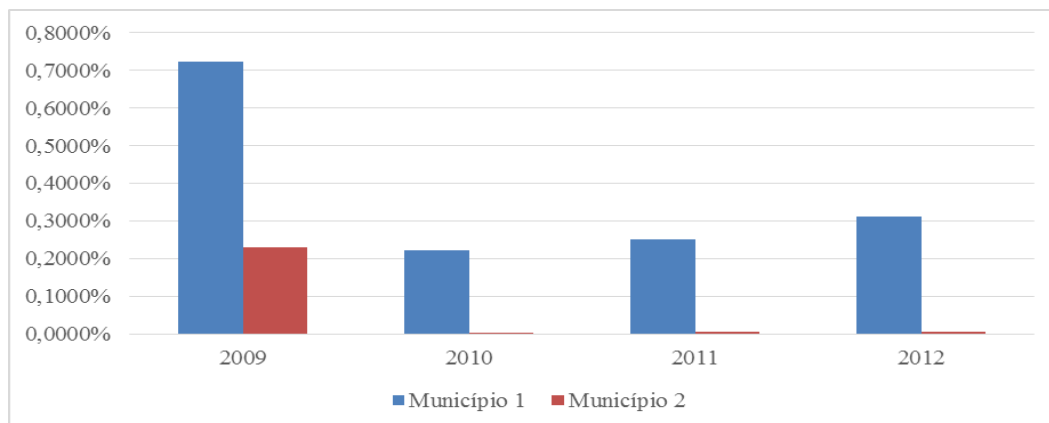


Gráfico 02 – Desempenho dos gastos ambientais em relação ao total da despesa
Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Partindo da análise do Gráfico 02, constata-se que do total das Despesas Totais realizadas pelos municípios, a Cidade de Pombal destinou cerca de 0,72 % para a Gestão Ambiental, enquanto a cidade de Patos direcionou apenas 0,23%. Nos anos seguintes, a partir de 2010, observa-se uma redução significativa nos valores gastos em gestão ambiental, o que remete a uma preocupação, pois demonstra que os gestores não estão adotando uma política de governo priorizando ações voltadas ao meio ambiente. Mais uma vez, o município 1, destaca-se em relação ao município 2, quanto aos investimentos de projetos e ações de preservação ambiental.

Quanto à relação dos gastos Ambientais e o volume de Receita Corrente auferida pelos municípios, o Gráfico 03 ilustra o quanto desta categoria de receita foi investido em meio ambiente em cada município, ou seja, o Desempenho Verde das Receitas Correntes.

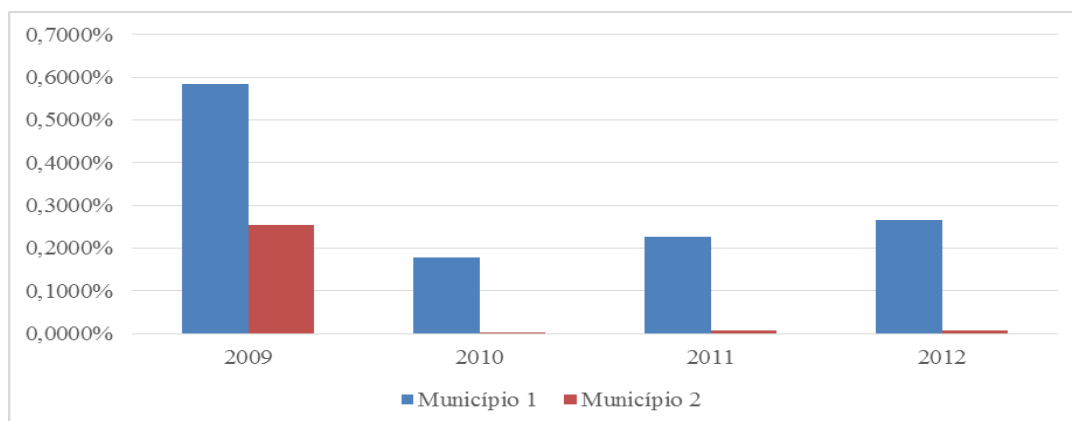


Gráfico 03 – Desempenho dos Gastos Ambientais em relação às Receitas Correntes
 Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Os resultados expostos no Gráfico 03 apresentam que, no ano de 2009, o município 1 mais que dobrou o índice de investimentos em Gestão Ambiental em relação ao município 2, aproximadamente 0,59% e 0,26%, respectivamente. Conforme observado no quadro de resumo de receitas dos municípios, nos anos seguintes, 2010 a 2012, houve queda acentuada dos valores destinados aos gastos de natureza ambiental.

