



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

VALDERAN DE ALMEIDA QUEIROGA

**O COMPORTAMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS
SOB A ÓTICA DOS INDICADORES FINANCEIROS E DE
DESEMPENHO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DE
CAJAZEIRINHAS, SÃO BENTINHO E SÃO DOMINGOS-PB**

**SOUSA - PB
2013**

VALDERAN DE ALMEIDA QUEIROGA

**O COMPORTAMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS
SOB A ÓTICA DOS INDICADORES FINANCEIROS E DE
DESEMPENHO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DE
CAJAZEIRINHAS, SÃO BENTINHO E SÃO DOMINGOS-PB**

**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.**

Orientadora: Prof^ª. Ma. Janaina Ferreira Marques de Melo.

**SOUSA - PB
2013**

O COMPORTAMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS SOB A ÓTICA DOS INDICADORES FINANCEIROS E DE DESEMPENHO AMBIENTAL: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS DE CAJAZEIRINHAS, SÃO BENTINHO E SÃO DOMINGOS – PB.

VALDERAN DE ALMEIDA QUEIROGA

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

Monografia aprovada em 08 / 05 / 2013

BANCA EXAMINADORA

Profª. Me.. Janaina Ferreira Marques de Melo – Orientadora.

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profª. Esp. Gianinni Martins Pereira Cirne - Co-orientador(a):

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profª. Esp. Cristiane Queiroz Reis

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

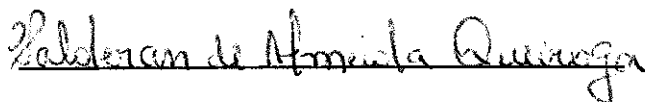
SOUSA – PB

2013

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, Intitulado: "**O comportamento das receitas e despesas públicas sob a ótica dos indicadores financeiros e de desempenho ambiental: um estudo nos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos – PB**", estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o Orientador, e os demais Membros da Banca Examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 08 de Maio de 2013.



Valderan de Almeida Queiroga

Dedico, aos meus pais, **Valdir Formiga de Queiroga** (*in memoriam*) e **Maria Aparecida de Almeida Queiroga**, que me deram todo apoio necessário e me educaram para a vida.

À meus irmãos que, depositaram toda confiança, ajudando-me a vencer nessa árdua batalha.

À minha madrinha **Maria Ervânia**, pelos ensinamentos e apoio que me deu durante toda minha vida.

AGRADECIMENTOS

A **Deus**, por ter me dado a oportunidade e capacidade de concluir esse curso, ajudando-me a cada dia, a vencer todos os obstáculos que se ergueram durante essa trajetória da minha vida.

Aos meus queridos pais, **Valdir Formiga de Queiroga** (*in memoriam*) e **Maria Aparecida de Almeida Queiroga**, responsáveis pela formação do meu caráter, através dos ensinamentos transmitidos durante toda minha vida.

Aos meus irmãos, pela confiança e credibilidade a mim confiados, apoiando-me nos meus objetivos durante todos esses anos de curso.

A minha Digníssima esposa, **Rita de Cássia de Almeida França Queiroga**, pela compreensão de minha ausência física nos momentos de aula e pelas palavras de força quando passava por tribulações.

A minha filha **Yara de Almeida Queiroga**, que mesmo sendo tão novinha, teve que passar muitas noites só com sua mãe, me esperando acordada para me ver chegar da faculdade.

Aos meus padrinhos **MariaErvania** e **Batista** (*in memoriam*), que considero minha segunda família, por sempre terem me orientado e apoiado nas minhas escolhas desde minha infância.

As minhas tias: **Maria**, **Geralda**, **Valda** e **Nêga**, por sempre terem cuidado de mim, me acolhendo em suas casas com todo amor e compreensão, durante toda minha vida escolar.

Ao meu primo, **Carlos Evandro**, que apesar de seus compromissos pessoais, sempre esteve solícito para contribuir com seus conhecimentos, amizade e apoio.

A todos os amigos que iniciaram comigo e que conheci durante o curso por terem me proporcionado momentos de alegria, em especial: Givanaldo, Adriélio, João Paulo, Gilenilda, Aparecida, Mirele, Flavinho, Shenzana, Tiago, Aline, Flávia Júlia, Izabela, Gerluciana.

As minhas amigas **Nádia** e **Paloma Graciely**, pela nobreza de suas atitudes ao partilhar gentilmente seus conhecimentos de forma tão bondosa e eloquente na construção desse trabalho.

A minha orientadora **Janaina Ferreira Marques de Melo**, pela dedicação, paciência e empenho, nessa tarefa, não medindo esforços para me fornecer conhecimentos essenciais para o êxito dessa pesquisa.

A minha Co-orientadora Prof^a.Gianinni Martins Pereira Cirne pelo seu esforço e atenção, ajudando-me na construção desse trabalho.

Enfim, a todos aqueles que de uma maneira direta ou indiretamente, contribuíram para o cumprimento dessa jornada.

"Nas grandes batalhas da vida, o primeiro passo para a vitória é o desejo de vencer".

(Mahatma Gandhi)

RESUMO

Os indicadores financeiros e de desempenho ambiental são ferramentas de apoio na fiscalização e contribuem para o processo de decisão do gestor, no intuito de que possa exercer suas funções com maior eficiência e eficácia, sendo inseridos no contexto da Contabilidade Pública. Dessa forma, o estudo procurou verificar o comportamento dos indicadores financeiros e ambientais na Gestão Pública especificamente nas receitas e despesas, a partir das informações anuais divulgadas no sistema Sagres – *on line* do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, durante o período de 2008 a 2012 nos Municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos – PB. A metodologia utilizada foi documental, descritiva e bibliográfica. Em relação aos indicadores de receitas, os resultados apontam que o município de São Domingos demonstrou o maior nível de dependência em relação ao Governo Federal. Acrescenta-se ainda que em relação aos indicadores de despesas, o município de Cajazeirinhas foi o que mais comprometeu recursos da receita corrente para pagamento de gastos com pessoal. Quanto aos indicadores ambientais, nota-se que o município de São Bentinho foi o que mais utilizou da receita total para investimentos com o meio ambiente. Vale salientar que o município de São Domingos foi o único que não apresentou nenhum valor referente a gastos ambientais. Conclui-se que a utilização destes indicadores aplicados na Gestão Pública Municipal é de extrema importância, pois serve de instrumento de fiscalização para a sociedade acompanhar a situação das receitas e despesas do seu município, bem como auxiliar o gestor na tomada de decisões.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Gestão Municipal. Desempenho Ambiental.

ABSTRACT

The financial indicators and of environmental acting, as support tools in the fiscalization and orientation for the improvement of the public administration are inserted in the context of the Public accounting. In that way the study tried to verify the behavior of the financial indicators and you specifically adapt in the public administration of revenues and expenses, starting from the annual information published in the system Sagres - on line of the Tribunal of Bills of the State of Paraíba, during the period from 2008 to 2012 of the municipal districts of Cajazeirinhas, São Bentinho and São Domingos - PB. The used methodology was documental, descriptive and bibliographical. In relation to the indicators of revenues the results point that the municipal district of São Domingos, demonstrated the largest dependence level in relation to the Federal Government. It is increased although in relation to the indicators of expenses, the municipal district of Cajazeirinhas, was what more committed resources of the average revenue for payment of expenses with personnel and with relationship to the environmental indicators, it is noticed that the municipal district of São Bentinho was what more used of the total revenue for investments with the environment. It is worth to point out that the municipal district of São Domingos was the only that didn't present any value regarding environmental expenses. It is ended that the use of these applied indicators in the municipal Public administration, is of extreme importance, because it serves as fiscalization instrument for the society to accompany the situation of the revenues and expenses of your municipal district, as well as to aid the manager in the electric outlet of decisions.

Words key: Public accounting. Municipal administration. Environmental acting.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 Indicador de Participação da Receita Tributária (Município de Cajazeirinhas).....	39
GRÁFICO 2 Indicador de Participação da Receita Tributária (Município de São Bentinho).....	40
GRÁFICO 3 Indicador de Participação da Receita Tributária (Município de São Domingos)....	41
GRÁFICO 4 Indicador de Participação da Receita Capital (Município de Cajazeirinhas).....	42
GRÁFICO 5 Indicador de Participação da Receita Capital (Município de São Bentinho).....	43
GRÁFICO 6 Indicador de Participação da Receita Capital (Município de São Domingos).....	43
GRÁFICO 7 Indicador de Participação do FPM (Município de Cajazeirinhas).....	44
GRÁFICO 8 Indicador de Participação do FPM (Município de São Bentinho).....	44
GRÁFICO 9 Indicador de Participação do FPM (Município de São Domingos).....	45
GRÁFICO 10 Indicador de Despesa com Pessoal (Município de Cajazeirinhas).....	46
GRÁFICO 11 Indicador de Despesa com Pessoal (Município de São Bentinho).....	46
GRÁFICO 12 Indicador de Despesa com Pessoal (Município de São Domingos).....	47
GRÁFICO 13 Indicador de Despesa com Investimento (Município Cajazeirinhas).....	48
GRÁFICO 14 Indicador de Despesa com Investimento (Município de São Bentinho).....	48
GRÁFICO 15 Indicador de Despesa com Investimento (Município de São Domingos).....	49
GRÁFICO 16 Indicador de Qualidade Ambiental dos Gastos (Município Cajazeirinhas).....	50
GRÁFICO 17 Indicador de Qualidade Ambiental dos Gastos (Município de São Bentinho)....	51
GRÁFICO 18 Indicador de Comprometimento Ambiental das Receitas (Município Cajazeirinhas).....	51
GRÁFICO 19 Indicador de Comprometimento Ambiental das Receitas (Município de São Bentinho).....	52
GRÁFICO 20 Indicador De Comprometimento Ambiental das Receitas Tributárias (Município de Cajazeirinhas).....	53
GRÁFICO 21 Indicador De Comprometimento Ambiental. das Receitas Tributárias (M de São Bentinho).....	53

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Variáveis de Investigação no período analisado nos municípios....	20
QUADRO 2	Indicadores de Gestão de Receitas Públicas.....	33
QUADRO 3	Indicadores de Gestão de Despesas Públicas.....	34
QUADRO 4	Indicadores de Desempenho Verdes Operacionais.....	38

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CFC- Conselho Federal de Contabilidade

CNUMAD- Conferência Internacional sobre o Meio Ambiente

ECO – Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente

EPI – Indicadores de Desempenho Ambiental

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ISS – Imposto Sobre Serviço

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

ONU – Organização das Nações Unidas

PNUMA – Programa das nações Unidas para o Meio Ambiente

PPA – Plano Plurianual

SAGRES – Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade

SUMÁRIO

1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.....	15
1.1	TEMA E PROBLEMATICA	16
1.2	OBJETIVOS.....	17
1.2.1	Objetivo Geral.....	17
1.2.2	Objetivos Específicos.....	17
1.3	JUSTIFICATIVA.....	18
1.4	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	19
1.4.1	Tipologia da pesquisa.....	19
1.4.2	Universo da Pesquisa.....	19
1.4.3	<i>Procedimento de Coleta e Análise dos Dados.....</i>	<i>20</i>
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1	Contabilidade: Conceito e Objetivos	21
2.2	Contabilidade das Instituições Públicas.....	22
2.2.1	Campo de Atuação.....	23
2.2.2.1	Sistemas Orçamentários.....	23
2.2.2.2	Sistema Financeiro.....	23
2.2.2.3	Sistema Patrimonial.....	24
2.2.2.4	Sistema de Compensação.....	24
2.2.3	Escrituração Contábil.....	25
2.2.3.1	Conceito de Regimes Contábeis.....	25
2.3	Sistemas Contábeis no Setor Público.....	25
2.3.1	Lei de Responsabilidade Fiscal Aplicada ao Setor Público.....	25
2.4	Orçamento Público.....	27
2.4.1	Leis Orçamentárias.....	28
2.4.1.1	O Plano Plurianual.....	28
2.4.1.2	Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	28
2.4.1.3	Lei Orçamentária Anual.....	29
2.5	Receitas Públicas.....	29
2.5.1	Classificação das Receitas.....	30
2.6	Despesas Públicas.....	31
2.6.1	Classificação das Despesas.....	31
2.6.1.1	Despesas Orçamentárias.....	31
2.6.1.2	Despesas Extras Orçamentárias.....	32
2.7	Indicadores de Gestão Pública.....	32

2.7.1	Indicadores de Estrutura de Receitas Públicas.....	32
2.7.2	Indicadores de Estrutura de Despesas Públicas.....	34
2.8	Contabilidade Ambiental: Contexto Histórico e Conceitos.....	35
2.9	Indicadores de Desempenho Ambiental no Setor Público.....	37
3.	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	39
3.1	Indicadores Financeiros relacionados com a Receita e Despesa Pública.....	39
3.1.1	Comportamento das Receitas Tributárias com a Receita Total.....	39
3.1.2	Indicador de Participação da Receita de Capital dos Municípios.....	42
3.1.3	Indicador de Participação do Fundo de Participação dos Municípios.....	44
3.1.4	Relação da despesa com pessoal com as receitas correntes.....	45
3.1.5	Relacionamento entre as Despesas de Capital e as Receitas Totais.....	47
3.2	Indicadores de desempenho ambiental.....	49
3.2.1	Indicadores de Qualidade Ambiental dos Gastos.....	50
3.2.2	Indicadores de Comprometimento Ambiental das Receitas.....	51
3.2.3	Indicadores de Comprometimento Ambiental das Receitas Tributárias.....	52
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
	REFERÊNCIAS.....	58

1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O objetivo da Contabilidade Pública segundo Slomski (2009, p. 29) é de “evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Para Nascimento (2003 *apud* Costa, Faroni e Costa 2007, p. 2):

O que se viu a partir de 1988 foi uma grande dependência dos municípios, principalmente os menores, com relação aos recursos federais, que de certa forma, desestimulou o desenvolvimento de políticas próprias para o desenvolvimento local, como por exemplo, a cobrança de tributos.