Mesmo nestas condições, o município 1 se destaca em relação ao município 2, no que tange ao montante de recursos direcionados ao meio ambiente. Mesmo apresentando crescimento progressivo a partir de 2010, não refletiu impacto que viesse a superar os investimentos em relação ao primeiro ano analisado. Em relação ao indicador que representa os valores gastos com o meio ambiente em relação à receita tributária arrecadada, o gráfico a seguir, ilustra os resultados obtidos em cada município alvo da pesquisa.

Dentre as receitas correntes, a receita tributária por ser proveniente da arrecadação de tributos do município, junto aos contribuintes, apresenta os recebimentos que devem ser investidos no próprio município, que contribua para o bem estar social da comunidade, dentre os quais, o meio ambiente. Vale salientar que, a receita tributária é proveniente da arrecadação tributária do município e são obtidos por meio da arrecadação junto aos contribuintes pela competência tributária específica, portanto devem ser investidos no próprio município. De acordo com os dados analisados o Gráfico 04 apresenta o volume de recursos gastos com gestão ambiental em relação à receita tributária dos municípios.

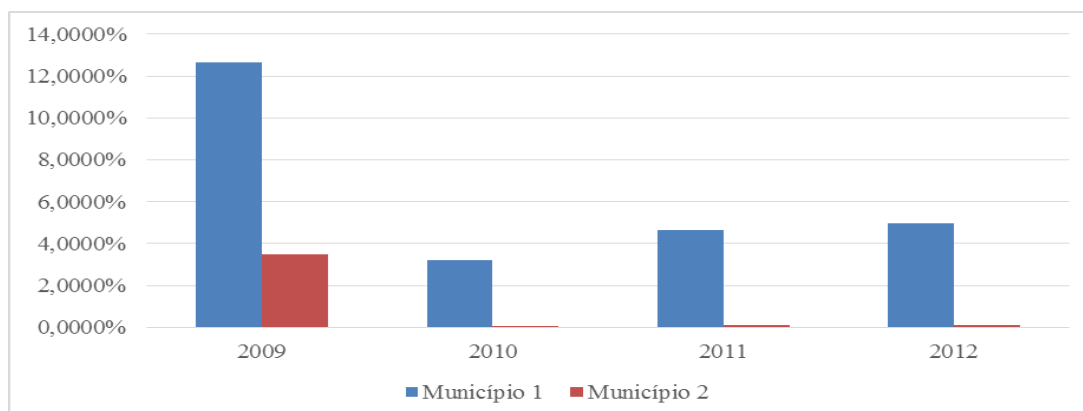


Gráfico 04 – Desempenho dos Gastos Ambientais em Relação às Receitas Tributárias
Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

O Gráfico 04 traduz os resultados observados no quadro de resumo dos investimentos em Gestão Ambiental pelos municípios, onde o ano de 2009 representa o maior período de investimento nessa ação, o que reflete diretamente nos índices estudados. Sendo que, em 2009, o município 1 em relação ao município 2, apresenta um índice de desempenho quase 4 (quatro) vezes maior.

Observa-se que, no ano de 2009, o maior período de investimento nessa ação, o que reflete diretamente nos índices estudados. Salvo as limitações desta pesquisa devido ao equívoco contábil da classificação neste ano, o município 1 apresenta um índice de desempenho quase quatro (04) vezes maior do que o município 2. Retirando essas ressalvas especiais no ano de 2009, analisa-se que nos anos de 2011 e 2012, o município 1 apresenta um valor 50 vezes superior ao outro município pesquisado.

De um modo geral, ao analisar os resultados encontrados, a partir do comparativo dos gastos com o meio ambiente em ambas as prefeituras, percebe-se que ainda não há uma a prioridade de ações voltadas ao desenvolvimento de políticas públicas direcionadas a preservação e conservação do ecossistema regional, tendo em vista que em relação à receita tributária não possui qualquer vinculação, simplificando o processo de reverter para o município em análise essa obtenção de receitas em melhorias para a cidade, no caso, pensando-se no futuro, em gestão ambiental.

A relação do PIB dos municípios pesquisados com os seus gastos realizados em Gestão Ambiental, representa um indicador de desempenho ecológico relevante, pois se espera que a maior parte da riqueza produzida haja investimentos maiores na conservação e restauração do meio ambiente. Os resultados foram apresentados no Gráfico 05.

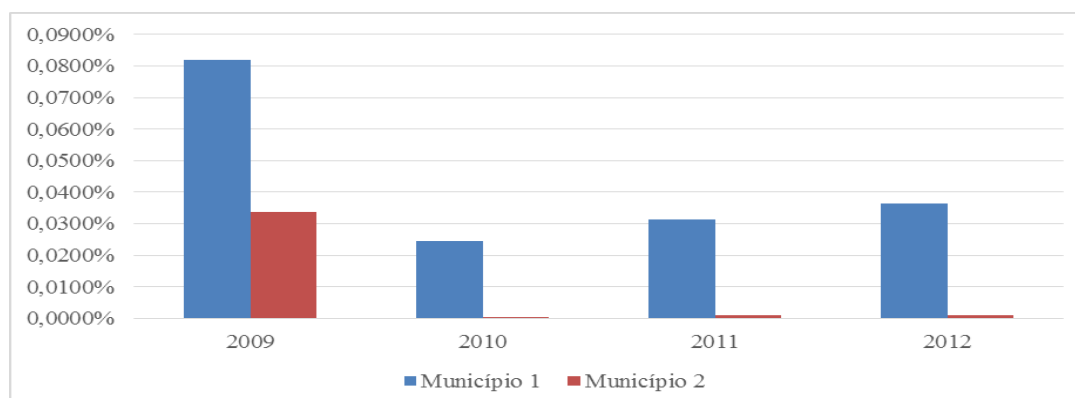


Gráfico 05 – Desempenho dos Gastos Ambientais em Relação às Receitas Tributárias
Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

De acordo com o Gráfico 05, o ano de 2009 representa o período de maior investimento em gestão ambiental pelos municípios, no entanto, sabe-se da limitação deste indicador em virtude do equívoco na contabilidade nos dois municípios.

Nos dois últimos anos pesquisados (2011 e 2012), observa-se a superioridade de gastos ambientais do município 1 em relação ao município 2 (superior a 3.000% do índice de Desempenho Ambiental do PIB municipal). A relação de causa e efeito do indicador apresentado consiste em medir a representatividade em percentual dos gastos com a função Gestão Ambiental no município em relação às riquezas que ele produz.

Quanto aos gastos ambientais por área territorial, esses dados são considerados como não financeiros, no entanto, só tem valor quando combinados com outras variáveis econômicas, sendo um indicador relevante assim como os demais analisados, no qual leva em consideração o total gasto com gestão ambiental, em relação à extensão dos municípios. Segundo informações do IBGE (2012) a área total dos municípios 1 e 2 são 888,81 e 473,056 km², respectivamente. Seguem os gastos ambientais por área, conforme o Gráfico 06.

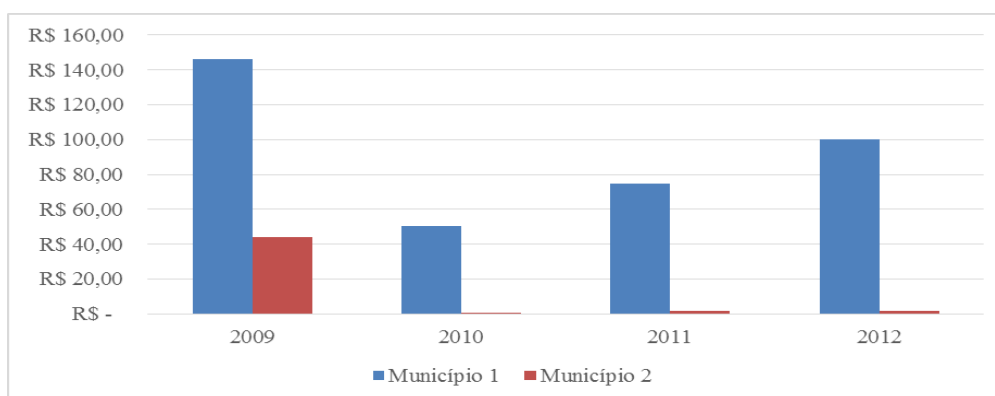


Gráfico 06 – Desempenho dos Gastos Ambientais em sobre a Área Total dos Municípios
Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Observando o Gráfico 06, no município de Pombal, nos anos de 2009 e 2012, apresentaram melhor índice de investimento em gestão ambiental, com cerca de R\$ 146,15 e R\$ 100,16, respectivamente, em média para cada quilometro quadrado do município de Pombal/PB. Já no município de Patos, apenas no ano de 2009 apresentou investimento relevante, aproximadamente R\$ 43,90 / Km².