A aprovação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, dita as normas de finanças públicas na responsabilidade na gestão fiscal, onde possibilitou as mudanças e novas atitudes administrativas. Sendo, os gestores que devem acatar diz o § 1º do Art. 1º da referida lei que relata:

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, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

É necessário clareza sobre a importância do ente em determinar seus próprios recursos no funcionamento da entidade a nível local, ou seja, atribui ao gestor concretizar a arrecadação dos tributos de sua competência. Em decorrência da estrita ligação com o processo de gestão dos recursos públicos, essa área da ciência passou a ter um maior destaque e visibilidade com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, como uma ferramenta importantíssima para o controle e fiscalização. Além da LRF existem diversas ferramentas de apoio, utilizadas na Contabilidade Pública capaz de auxiliar os gestores e toda sociedade com as informações precisas para o melhoramento das gestões.

Os indicadores financeiros e de desempenho ambiental, de receitas e despesas públicas podem ser exemplos desses instrumentos que tanto pode contribuir para uma gestão eficiente e eficaz.

1.1 Tema e Problemática

A fundamentação da pesquisa apresenta desde a origem da contabilidade até o comportamento das despesas e receitas públicas, além dos indicadores financeiros mais preponderantes na gestão municipal, observando o seu desempenho ambiental nos municípios analisados.

Nesse cenário, os gestores devem se preocupar com a execução de metas de arrecadação de receitas versus os gastos dos recursos na finalidade de sustentar o equilíbrio das contas públicas. À medida que os gestores se conscientizam sobre os indicadores financeiros na gestão municipal, começam também a preocupar-se com o desempenho ambiental para a sustentabilidade dos municípios.

A problemática concerne em verificar o comportamento das receitas e despesas públicas, no âmbito financeiro e ambiental dos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos – PB pertencentes a 13ª Região Administrativa da Paraíba, polarizada pelo Município de Pombal – PB.

Diante deste contexto, o estudo fundamenta-se em responder a seguinte indagação: **Qual o comportamento das despesas e receitas públicas em decorrência dos indicadores financeiros e de desempenho ambiental nos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos?**

1.2 Objetivos

1.2.1. *Objetivo geral*

Verificar o comportamento dos indicadores financeiros e ambientais na gestão pública, especificamente de receitas e despesas dos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos de Pombal - PB no período de 2008 a 2012.

1.2.2 *Objetivos específicos*

- Verificar o comportamento das receitas correntes, de capital e de transferência com total de recebimentos públicos;
- Identificar a parcela de receitas correntes comprometida com as despesas de pessoal;
- Analisar a variação da despesa de capital para o financiamento de investimentos com as receitas correntes;
- Verificar o relacionamento dos investimentos ambientais com os gastos totais;
- Identificar o Comprometimento Ambiental com relação às Receitas Tributárias

1.3 Justificativa

A Contabilidade Pública, cada vez mais, vem alcançando um nível maior, no tocante a transparência, como uma das principais ferramentas a gestão pública seja controlada pela sociedade, no sentido que os gestores obtenham um resultado mais eficiente e eficaz. Nesse sentido, várias outras ferramentas de apoio podem ser utilizadas pela sociedade, bem como pelos gestores, como meio de fiscalização e suporte, para tomada de decisões, como os indicadores financeiros e de desempenho ambiental.

Analisando os dados extraídos das receitas e despesas públicas de uma determinada esfera, podem contribuir para o gerenciamento das arrecadações públicas, para os gastos públicos, como também para o desempenho ambiental da entidade por meio de indicadores.

Neste sentido, o estudo de Freire e Freire Filho (2006, p.2 *apud* Campos 2008) discute sobre a importância da “criação de indicadores de curto e longo prazo que sirvam de instrumento de análise e acompanhamento da dívida dos Estados brasileiros, bem como um levantamento dos mais e menos endividados no país”, demonstrando assim, que através dos índices, informações de grande relevância serão usadas para o melhoramento na gestão pública.

Esses índices são relevantes, pois servem de instrumento de análise e acompanhamento, demonstrando que informações financeiras e ambientais podem servir tanto para o melhoramento na gestão pública, resultando numa boa governança, quanto nas questões que envolvem o meio ambiente, o que se refere à sustentabilidade.

A importância de se analisar os municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos, se deu pelo fato de ambos, serem dos últimos municípios emancipados na Paraíba localizada no Sertão Paraibano e todos pertencerem à 13ª Região Administrativa da Paraíba polarizada por Pombal, o que auxilia para o estudo no sentido de que a amostra é relevante, já que equivale a 37,5% dos municípios pertencentes à regional.

É oportuno este estudo, no que diz respeito à questão da conscientização dos cidadãos sobre os recursos ingeridos no seu município, que por ventura, são do mesmo porte, para a aplicação correta dos serviços oferecidos, a fim de trazer a satisfação total da população, bem como de auxiliar aos gestores, a partir desses resultados a planejar melhor sua gestão. Tais resultados, também podem servir de base para construção de outros trabalhos relacionados, pois serve de parâmetro de

comparação entre os municípios circunvizinhos.

1.4 Procedimentos Metodológicos

1.4.1 Tipologia da pesquisa

A pesquisa quanto aos objetivos é classificada como Descritiva, pois no entendimento de Andrade (2002 apud BEUREN et al., 2006, p.81) diz em “preocupa-se em observar os fatos, registra-los, analisa-los, classifica-los não havendo a interferência do pesquisador na manipulação dos fenômenos estudados”. Assim, é necessário verificar os conhecimentos produzindo uma ampla visão do estudo.

Nos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como Bibliográfica e Documental. Bibliográfica, pois já foi publicados temas sobre a pesquisa onde Silva (2009, p. 54) diz que “a pesquisa bibliográfica explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos”.

O estudo é Documental, pois foram retirados os dados coletados no site do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – Sagres on line, tratando as receitas e despesas públicas e também o desempenho ambiental dos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos no período de 2008 a 2012 na finalidade de verificar os indicadores financeiros preponderantes na gestão pública dos referidos municípios.

A metodologia aplicada na abordagem do problema é caracterizada como quantitativa. Para Richardson (1999, p. 70 apud Beuren, 2009) “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde a mais simples como percentual, media desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.”.

1.4.2 Universo da pesquisa

O estudo foi desenvolvido em 3 (três) cidades do Sertão Paraibano, mais precisamente pertencente a 13ª Região Administrativa da Paraíba, polarizada pelo município de Pombal que é composta por oito municípios sendo: Cajazeirinhas, Condado, Lagoa, Paulista, Pombal, São Bentinho, São Domingos e Vista Serrana. Onde foram escolhidos os municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São

Domingos, por serem os últimos municípios emancipados no sertão e desmembrados do município de Pombal no ano de 1994. Foram analisados cinco exercícios financeiros de 2008 a 2012 dos referidos municípios, usando o site do Sistema de Gerenciamento (SAGRES) on line do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

1.4.3 Procedimento de Coleta e Análise dos Dados

Para o procedimento de coleta de dados foram verificadas as informações sobre receitas e despesas públicas no período de 2008 a 2012 dos referidos municípios, usando o site do Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES).

A análise dos resultados foi baseada em indicadores financeiros de receitas e despesas e no desempenho dos indicadores ambientais. Assim, verificou 8 (oito) tipos de indicadores como: participação de receita tributária; participação de receita de capital; participação do fundo de participação do município; despesa com pessoal; investimento; indicador de qualidade ambiental dos gastos; comprometimento ambiental das receitas e relação dos gastos ambientais com as receitas tributárias. O quadro 1 descreve as variáveis de investigação desta pesquisa:

Quadros 1 - Variáveis de Investigação no período analisado no municípios

INDICADORES FINANCEIROS	FORMULA
Participação da receita tributária	$\frac{\text{Receita Tributária}}{\text{Receita Total}}$
Participação da receita de capital	$\frac{\text{Receitas de Capital}}{\text{Receita Total}}$
Participação da receita de transferência	$\frac{\text{Receitas de transferências}}{\text{Receita total}}$
Participação das receitas correntes comprometidas com as despesas de pessoal	$\frac{\text{Despesas com pessoal}}{\text{Receitas correntes}}$
Participação das receitas totais comprometidas com o financiamento de investimentos	$\frac{\text{Despesas de capital}}{\text{Receitas totais}}$
INDICADORES DE DESEMPENHO AMBIENTAL	FÓRMULA
Participação dos gastos ambientais sobre os gastos totais	$\frac{\text{Gastos ambientais}}{\text{Gastos totais}}$
Participação da receita total com o que foi gasto com o meio ambiente	$\frac{\text{Gastos ambientais}}{\text{Receitas totais}}$
Participação da receita tributária com o que foi gasto com o meio ambiente	$\frac{\text{Gastos ambientais}}{\text{Receitas Tributárias}}$

Com a realização de uma análise descritiva, calculando os resultados em percentuais, utilizaram-se do *Microsoft Office Excel 2010* para criação de gráficos para a análise dos cinco exercícios financeiros (2008 a 2012).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade: Conceitos e Objetivos

A Contabilidade destaca-se por ser uma ciência social onde oferece as informações financeiras, econômicas e patrimoniais das entidades, sendo voltadas ou não para fins lucrativos. Assim, para Marion (2005, p.26) diz que "a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo as informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa".

Segundo Paton (1990 apud Carvalho, 2003, p. 21) considera:

Contabilidade é o corpo de princípios e o mecanismo técnico por meio do qual os elementos econômicos de uma determinada organização são classificados, registrados e periodicamente apresentados e interpretados, com o escopo de prover ao seu efetivo controle e a sua eficiência.

Para Hendriksen e Van Breda (2007, p. 28) relatam que "a contabilidade é a arte de registro, classificação e sistematização, de maneira significativa e em termos monetário, de transações e eventos que são parte, de natureza financeira, e de interpretação se seus resultados".

A contabilidade busca obter informações econômicas e financeiras aos usuários podendo compreender os registros, demonstrações, análises, relatórios para mostrar a sua eficiência e eficácia dos resultados contábeis.

Assim, o objetivo da contabilidade permite que o profissional não unicamente ofereça uma tomada de decisão, mais mostre uma interação com seus usuários por meios de informações dos seus relatórios financeiros, econômicos, ambientais e podendo garantir uma transparência nos seus atos perante as empresas. Nesse sentido, Ludicibus e Marion (2000, p. 53) fala que "o objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos á entidade".

De acordo com a resolução nº. 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade diz que "o objetivo científico da contabilidade manifesta-se na correta representação do patrimônio e na apresentação e análise das causas das suas mutações". Nesse exposto, o objetivo da contabilidade é fornecer dados que mostrem as constantes

mudanças sucedidas no patrimônio e equipando ao administrador o desempenho nas suas decisões sobre a contabilidade.