Mesmo Pombal apresentando uma extensão territorial 47% maior que a do município de Patos, os resultados apresentaram bem superiores. Observando a análise em tela o último ano da pesquisa, Pombal destinou cerca de R\$ 100,16 em investimento por cada quilometro, já Patos investiu apenas R\$ 1,83 por unidade territorial (Km²).

Outro parâmetro relacionado aos Gastos Ambientais é o número de habitantes, que representa o quanto tem sido investido em meio ambiente por cada morador da cidade. Sendo assim, o indicador de desempenho apresentado no Gráfico 07 propõe a gerar dados que represente os investimentos ambientais de forma proporcional, considerando o número de habitantes do município. A população total dos municípios de Patos e Pombal de acordo com dados do último censo do IBGE (2012) são 100.674 e 32.110 habitantes, respectivamente.

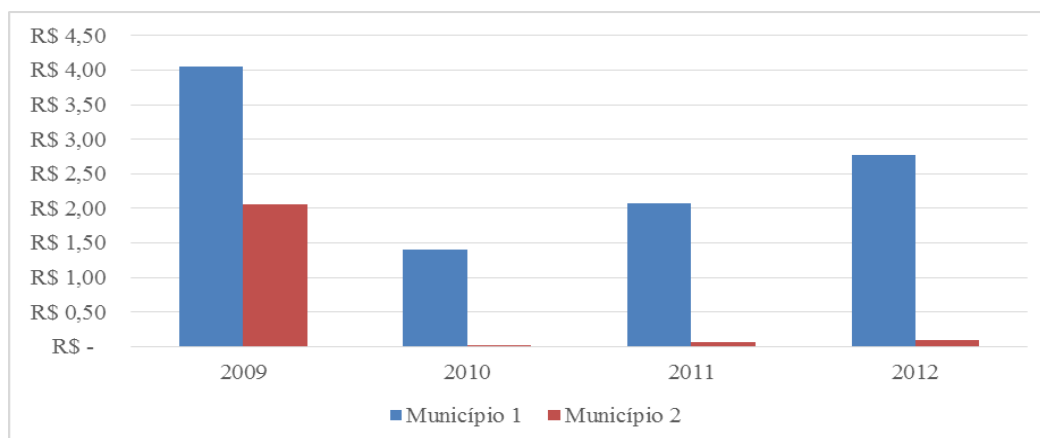


Gráfico 07 – Desempenho dos Gastos Ambientais em sobre a População Total dos Municípios
 Fonte: Adaptado de Sousa e Leite (2013).

Ao analisarmos o Gráfico 07, observa-se em 2009, o município de Pombal destinou quase o dobro de investimento por habitante em gestão ambiental. A superioridade em relação ao destino de recursos financeiros em Gestão Ambiental se concretiza nos anos seguintes, todavia, essa variável pode não sugerir parâmetros relevantes, uma vez que, o município de Patos tem uma população bem superior ao município de Pombal, com aproximadamente 70%.

O que se observa em todos os indicadores estudados é que os municípios ainda não demonstram um planejamento de ações e programas voltados ao meio ambiente regional. Portanto, os gastos públicos nos municípios analisados representam valores relativamente baixos se comparadas ao número de habitantes. Por outro lado, o estudo não se propôs a criar parâmetros dos dados obtidos pelo indicador de desempenho verde, pois não existem ainda resultados que se diga o mínimo ideal.

5 Considerações Finais

Os municípios pesquisados não demonstraram valores expressivos em seus indicadores de desempenho verde e de investimentos em Gestão Ambiental, apesar de ainda não existir um parâmetro definido. Os recursos naturais são utilizados pelo homem para a produção e geração de riquezas, e conseqüentemente, fomento das suas necessidades. E é a sociedade, a responsável pelos principais impactos negativos causados ao planeta, em contra partida deveria existir a aplicabilidade da consciência humana nas questões de conservação e preservação ambiental.