2.2 Contabilidade das Instituições Públicas

De acordo com Kohama (2003, p. 47), a contabilidade pública é definida como “o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

A contabilidade pública é uma ferramenta eficaz no controle, e acompanhamento da gestão pública, podendo ser observado à legalidade dos atos da execução orçamentária (a exemplo do empenho, liquidação, pagamento, entre outros). Portanto, a contabilidade pública não se destina apenas a demonstrar as variações ocorridas no patrimônio público.

Já Fortes (2006, p. 224) diz que a contabilidade pública é “o ramo da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, mostra o valor de suas variações, bem como acompanha, controla e demonstra a execução do orçamento”.

A Contabilidade Pública investiga as ações dos serviços públicos, apurando seus resultados e melhorando a execução na gestão pública.

No entendimento de Araújo (2006, p.31):

Conceitua-se a contabilidade pública como uma especialização da ciência contábil voltada para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações.

Amorim (2008 p. 5) define como:

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução, orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão, e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

A Contabilidade Pública armazena as previsões das receitas e despesas nas entidades públicas para o alcance da aprovação do exercício orçamentário e as obrigações das variações do balanço patrimonial.

2.2.1 Campo de Atuação

A Contabilidade Pública no seu campo de atuação consistiu na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal uma base na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, onde designou normas do direito financeiro na execução e no domínio dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Portanto, seu intuito estar relacionado ao controle e na gestão dos recursos públicos, e também utilizar contas escrituradas nos seguintes sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação.

2.2.2.1 Sistema Orçamentário

No entendimento de Kohama (2008, p. 26), o sistema evidencia o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da lei de orçamentos e dos créditos adicionais, assim no fim do exercício os resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária.

Já Mota (2002), no sistema orçamentário encontra as contas que fazem o controle do orçamento aprovado e de sua execução tendo as mesmas características das contas do sistema de compensação.

Assim, os autores revelam que o sistema evidencia o final do exercício orçamentário apresentando os seus resultados comparativos entre a previsão e a execução orçamentária registrada.

2.2.2.2 Sistema Financeiro

O sistema engloba as arrecadações das receitas e despesas orçamentárias e extras orçamentárias, podendo registrar os fatos nas contas financeiras que acontece o movimento contábil.

A Lei nº 4.320/64 justifica o registro do movimento extra – orçamentário em seu Art. 93: “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro individualização e controle contábil”.

Para Bezerra Filho (2006, p. 192) todas as contas do “disponível” pertencem ao sistema financeiro, e também todas as outras contas que se relacionam com o “disponível”.Entretanto, todas as operações de débitos e créditos financeiros de forma compreendidos e não compreendidas na execução orçamentária, terão registro e controle contábil.

2.2.2.3 Sistema Patrimonial

Segundo Kohama (2008, p. 26) verifica-se que:

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Já Bezerra Filho (2006), o sistema patrimonial registra os fatos não financeiros, controlando, a movimentação das contas do ativo permanente, e do passivo permanente, evidenciando também o resultado patrimonial e o saldo patrimonial. Assim, o sistema analisa as alterações patrimoniais onde abrange os resultados da execução orçamentária, podendo ocorrer variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas onde constituirão elementos patrimoniais.

2.2.2.4 Sistema de Compensação

De acordo com Angélico (2006, p. 49):

O sistema de compensação são contas que não produzem variação patrimonial, mas representam uma fenomenologia em potencial; registram operações que não produzem de imediato nenhuma variação na equação patrimonial; entretanto variações poderão ocorrer eventualmente no futuro.

No entendimento de Kohama (2008, p. 27) relata que o registro e a movimentação das contas representativas de direitos e obrigações, onde são decorrentes de contratos, convênio ou ajustes. Diante do exposto, o sistema de compensação informa as ações administrativas que não afetam os bens, mas que estabeleçam acompanhamento, mais eficaz e durável na administração.

2.2.3 Escrituração Contábil

2.2.3.1 Conceito de Regimes Contábeis

Kohama (2003, p. 53) define o exercício financeiro como sendo “o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento”. O mesmo autor esclarece que no Brasil o exercício financeiro coincide com o ano civil.

Kohama (2003, p. 55) ainda ressalta que no Brasil “a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração Misto, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas”.

O regime de caixa é considerado as receitas e despesas do exercício, onde tudo que receber ou pagar durante o ano financeiro, mesmo tratando de receitas e despesas referem-se aos exercícios anteriores.

Assim, o regime de competência ocorre quando os impostos arrecadados e não arrecadados são distribuídos de acordo com as receitas e despesas no momento quando ocorrer o fato gerador.

2.3 Sistemas Contábeis no Setor Público

Os autores, Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008) relatam:

Que as informações contábeis disponibilizadas pelo Poder Executivo, na internet, de acordo com as disposições do artigo 51 da LRF, permitem a avaliação da arrecadação tributária dos gastos públicos, da situação financeira e do nível de endividamento de cada município, fato que para o crescimento do interesse por estudos que envolvam contas pública.

Nesse sentido, constatam uma deficiência nos recursos de arrecadamento tributário, onde se alcance o aumento da sua carga tributária.

2.3.1 Lei de Responsabilidade Fiscal aplicada ao Setor Público

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi sancionada em 04 de maio de 2000, estabelecendo normas de finanças publicas com foco em desenvolver mecanismos de

responsabilidade na gestão fiscal visando melhorar as finanças públicas dos entes públicos. Representou um marco para a gestão pública, pois vem contribuindo para que os gestores da administração pública tenham limites para gerenciar suas atividades.

A LRF tem como intenção, estabelecer princípios de finanças públicas na responsabilidade da gestão fiscal, além disso, instituíram a transparência como seus pilares básicos.

Mota (2002, p.482) ressalta que:

Essa lei estabelece regras de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão da receita e despesa, dívidas, patrimônio público e estabelecem condições, critérios, restrições e limites para a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, na tentativa, basicamente de evitar déficit e diminuir a dívida pública, dos governos Federal, Estadual, Municipal.

A Lei vigora para as quatro esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) onde é adequada mesmo aos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e o Ministério Público, e para os órgãos, entidades que competem à administração pública (as autarquias, administração direta, fundações) e outros.

Assim, mencionadas em suas características podendo destacar entre as fundamentais o fato de tratar de uma lei complementar com isso, não substitui e nem revoga a 4.320/64.

A LRF tem como objetivo atender aos Art.163º, 169º, 250º da Constituição Federal (CF) que cuida das normas de finanças públicas.

Em termos, a LRF foi regularizada em conformidade com o Art. 163º da CF:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

A LRF estabelece em seu Art. 1º que:

Inciso 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, 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 consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar".

A LRF preocupa primeiramente com a limpidez da gestão pública, onde é de extrema importância e fundamental para os cidadãos uma inspeção no pagamento dos serviços públicos.

A mencionada lei admite que o gestor não deva contrair despesas nos seus dois últimos quadrimestres do mandato conforme o Art. 42 da LRF.

Art. 42 - É vedado ao titular de poder ou órgão referido no art. 20 nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Nesse contexto, a LRF preocupa com os gastos dos últimos oito meses do mandato, porém as despesas e encargos terão seu compromisso até o final do seu exercício.

2.4 Orçamento Público

O orçamento público é uma parte do poder Legislativo para a fiscalização dos dispêndios públicos. "O princípio orçamentário preconiza que as previsões de receita e a fixação da despesa devem sempre se referir a um período limitado de tempo". Araújo (2006, p. 68)

Assim, a Constituição Federal de 1988 refere-se sobre a autonomia imposta ao ente governamental e ainda do processo de elaboração do orçamento no seu Art. 24 – Compete a União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: II – Orçamento.

Segundo Mota (2002, p. 22): "Orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro público nos projetos e atividades previamente delimitadas".

Nesse contexto, tende-se a um acordo sobre o orçamento público que nasceu da necessidade dos Cidadãos de verificar o uso dos recursos que estão à disposição das atividades financeiras do governo.

2.4.1 Leis Orçamentárias

O Orçamento Público é uma ferramenta de planejamento adotado pelo Estado com um propósito de receber metas e objetivos onde são propostas as ações do poder público, assim podendo ser analisado o orçamento e utilizar os planejamentos desenvolvidos no governo para alcançar os resultados desejados.

Assim a Constituição de 1988 com referência a matéria orçamentária em seu Art. 165 estabelece:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III- os orçamentos anuais.

2.4.1.1 O Plano Plurianual

Segundo o inciso 1º do Art. 165 da Constituição Federal de 1988 a lei relata a instituição da PPA que estabelece, de certa forma regionalizada, suas diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal sobre as despesas de capital e outras despesas decorrentes e relativas aos programas de duração continuada.

Segundo Araújo (2006, p. 76): “É um plano de médio prazo, por meio de ordenar as ações do governo que levem ao alcance dos objetivos e das metas fixadas para um período de quatro anos”.

A Lei do PPA é emitida a câmara até o dia 31 de agosto do primeiro ano de mandato e retornado ao executivo no final da segunda sessão do legislativo, ou seja, até o dia 31 de dezembro. Portanto, o município não se torna competente para estabelecer os prazos perante esta lei.

2.4.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

O artigo 165, inciso 2º da Constituição Federal de 1988, determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que compreenderá suas metas e prioridades da administração pública, incluindo os gastos do capital para o exercício financeiro.

Por sua vez para Bezerra Filho (2006, p. 22):

A LDO compreende metas e prioridades da administração pública federal incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação dos agentes financeiros oficiais de fomento.

O plano da LDO necessitará ser encaminhado até oito meses e meio, antes do encerramento do exercício financeiro ou até o dia 15 de abril e retornado ao poder Legislativo até o dia 30 de julho para fins de sanção e divulgação.

2.4.1.3 Lei Orçamentária Anual

A Lei n ° 4.320/64 em seu Art. 2 ° tratou da lei orçamentária anual:

Art. 2º A lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica- financeira e o programa de trabalho do governo, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

A Constituição Federal ainda em seu Art. 165, inciso 5º determina que a lei orçamentária compreenda:

- I – o orçamento fiscal referente aos poderes da União.
- II- o orçamento de investimento das empresas.
- III- o orçamento da seguridade social.

O plano da LOA considera os tipos de orçamento para valorizar as receitas arrecadadas durante o ano aderente e as despesas onde são realizadas com este recurso se forem aprovado pelo Legislativo até o final do primeiro semestre do ano.

2.5 Receitas Públicas

Receita Pública são as entradas de recursos nos cofres da administração Pública em dinheiro ou outro bem representativo, para o atendimento de despesas ou gastos essenciais na realização de seus objetivos.

Andrade (2007, p.51) define como receita pública:

Toda e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam.

Kohama (2006, p.60) traz a definição:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado – quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

Verifica-se que nem todos os recursos arrecadados pelos contribuintes por virtude de leis são analisados como receitas públicas, mas valores não pertencentes ao governo que seja responsável pelo seu recolhimento, no qual também estão incluídas as questões de virtude dos contratos, cauções ou fianças.

2.5.1 Classificação das Receitas

As receitas podem ser classificadas em dois grandes grupos, conforme pode ser vista na Lei Federal 4.320/64 em Orçamentárias e Extra orçamentárias.

Para Silva (2004 p. 103) diz que a “receita orçamentária é toda receita ou recursos vinculados à Lei Orçamentária Anual – LOA, e que venha a ser aplicados nos gastos públicos”. É o ingresso de todo bem ou espécie que venha agregar valor ao patrimônio, com efeito permanente.

As receitas correntes são classificadas em categorias econômicas (receitas correntes e receita de capital), mas podem ser sub classificadas em origem dos recursos, a captação de recursos e orçamentos vinculados e também na origem em arrecadação de tributos e alienação de bens.

Conforme Bezerra Filho (2008 p. 50) relata que “a receita extra orçamentária, são aquelas que ingressam nos cofres públicos de maneira transitória, caracteriza-se pela sua não estabilidade, onde sua arrecadação não depende de autorização legislativa, e nem é vinculada à execução do orçamento”.

Nesse contexto, as receitas extra orçamentária são o ingresso de recursos aos cofres públicos que não fixam valor agregado ao patrimônio Público, mas não se incorpora ao mesmo.

2.6 Despesas Públicas

De acordo com Kohama (2006, p.87) despesas públicas como “todas as despesas fixada na Lei Orçamentária Anual – LOA, a ser destina a execução no serviço público”. Nesse sentido, a despesa pública compreende aos gastos efetuados no Estado para o custeio das atividades, sendo está fixada mediante a Lei Orçamentária vigente para obter uma validade perante o órgão da administração responsável.

2.6.1 Classificação das Despesas

Segundo Kohama (2006, p. 87) a despesa publica classifica em dois grandes grupos:

- Despesas Orçamentárias;
- Despesa Extra orçamentaria.

2.6.1.1 Despesas Orçamentárias

As despesas orçamentárias devem está previstas no orçamento vigente, observando para isso os regulamentosda lei do orçamento, que de acordo com Lima e Castro (2006, p. 58):

Define-se como despesa pública o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as varias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos.

O entendimento exposto observa que os montantes dos recursos devem ser utilizados pelo Estado e pessoas de direito público na conservação dos serviços da administração como autorizado por lei. Assim, ressaltando uma medida de custeio no que foi elaborado no programa pelo orçamento.

2.6.1.2 Despesa Extra Orçamentaria

Para Silva (2004, p.133) "a despesa extra orçamentária é a saída financeira decorrente de devolução dos recursos recebidos anteriormente a títulos de ingresso extra orçamentário". Assim, a despesa extra orçamentária estão organizadas no desembolso não orçamentário, ou seja, nas retenções e entradas de impostos como o IRRF, INSS do servidor.

2.7 Indicadores de Gestão Pública

O uso dos indicadores necessita adequar aos seus usuários uma melhor compreensão dos balanços oferecidos pelos entes públicos, visando uma transparência desde os mesmos sejam publicado de uma forma clara, evitando somente o uso da linguagem prática.

Nesse tópico, estão expostos alguns indicadores de gestão pública que podem ser utilizados no processo de gestão onde dizem respeito às receitas, tais quais: participação da receita tributária, participação das receitas de transferência, participação de receitas de capital, participação do FPM.

Segundo Toscano Jr. (2000, p.12) diz que:

o desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais que permitam a criação de informações úteis para a tomada de decisão, é de importância fundamental para a "instrumentalização" do processo de geração e monitoramento de indicadores de desempenho, a fim de viabilizar a mensuração do desempenho da gestão pública.

Nesse sentido, o administrador não tem como observar os resultados mensurados e as decisões deverá ser tomado entre os elementos que serão representados de forma precisa, pois uma qualidade essencial no sistema de medição são os instrumentos de gestão pública para a administração do seu negócio.

2.7.1 Indicadores de Estrutura de Receitas Públicas

O indicador de gestão relacionado a receitas publica buscam determinar o perfil das receitas e verificar como cada componente participa das receitas totais. Dessa forma,

o uso de técnicas que possam subsidiar esse monitoramento e acompanhamento das finanças pode contribuir para o gerenciamento das arrecadações públicas, bem como para os gastos públicos.

Assim, a definição de Matias e Campello (2000) mostra no quadro2 as fórmulas, e um respectivo significado dos indicadores de gestão de receita pública.

Quadro2- Indicadores de Gestão de Receitas Públicas.

Indicador	Fórmula	Interpretação
Participação da receita tributária	$\frac{\text{Receita Tributária (ISS, IPTU, ITBI)}}{\text{Receita Total}}$	Esse indicador indica a relação entre as receitas próprias municipais e o total das receitas.
Participação da receita de transferência	$\frac{\text{Receitas de transferências}}{\text{Receita total}}$	Indicar a relação entre as receitas de transferência e o total das receitas. Segundo os autores ele fornece o grau de dependência que a administração municipal possui de outras esferas governamentais.
Participação da receita de capital	$\frac{\text{Receitas de Capital}}{\text{Receita Total}}$	Indica a relação entre as receitas de capital e o total das receitas. Detecta quanto esta sendo utilizado de receitas de terceiros para o exercício das funções públicas.
Participação do FPM	$\frac{\text{Receitas FPM}}{\text{Receita Total}}$	Indica a relação entre as receitas de transferência Federal e o total das receitas. E um indicador que mostra o nível de dependência do Município em relação ao Governo Federal.
Participação do ICMS	$\frac{\text{Receitas ICMS}}{\text{Receita Total}}$	Indica a relação entre as receitas de transferência Estadual e o total das receitas. E um indicador da dependência do Governo Estadual.
Participação na Renda	$\frac{\text{Receitas Próprias + ICMS}}{\text{Renda Municipal}}$	Indica a relação entre as receitas que possuem dependência com a gestão municipal e a renda do Município. E um indicador da eficiência da gestão tributária.
Receitas per capita	$\frac{\text{Receitas Próprias + ICMS}}{\text{População}}$	Indica a relação entre as receitas que possuem dependência com a gestão municipal e a população do Município.

Fonte: Adaptado de Matias e Campello (2000)

Estes indicadores são considerados importantes para a contabilidade pública, no sentido de que auxiliam tanto a sociedade quanto aos gestores a acompanhar o desempenho das receitas.

2.7.2 Indicadores de Estrutura de Despesas Públicas

Os indicadores de despesas públicas são descritos a seguir com significado de cada um deles, que sejam para verificar a totalização de despesas na gestão.

Assim, a definição de Matias e Campello (2000) mostra no quadro3 as seguintes fórmulas, como também um respectivo significado dos indicadores de gestão de despesa pública.

Quadro 3-Indicadores de Gestão de Despesas Públicas.

Indicador	Fórmula	Interpretação
Participação da despesa de custeio	$\frac{\text{Despesa de Custeio}}{\text{Receita Orçamentaria Liquida}}$	Fornece a relação entre as despesas de custeio e as receitas correntes. Indica a parcela das receitas comprometidas com despesas de custeio.
Financiamento das dividas de custeio	$\frac{\text{Receitas Tributarias}}{\text{Despesas de Custeio}}$	Fornece a relação entre as receitas tributarias e as despesas de custeio. Indica a parcela das despesas de custeio financiadas por receitas tributarias.
Despesa com pessoal	$\frac{\text{Despesa com Pessoal}}{\text{Receita Corrente Liquida}}$	Fornece a relação entre as despesas com pessoal ativo e inativo e as receitas correntes. Indica a parcela das receitas correntes comprometida com despesas de pessoal.
Despesa com pessoal total	$\frac{\text{Despesas Totais com Pessoal}}{\text{Receita Corrente Liquida}}$	Fornece a relação entre as despesas totais com pessoal ativo e inativo e as receitas correntes. Indica a parcela das receitas correntes comprometida com despesas totais de pessoal.
Investimento	$\frac{\text{Despesa de Capital Liquida}}{\text{Receita Orçamentaria Liquida}}$	Fornece a relação entre as despesas de capital liquida e as receitas totais. Indica a parcela das receitas utilizadas para o financiamento de investimentos.

Fonte: Adaptado de Matias e Campello (2000)

Tais indicadores podem ser utilizados para mostrar a relação entre as despesas com alguns itens que podem auxiliar na identificação de informações para servir o gestor como auxílio na tomada de decisão.

2.8 Contabilidade Ambiental: Contexto Histórico e Conceitos

De acordo com Dias (2007) a evolução faz parte do processo natural do homem, gerando, mudanças, inovações e progresso nas ciências, em especial nas Ciências Sociais. Assim, o rápido desenvolvimento econômico nos últimos anos, às entidades precisaram adaptar as constantes mudanças e tendo que mudar o perfil contábil, passando a ter uma função ligada a responsabilidade social e com o meio ambiente, como afirma Sá (2002, P.48):

A Contabilidade, nos últimos anos do século que terminou, foi diretamente atingida por modificações de base. O consagrado objeto desta ciência, ou seja, a riqueza das células sociais passou, instintivamente, por uma ampliação indagativa. Rompeu-se a barreira do ambiente interno das empresas e instituições e passou-se a buscar conexões com fatos de maior amplitude. Tal rompimento, todavia, exigiu mudanças de métodos científicos e de óticas de observação para que pudesse, inclusive, utilizar racionalmente os progressos e atender com maior adequação às novas necessidades das empresas e instituições.

Nesse sentido, ocorreu a realização da primeira Conferência Internacional sobre Meio Ambiente da ONU (CNUMAD), ocorreu em 1972, em Estocolmo, na Suécia, onde foram abordados os problemas ecológicos e os impactos ambientais, contando com a participação de 250 organizações não governamentais e representantes de 113 países e vários órgãos ligados à ONU. Assim, esse foi o evento mais importante que abordou sobre o tema ambiental dividindo opiniões de ambientalistas, e depois desta conferência deu origem ao "Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA)" que ficou responsável pelas ações nacionais e internacionais na proteção do desenvolvimento sustentável.

Em seguida, aconteceu uma nova reunião a "ECO 92 – Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente", onde o evento foi realizado na cidade do Rio de Janeiro na visão de debater o desenvolvimento sustentável do planeta e com participações de 114 chefes de Estado, mais de 10 mil jornalistas e também uma população de mais de 500 mil pessoas. Nesse contexto, a mobilização do planeta na defesa do meio ambiente e da sustentabilidade ambiental, veio através da conscientização da população na preservação correta dos recursos naturais.

A contabilidade ambiental pode ser entendida, Segundo Paiva (2009, p.15) "como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas

costumadas de decisões". Nesse contexto, a contabilidade ambiental tem uma meta para atender os seus usuários e gestores fornecendo informações dos eventos ambientais.

Segundo Carvalho (2007, p.111) define Contabilidade Ambiental:

Contabilidade Ambiental pode ser definida como o destaque dado pela ciência aos registros e evidenciações da entidade referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente. Não se configura em nenhuma nova técnica ou ciência, a exemplo da auditoria ou da análise de balanços, mas em uma vertente da Contabilidade, a exemplo da contabilidade comercial ou industrial, que estuda fatos mais específicos de uma determinada área, no caso, a área ambiental.

A contabilidade ambiental define em destacar os patrimônios das empresas relacionados com o meio ambiente e observando a legislação ambiental vigente, ajudando na responsabilidade das empresas.

Nesse contexto a Resolução 750/93 do CFC dispõe que:

A contabilidade Ambiental tem por objetivo registrar e controlar, toda e qualquer atividade, desenvolvida ou em desenvolvimento, ocorrida ou a incorrer, não importando se em maior ou menor relevância, desde que, mensurável em moeda, que cause ou possa vir a causar qualquer tipo de dano ao meio ambiente bem como, toda e qualquer ação destinada a amenizar e/ou extinguir tais danos, devendo ser registrada contabilmente em contas contábeis especificadas, na data de sua ocorrência, em consonância com o disposto nos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

De acordo com Ribeiro (2005) *Apud* Carvalho (2007), os objetivos da contabilidade ambiental diz "[...] identificar, mensurar e esclarecer os eventos transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade."

No exposto dos autores, verifica que a contabilidade ambiental vem sendo lançado da maneira como os fatos mutáveis acontecem nas organizações, ativos e passivos ambientais, assim as receitas e despesas desta natureza onde possa transmitir informações aos usuários.

2.9 Indicadores de Desempenho Ambiental no Setor Público

Segundo Paiva (2009, p.133) relata que alguns países, como Alemanha, Estados Unidos, Canadá, Nova Zelândia, Bélgica, Suíça, Austrália e Inglaterra dentre outros, as indústrias estão fazendo o uso dos *Environmental Performance Indicators* - EPI (Indicadores de Desempenho Ambientais), para controle e divulgação de medidas de emissão de resíduos na natureza, advindos de seus processos produtivos.

Para Martin e De Luca (1994, p. 255) descrevendo os cuidados devem ser tomados na análise de indicadores, afirmam que:

Para um estudo racional sobre o desempenho de uma empresa, é importante que os indicadores sejam comparados historicamente (com os obtidos, na mesma empresa, em períodos anteriores) com os padrões estabelecidos [...] e com índices de empresas do mesmo ramo e padrões do setor de atividades e economia em geral.

Assim, os recursos investidos na gestão ambiental em transformações financeiras são relevantes no desempenho ambiental da organização pública.

O quadro 4 apresenta alguns dos indicadores que existem relacionados com o meio ambiente que podem ser utilizados para análise de desempenho ambiental de qualquer entidade.