No entanto, em termos comparativos, as relações do percentual de gastos realizados com Gestão Ambiental, disponíveis pelos municípios de Pombal e Patos, mostraram-se a longe da expectativa gerada com os destinos esperados pelas receitas.

É notório que o município 1 apresentou índices de desempenho verdes superiores ao serem comparados com o município 2, mesmo o município 1 apresentando receitas inferiores, uma menor população e um PIB bem menos expressivo. Quanto ao município 2, é necessária uma maior orientação quanto à necessidade de se investir em meio ambiente, como forma e possibilitar o retorno satisfatório dos valores auferidos dos contribuintes e condições de vida favorável a população.

Apesar de apresentar resultados menos expressivos, o município 2 já revela investimentos na Gestão Ambiental que demonstram a preocupação com o meio ambiente, onde se destacam os investimentos para recuperação de matas ciliares e de proteção de nascentes, indenizações de campo; e, confecções de mudas de “nim” (árvore da família “Meliaceae”).

No município 1, os investimentos na Gestão Ambiental de maior destaque são aqueles relacionados a benefícios em escolas municipais, comunidades rurais e no estádio de futebol da cidade, com a perfuração de 07 (sete) poços artesianos. Outro investimento relevante para toda a sociedade, refere-se a terceira fase de execução de uma obra de esgotamento sanitário, contribuindo com o meio ambiente e com a saúde de todos.

Espera-se que haja priorização dos investimentos em áreas que possibilitem uma melhoria nas condições de vida da sociedade e dos próprios contribuintes. Mormente, o que se consta nos demonstrativos contábeis das entidades públicas, são despesas relacionadas apenas à parte operacional e funcional das secretarias do meio ambiente, sem destaque para nenhum projeto ou programa de desenvolvimento sustentável para a comunidade.

Como forma de melhoria na evidenciação das funções e Subfunções relacionadas à Gestão Ambiental Municipal é a existência de contas específicas referentes ao controle ambiental e recuperação de áreas degradadas para todos os municípios.

Espera-se que a pressão da sociedade e a aplicação de uma legislação mais rígida e eficaz possam reverter esse quadro de diagnóstico encontrado nos municípios em relação às despesas públicas com a preservação do meio ambiente. Para trabalhos futuros, sugere-se um mapeamento entre os municípios da mesma região para traçar um perfil específico a ser comparado com as demais regiões do país.

Referências

ALMEIDA, Thiago Alexandre das Neves. Evidenciação dos Gastos com Gestão Ambiental em Municípios Nordestinos no Período de 2005 a 2008. 2010. 125 f. **Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Pós-Graduação Multiinstitucional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília**. Universidade Federal da Paraíba; e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2010.

ALONSO, Marcos. Custo no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, ano 50. n. 1. Jan-Mar 1999. Almeida (2010).

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade Ambiental: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2007.

FERREIRA, Aracéli C de Sousa. *et al* (Organizadores) **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. São Paulo: Atlas, 2008.

GUIMARAES, K .M.S. Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXX, n.128, p. 35-43, mar. abr. 2001.

HANSEN, P. MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira, 2003, 783 p.

LEITE, Adriano Menino. Evidenciação dos indicadores de desempenho ambiental para o setor público: um estudo de caso no município de Patos-PB no período de 2009 a 2012. **Monografia apresentada ao Curso de Pós- Graduação, Lato Sensu, denominado Finanças com ênfase em**

Controladoria. Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, Sousa, 2013.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **RAP**, Rio de Janeiro, Jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 10/03/2014.

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos aplicada ao Gestor Público.** Modelo para mensuração e análise da eficiência governamental. São Paulo : Atlas, 2008.

RIBEIRO, Maisa de Sousa. **Contabilidade ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Alecvan de França. Análise dos indicadores de desempenho ambiental para o setor público: um estudo de caso no município de Pombal-PB. **Monografia apresentada ao Curso de Pós- Graduação, Lato Sensu, denominado Finanças com ênfase em Controladoria.** Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, Sousa, 2013.

STN. SISTEMA DO TESOUREO NACIONAL (2012). Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 30 maio 2014.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elizabeth. **Contabilidade e gestão ambiental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.