Quadro 4 – Indicadores de desempenho verdes operacionais

ÍNDICE	FORMULAÇÃO	RELAÇÃO CASUAL	REFLEXO
Qualidade ambiental dos gastos.	<u>Gastos Ambientais</u> Gastos totais	Relaciona a participação dos gastos ambientais sobre os gastos totais.	Identifica o quanto a empresa gasta com meio ambiente.
Motivação dos gastos ambientais.	Gastos ambientais <u>involuntários</u> Gastos ambientais voluntários	Compara os gastos ambientais realizados de forma voluntária com os involuntários.	Mede os gastos ambientais voluntários em relação aos involuntários.
Natureza dos gastos ambientais.	Gastos ambientais <u>Operacionais</u> Gastos ambientais não operacionais	Verifica a relação entre os gastos operacionais referentes ao meio ambiente e os não operacionais.	Reflete o quanto a empresa realiza de gastos ambientais operacionais e não operacionais.
Intenção dos gastos ambientais	Gastos ambientais <u>preventivos</u> Gastos de recuperação ambiental	Correlaciona os gastos com preservação ambiental com os de recuperação de áreas devastadas.	Demonstra se a organização realiza mais gastos preventivos ou de recuperação de área degradadas.
Escopo dos gastos ambientais.	Gastos ambientais na <u>empresa</u> Gastos ambientais externos	Compara os gastos ambientais dentro da empresa e fora da empresa.	Representa a preocupação ambiental da empresa dentro e fora dela.

Comprometimento ambiental das receitas.	$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{Receitas totais}}$	Demonstra o quanto da receita foi gasto com meio ambiente.	Reflete os investimentos totais da empresa com meio ambiente
Qualidade ambiental dos insumos e matérias-primas	$\frac{\text{Insumos geradores de resíduos}}{\text{Insumos totais}}$	Verifica o quanto dos insumos consumidos produzem resíduos em relação ao total.	Apresenta o grau de consciência ambiental relativo ao uso de materiais que não polui.
Eficiência ambiental operacional.	$\frac{\text{Volume de resíduos}}{\text{Volume operacional}}$	Indica a relação entre volume dos resíduos com o de produção.	Revela o grau de geração de resíduo na produção.
Eficiência energética operacional	$\frac{\text{Volume de energia consumido}}{\text{Volume operacional}}$	Compara o volume de energia consumido com a quantidade de produtos fabricados.	Mede o nível de eco-eficiência do consumo de energia.
Qualidade ambiental do faturamento	$\frac{\text{Faturamento dos produtos ambientais}}{\text{Faturamento total}}$	Mede a participação dos produtos que não degradam o meio ambiente em relação ao faturamento total.	Reflete o nível de eficiência verde no faturamento total da organização.
Coefficiente de P & D ambiental	$\frac{\text{Investimentos em P \& D ambiental}}{\text{Investimentos totais em P \& D}}$	Relaciona os gastos com pesquisa e desenvolvimento direcionados a questão ambiental com o gasto total em P & D.	Representa a preocupação da empresa em desenvolver processo e produtos que não agridam o meio ambiente.
Coefficiente de investimentos ambientais gerais	$\frac{\text{Investimentos relativos ao SGA}}{\text{Investimentos totais}}$	Verifica o quanto dos gastos totais foi investido em Sistema de Gestão Ambiental	Apresenta o nível de preocupação da empresa com SGA.

Fonte: Adaptado de Callado e Callado (2009) *apud* Albuquerque (2009).

Estes indicadores do quadro 4 relacionam as variáveis em uma perspectiva operacional auxiliando os gestores na melhor forma de medir o desempenho ambiental de sua organização.

Neste sentido, Segnestam (1999, p. 16) define que, os indicadores “quantificadores e simplificadores e informações de modo que facilitem o entendimento dos problemas ambientais tanto pelos tomadores de decisões como pelo público externo”.

Relacionando este quadro com os comentários dos os autores, percebe-se que os EPI's são mensurações diretas e indiretas da característica ambiental e utilizados na avaliação e tendências das qualidades ambientais. A relação com o que foi investimento com o meio ambiente com os ganhos referentes, por exemplo, explanam a mensuração evidente desses dois componentes importantes da gestão ambiental.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesse trabalho analisou por meios de dados coletados no Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade sobre Receitas e Despesas dos municípios Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos – PB. Os anos a serem analisados foram 2008 a 2012 sendo representado nos gráficos pelos numerais de 1 a 5 respectivamente.

O estudo apresenta o comportamento dos indicadores de receitas públicas nos municípios em análise, verificando como cada componente participa nas receitas totais. Para esta análise foram escolhidos os Indicadores de Participação da Receita Tributária, de Participação de Receita de Capital e de Participação do Fundo de Participação dos municípios (FPM).

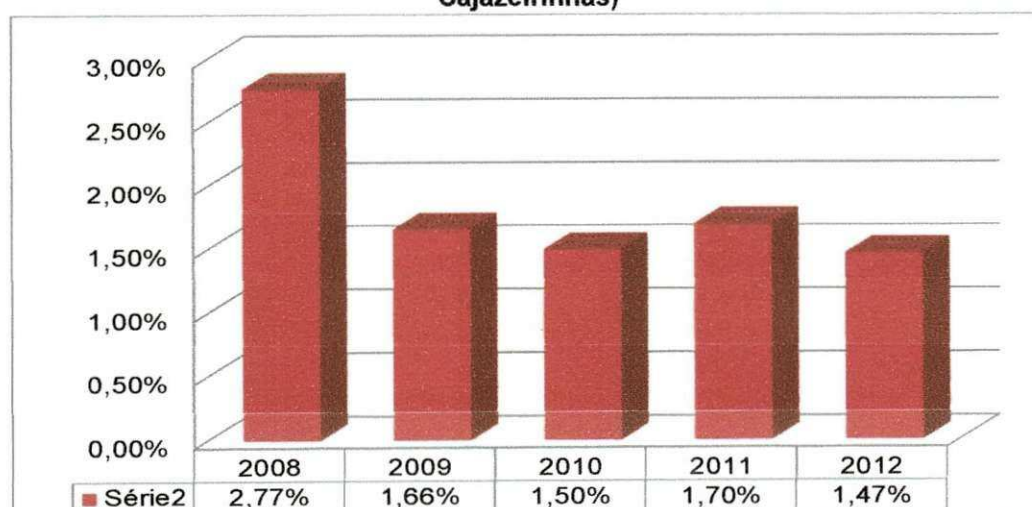
3.1 Indicadores Financeiros relacionados com a Receita e Despesa Pública

Nesse primeiro momento da análise consiste em verificar os indicadores propostos na metodologia no que tange ao comportamento das receitas e Despesas Públicas, como se segue.

3.1.1 Comportamento das Receitas Tributárias com a Receita Total

O indicador de participação da Receita tributária indica a relação entre as receitas próprias municipais e o total das receitas.

Gráfico 1 – Indicador de Participação da Receita Tributária (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013

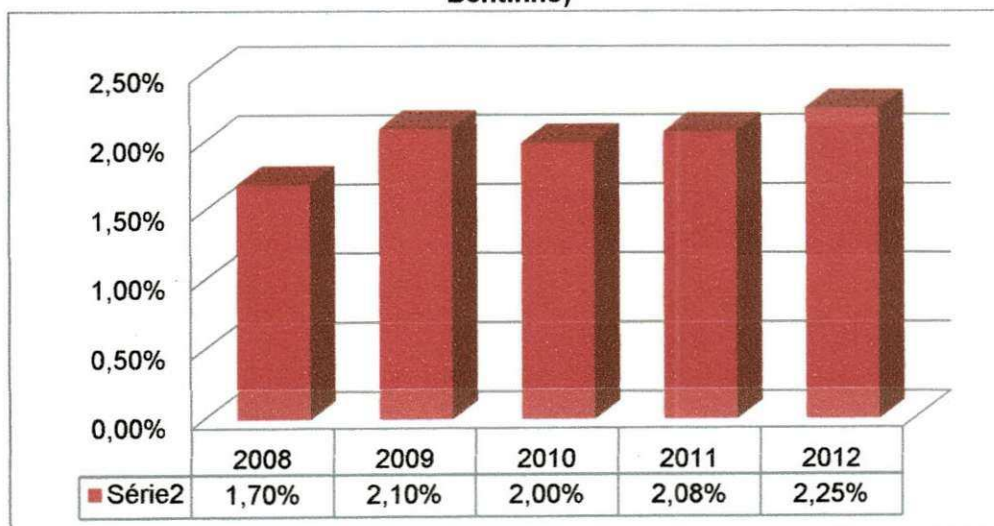
O gráfico 1, referente o município de Cajazeirinhas percebe-se que nos cinco exercícios financeiros em análise, há arrecadação de impostos. Observa-se também, que houve uma variação dos resultados de forma que a receita tributária reduziu no decorrer dos anos em estudo.

Percebe-se que o maior índice de receita tributária arrecadada em relação à receita total desse município, foi no ano 2008, com percentual de 2,77% e a menor foi em 2012 com apenas 1,47%.

No ano de 2009 e 2010 verificou que houve uma queda na arrecadação da receita tributária, totalizando respectivamente percentuais iguais a 1,66% e 1,50% se comparado a 2008. Em 2011, as receitas tributárias obtiveram um pequeno aumento passando para 1,70% e no último ano analisado, aproximando-seao resultado de 2010.

O que se observa é que os impostos tributários nesse município decresceram em relação às receitas totais, se compararmos o primeiro com o último ano em análise. Nesse caso, verifica-se que Cajazeirinhas tem uma arrecadação de tributos de pouca relevância sobre o montante da Receita Total.

Gráfico 2 – Indicador de Participação da Receita Tributária(Município de São Bentinho)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

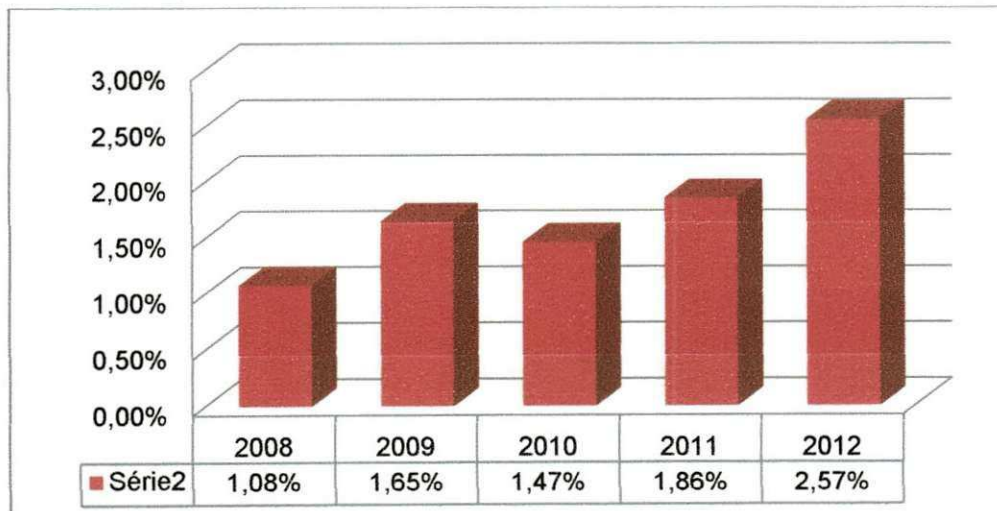
No gráfico 2, que representa o município de São Bentinho, o que se identifica é que houve um aumento na arrecadação desses impostos em todos os anos em estudo,

com exceção do ano 2010 comparado ao ano anterior, que diminuiu nessa escala de acréscimo para 2,00%, apesar da variação não ser expressiva.

O resultado mostra que o município aumentou seu recolhimento de Receita Tributária, na medida em que se passavam os anos. Detalhadamente os resultados apontam no primeiro ano apenas 1,70% de arrecadação de tributos em relação a receita total, aumentando para 2,10% em 2009. Em seguida houve uma pequena redução em 2010, conforma já escrito, voltando com seu fluxo de arrecadação nos anos de 2011 e 2012, com percentuais iguais a 2,08% e 2,25% o que demonstra o maior índice já registrado. Esse aumento foi decorrente de algumas construções e serviços realizados no decorrer dos anos analisados no município fazendo com que o mesmo cobrasse os tributos municipais como ISS.

O gráfico 3, verifica o município de São Domingos que mostrando os percentuais de receita tributárias recolhida nos cincos exercícios financeiros relacionados a receita total de cada ano.

Gráfico 3 – Indicador de Participação da Receita Tributária (Município de São Domingos)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

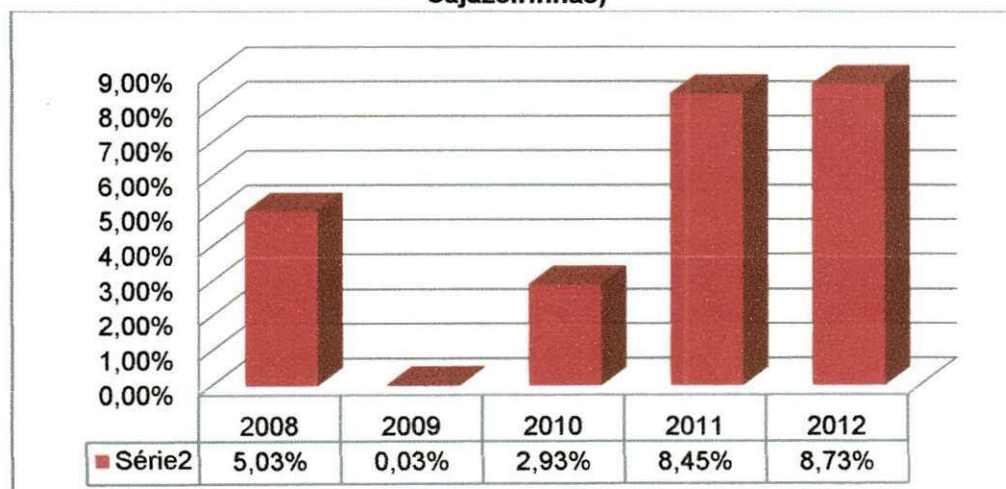
No gráfico representado pelo município, verifica-se que houve uma variação positiva em relação ao recolhimento dos tributos em função da receita total, aumentando de 1,08% em 2008 para 2,57% em 2012. No ano de 2009 houve aumento equivalente a 0,57% com base no primeiro ano. Já em 2010 essas receitas diminuíram para 1,47% voltando a crescer em 2011 para 1,86%. Assim, verificou que o município no último ano em análise obteve um percentual relevante, visto que nesse ano foi

construído a Rodovia Estadual PB338 juntamente com uma ponte sobre o Rio Piranhas, uma obra no valor de mais de 10 milhões de reais fazendo o município cobrar ISS pelo serviço realizado.

3.1.2 Indicador de Participação da Receita de Capital dos Municípios

Esse indicador indica a relação entre as receitas de capital e o total das receitas. Os gráficos 4, 5 e 6 mostram os resultados da análise referente a participação da Receita de Capital, com intuito de indicar sua relação com o total das receitas dos anos em estudo, o que detectará, quanto esta sendo utilizado de receitas de terceiros para o exercício das funções públicas.

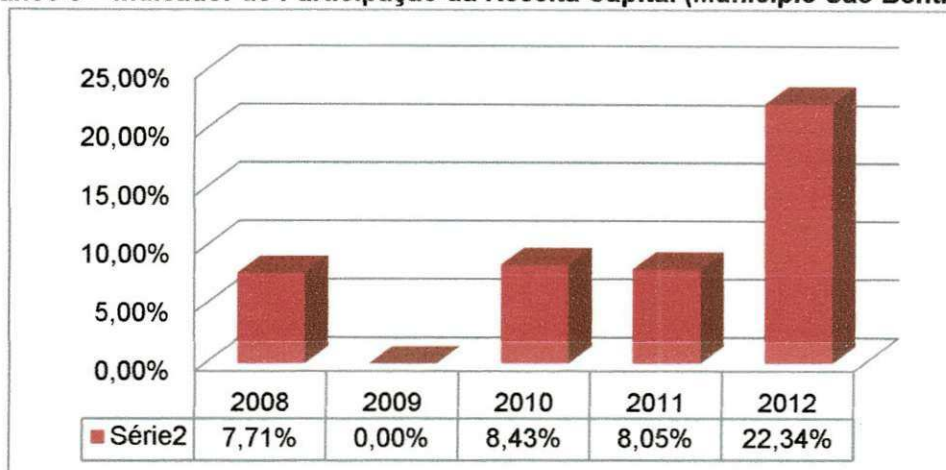
Gráfico 4 – Indicador de Participação da Receita Capital (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

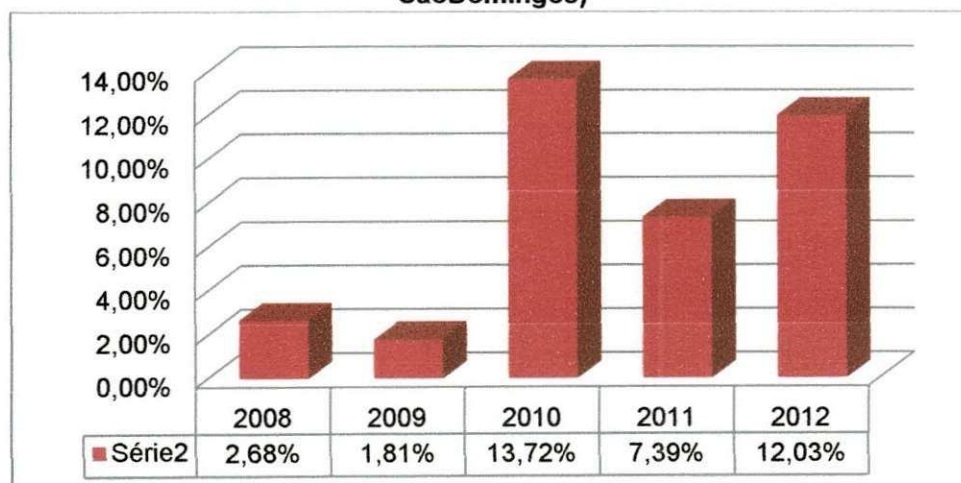
Os resultados mostram que houve em todos os anos analisados desse município, acréscimos no total de participação da receita de Capital, com exceção do ano 2009, que houve uma queda significativa, equivalente a 5% em relação ao primeiro ano.

Nos demais anos, iniciando por 2008 que apontou um percentual de 5,03%, verifica-se que o fluxo aumentou para 2,93% em 2010, continuando nesse ritmo nos anos de 2011 e 2012, com resultados iguais a 8,45% e 8,73% respectivamente, ou seja, foi no ano 2012 que esse município mais utilizou recursos de terceiros para o exercício das funções públicas.

Gráfico 5 – Indicador de Participação da Receita Capital (Município São Bentinho)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O gráfico 5 demonstra as informações do município de São Bentinho em relação a participação da receita de Capital cujo ano 2008 apresentou 7,71%, o que exibe o total de receitas de terceiros usados naquele ano para o exercício das funções. No ano seguinte houve uma queda absoluta desses recursos, onde não se identificou nenhum percentual. Já em 2010, com índice igual a 8,43% houve um aumento considerável. Em seguida aconteceu um pequeno declínio para 8,05% e no ano 2012 exorbitaria atingindo 22,34% que indica que o município nesse ano utilizou de boa parte do total das receitas de capital para subsidiar o exercício das suas funções.

Gráfico 6 – Indicador de Participação da Receita Capital (Município de São Domingos)

Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

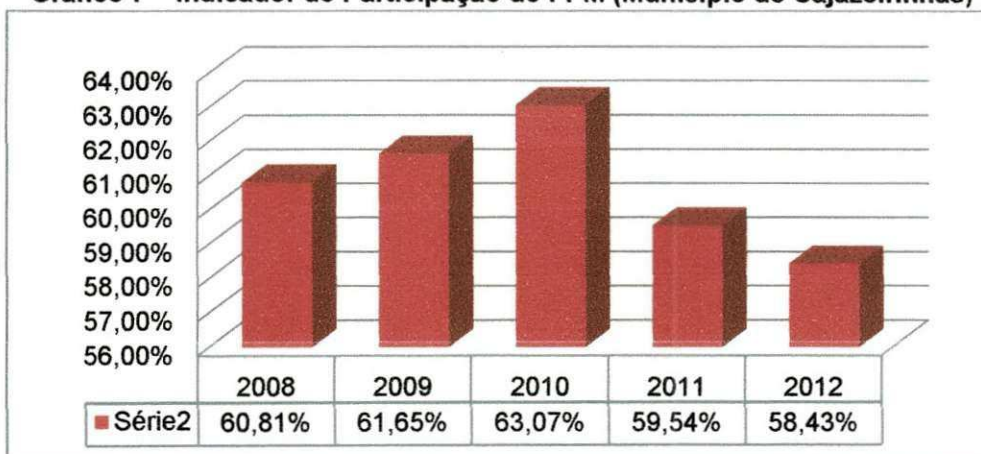
O município de São Domingos representado pelo gráfico 6, revela os percentuais utilizados em cada ano, no sentido de demonstrar quanto de receita de capital foi utilizada para realização dos serviços públicos. O que se observa é a existência de variação de resultados de aumentos e reduções entre os anos. Em 2008, obteve-se

2,68 %, diminuindo no ano seguinte para 1,81%. Logo após, no ano de 2010, houve o maior resultado com exatamente 13,72%, reduzindo para 7,39 em 2011, e voltando a aumentar para 12,03% no final dos anos em análise.

3.1.3 Indicador de Participação do Fundo de Participação dos Municípios

O indicador de participação do FPM indica a relação entre as receitas de transferências Federais e o total das receitas, mostrando o nível de dependência do Município em relação ao Governo Federal.

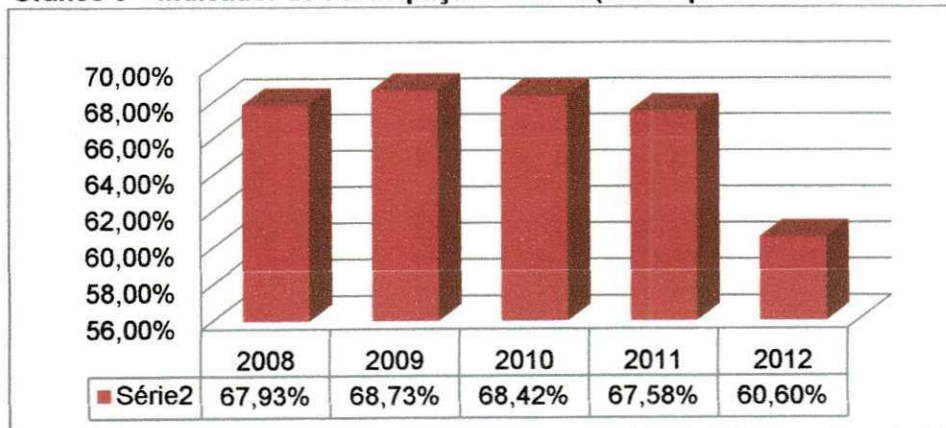
Gráfico 7 – Indicador de Participação do FPM (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

Nesse gráfico, pode-se afirmar que dos anos de 2008 a 2010, houve um avanço no que diz respeito as entradas de recursos provenientes do Governo Federal, apontando uma escala de crescimento considerável. Tais percentuais variam de 60,81% em 2008 para 63,07% em 2010. Observam-se esses resultados uma redução para 59,54% em 2011 e 58,43% em 2012.

Gráfico 8 – Indicador de Participação do FPM (Município de São Bentinho)

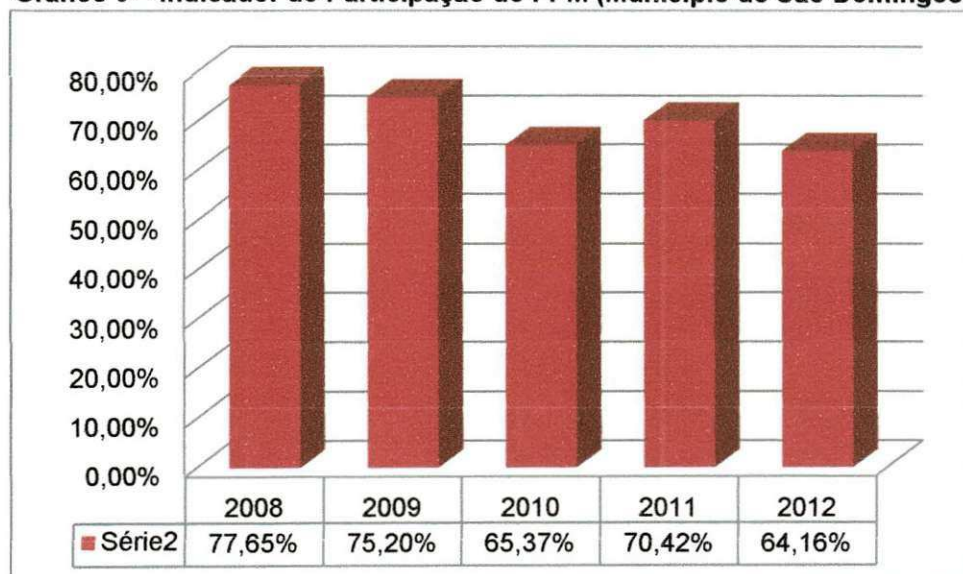


Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O município de São Bentinho apresenta no final da aplicação dos cálculos para o encontro da análise resultados, equivalente a 67,93 % em 2008, alcançando um topo um pouco maior em 2009, com 68,73%. Esses valores passaram a diminuir para 68,42% em 2010, continuando com queda em 2011 com 67,58%. Por fim, em 2012, continua a decrescer para índices iguais a 60,60%.

Nesse sentido, arelação com a receita total, os resultados mostram que as receitas de participação aumentaram do primeiro para o segundo ano, passando a declinar nos demais anos.

Gráfico 9 – Indicador de Participação do FPM (Município de São Domingos)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

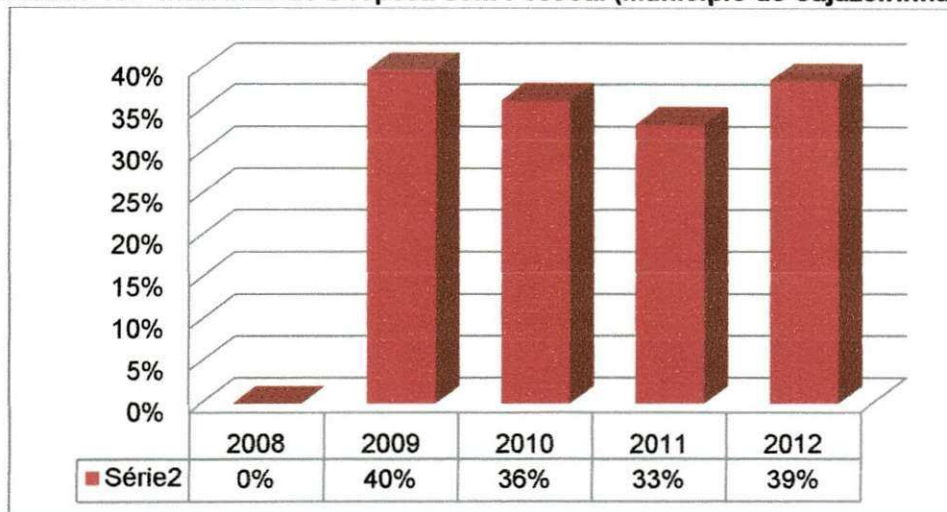
Em relação ao município de São Domingos, visualizado no gráfico 9, no que tange o indicador de participação do FPM, está relacionado com as receitas totais desse município dos anos analisados, observando-se o maior índice em 2008 (77,65%), reduzindo em 2009 e 2010 para 75,20% e 65,37% respectivamente. Ainda o que se pode perceber é que houve um aumento em 2011 equivalentes a 70,42% e novamente outra redução para 64,16%.

No estudo, verificou que os três gráficos observou que houve uma redução do FPM, isso deu pelo reflexo da crise mundial que chegou a atingir os municípios.

3.1.4 Relação da despesa com pessoal com as receitas correntes

Esse indicador fornece a relação entre as despesas com pessoal e as receitas correntes, indicando a parcela das receitas correntes comprometida com despesas de pessoal.

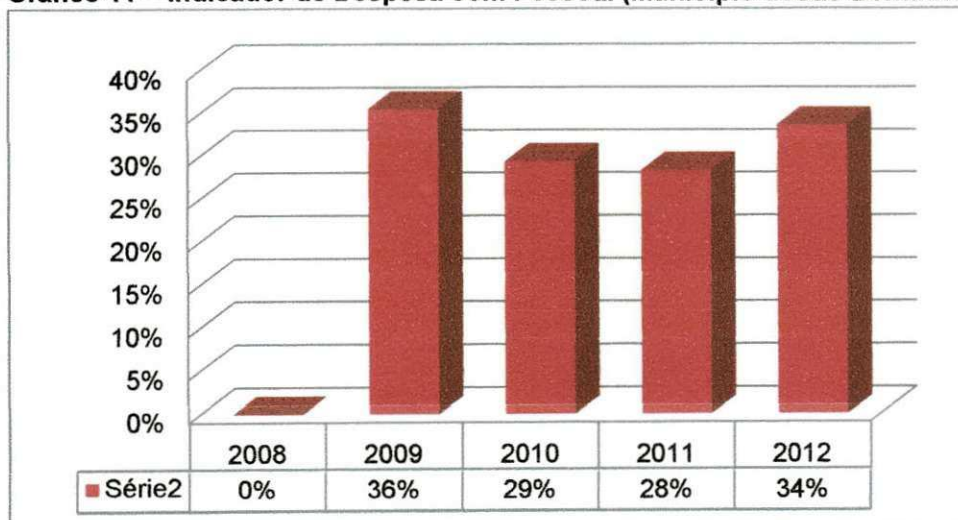
Gráfico 10 – Indicador de Despesa com Pessoal (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O que se observa no município de Cajazeirinhas é que no primeiro ano foi impossível de identificar os dados para aplicação da fórmula, tendo em vista que a informação referente à Despesa com Pessoal, só estava disponível no site do Sagres *on line* a partir do ano 2009. O gráfico 10 mostra que, nos anos posteriores, houve reduções do valor da receita corrente comprometida para custear as despesas com pessoal, pois em 2009 esse valor representava aproximadamente 40%, em seguida 36%, 33% em 2011, voltando a crescer em 2012 com 39%.

Gráfico 11 – Indicador de Despesa com Pessoal (Município de São Bento)

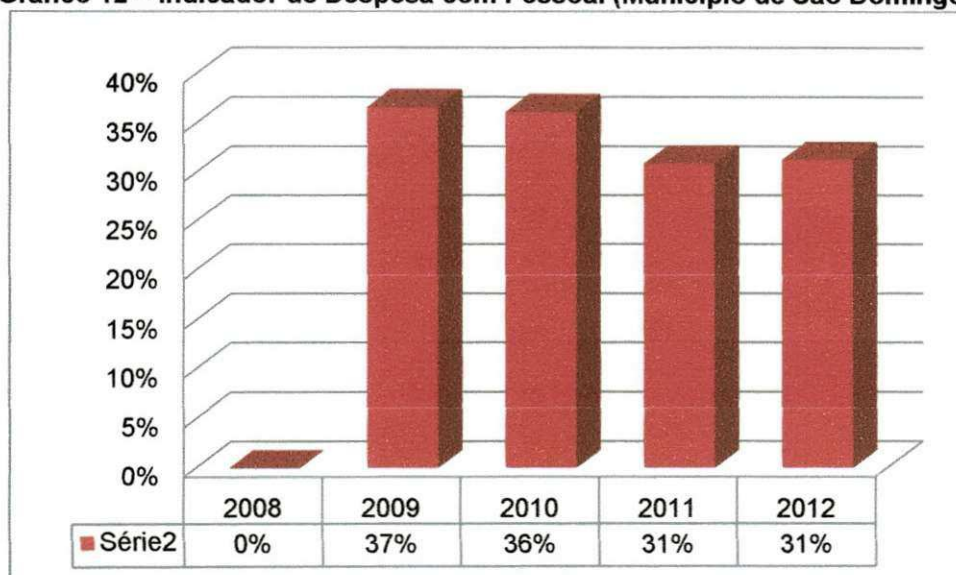


Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O gráfico mostra que no ano 2008, assim como no município de Cajazeirinhas, não foram realizados cálculos, tendo em vista a inexistência de dados, devido não ser informado no Sagres, informações precisas para se chegar a um resultado.

Não diferente do município anterior, o que se observa também é uma diminuição de receitas correntes para custear os gastos com pessoal, onde em 2009 representou 36%, passando para 29%, a diante para 28% em 2011, tornando a aumentar em 2012 para 34%.

Gráfico 12 – Indicador de Despesa com Pessoal (Município de São Domingos)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

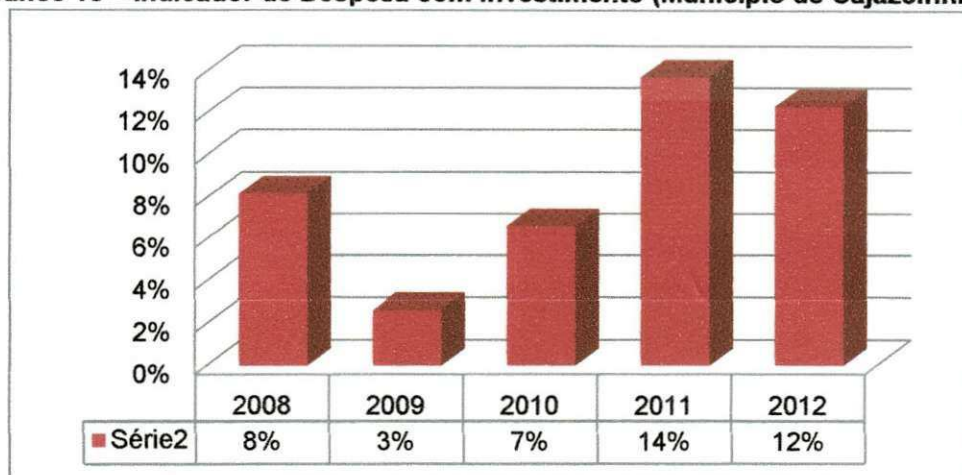
Quanto ao município de São Domingos, também não houve informações que desse suporte para a realização do cálculo de tal indicador no ano 2008, porém nos demais anos em análise, o que se observa é que houve uma diminuição desses percentuais, onde de acordo com o gráfico 12, no ano 2009 apontava 37%, reduzindo para 36% em 2010, 31% em 2011, mantendo com o mesmo percentual em 2012.

Diante dos resultados obtidos nos três gráficos, observa-se que houve uma redução na despesa com pessoal nos três primeiros anos de possíveis análises e isso justifica talvez pelo fato que os municípios estavam atendendo as determinações impostas pelos órgãos fiscalizadores em realizar concursos públicos, tendo uns acréscimos nos últimos anos nos municípios de Cajazeirinhas e São Bentinho por ser um ano eleitoral o que acontece na maioria dos Brasileiros.

3.1.5 Relacionamento entre as Despesas de Capital e as Receitas Totais

Neste relacionamento entre as despesas de capital líquida e as receitas totais indica a parcela das receitas utilizadas para o financiamento de investimentos. Seguem os gráficos com os resultados dos municípios.

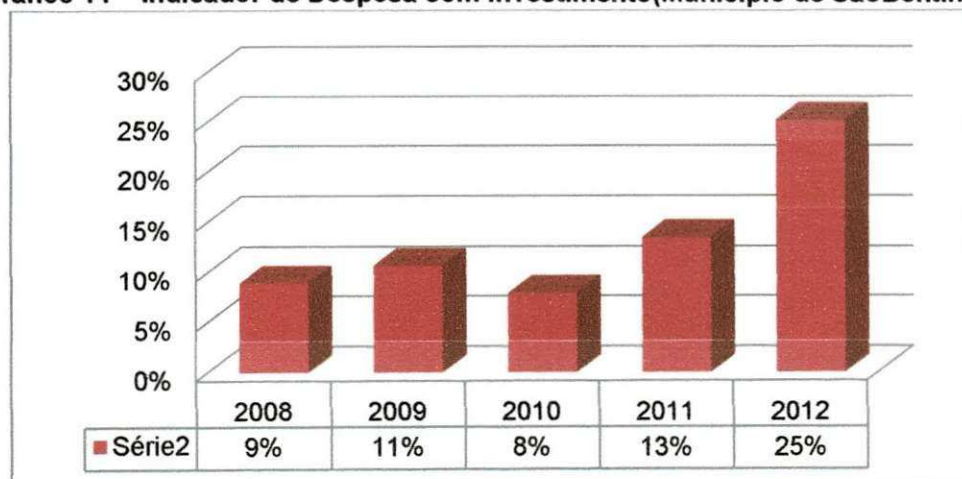
Gráfico 13 – Indicador de Despesa com Investimento (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O gráfico 13 mostra que nos cinco anos analisados houve uma variação de acréscimos e decréscimos, quanto aos resultados encontrados. No ano 2008 o município A utilizou apenas 8% das receitas para o financiamento de investimentos, diminuindo no ano seguinte para 3%. Daí então passou a aumentar desse percentual para 7% em 2010 e 14% em 2011, voltando a diminuir em 2012 para 12%.

Gráfico 14 – Indicador de Despesa com Investimento (Município de SãoBentinho)

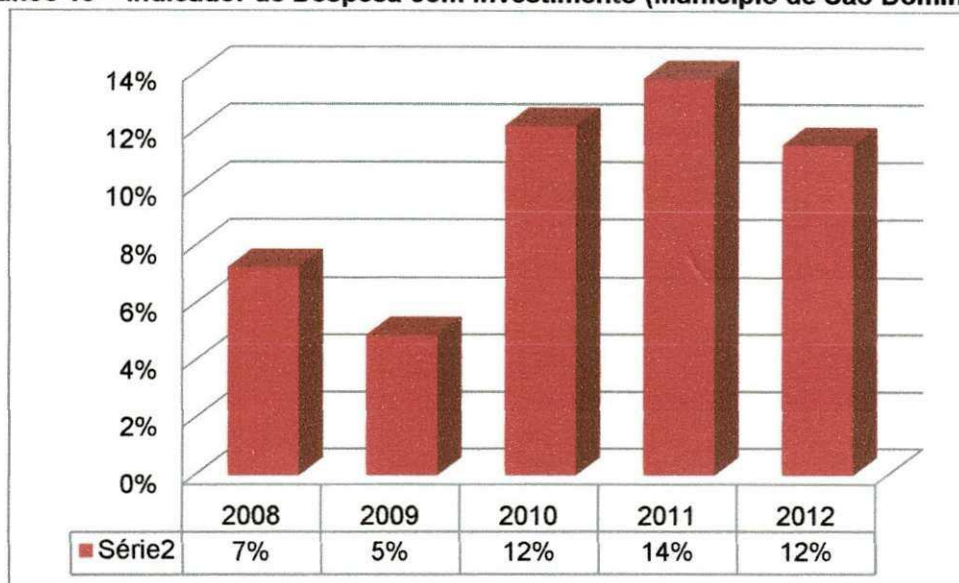


Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O gráfico expõe a realidade do município de São Bentinho em relação ao indicador de investimento, que mostra o quanto da receita foi utilizado para financiamentos de investimentos nos anos em estudo. O que se observa é que nos anos 2008 e 2009

houve um acréscimo de 9% para 11%. No ano seguinte houve uma redução para 8%, daí então passou a apresentar os maiores percentuais totalizando 13% em 2011 e 25% em 2012, este último sendo o maior.

Gráfico 15 – Indicador de Despesa com Investimento (Município de São Domingos)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O que se percebe é que nos municípios Cajazeirinhas e São Bentinho, os resultados apontam que houve uma variação de percentuais para mais e para menos, dentre os anos em análise. No ano 2008 o valor equivalente da receita orçamentaria destinado para financiar os investimentos era de 7%, baixando para 5% em 2009. A partir daí, passou a aumentar para 12% em 2010 e 14% em 2011, decrescendo ainda em 2012 chegando a totalizar 12%.

3.2 Indicadores de desempenho ambiental

A análise desse tipo de indicadores também conhecidos como “indicadores de desempenho verdes operacionais” vêm sendo nos últimos anos um assunto importante e bastante discutido para a área dessa ciência social aplicada, por se tratar das questões relacionadas com o meio ambiente.

Tais indicadores são considerados por alguns autores como “quantificadores e simplificadores de informações” proporcionando para sociedade, bem como para os gestores, a maneira mais fácil de entender melhor os problemas ambientais. Dessa forma, se tomou possível nessa análise a relação casual e de alguns itens ambientais

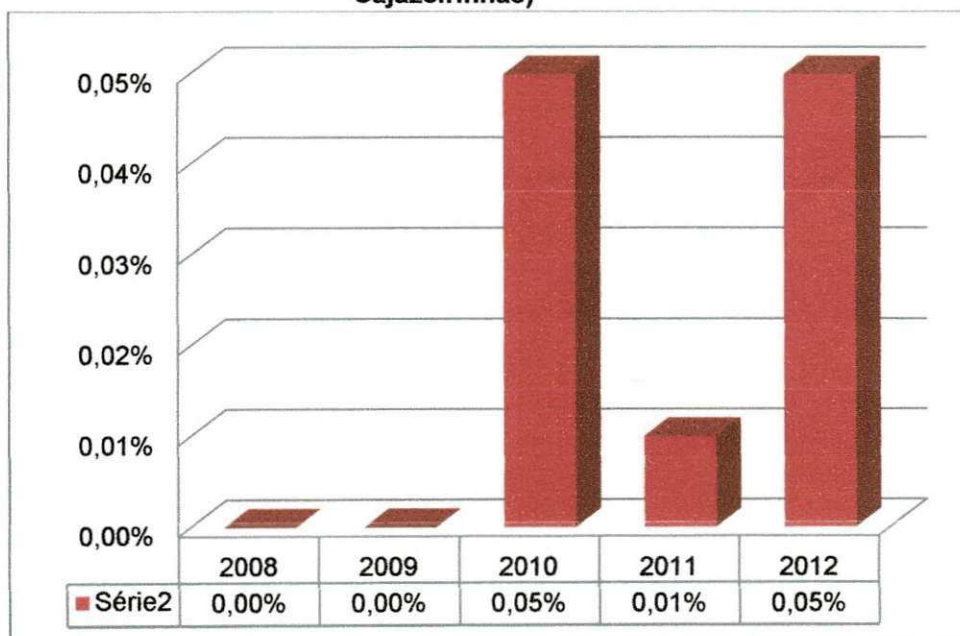
com dados da receita e despesa pública, avaliando as tendências das qualidades ambientais.

O comportamento dos indicadores de desempenho ambiental busca verificar a ocorrência de gastos municipais em Gestão Ambiental realizado por categoria econômica de despesas além de relacionar os investimentos em Gestão Ambiental com as seguintes variáveis financeiras: Receitas Totais, Despesas Totais e Tributárias, nos municípios Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos nos exercícios financeiros de 2008 a 2012.

3.2.1 Indicadores de Qualidade Ambiental dos Gastos

Esse indicador relaciona a participação dos gastos ambientais sobre os gastos totais e seu reflexo identifica o quanto o município gasta com o meio ambiente.

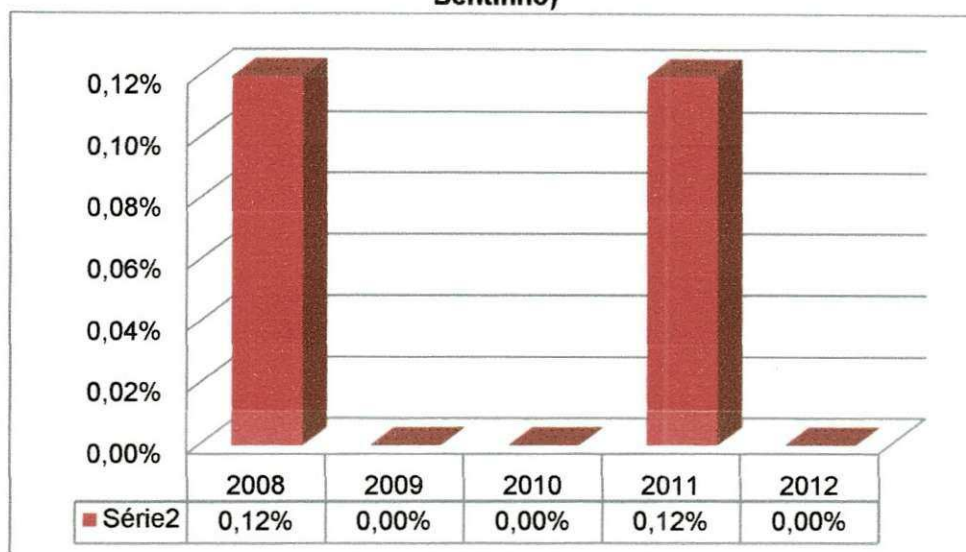
Gráfico 16 – Indicador de Qualidade Ambiental dos Gastos (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O que se observa é que o município de Cajazeirinhas não gastou nada com gestão ambiental nos anos de 2008 e 2009. No entanto, apresentou nos demais anos percentuais 0,05%, 0,01% e 0,05 respectivamente aos anos seguintes. Tais resultados representam o quanto esse município investiu em aborização e manutenção de praça.

Gráfico 17 – Indicador de Qualidade Ambiental dos Gastos (Município de São Bentinho)



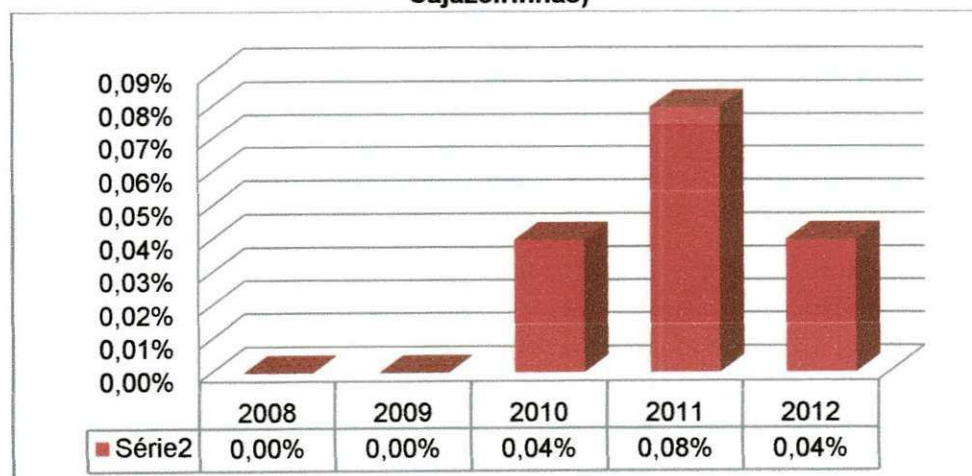
Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O gráfico mostra que o município de São Bentinho apontou apenas nos anos 2008 e 2011 percentuais iguais a 0,12%, no que se refere ao que gastou com o meio ambiente no período em análise. Quanto ao município de São Domingos, o que se observou foi que em nenhum ano analisado foi identificado gastos com o meio ambiente sendo desnecessário a apresentação do gráfico.

3.2.2 Indicadores de Comprometimento Ambiental das Receitas

Esse indicador ambiental demonstra o quanto da receita total foi gasto com o meio ambiente, refletindo os investimentos totais do município com as questões ambientais.

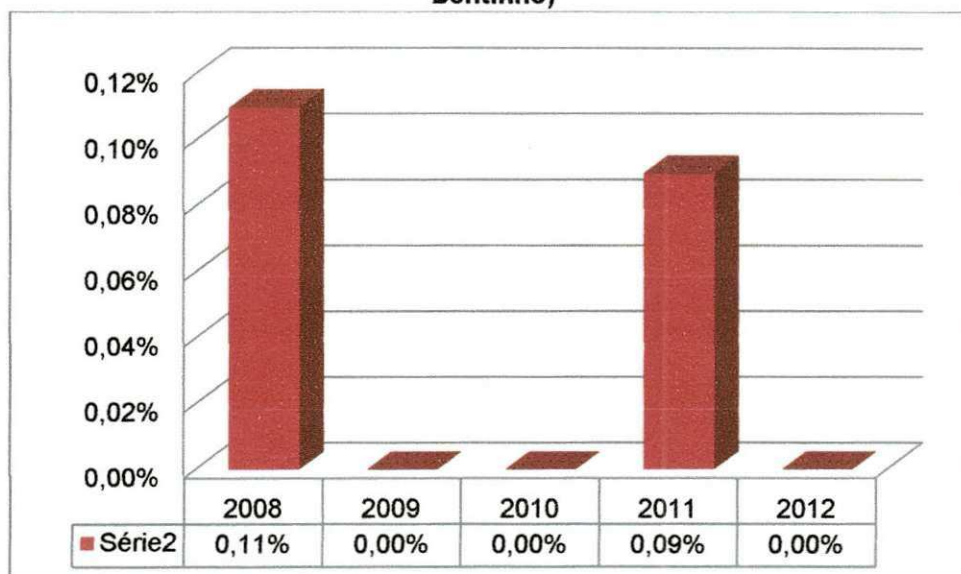
Gráfico 18 – Ind. de Comprometimento Ambiental das Receitas (Município de Cajazeirinhas)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

O que se observa é que a partir de 2010, foi que o município apresentou gastos com o meio ambiente, havendo um aumento de 0,04 % em 2010 para 0,08% em 2011, voltando ao mesmo percentual inicial em 2012.

Gráfico 19 – Ind. de Comprometimento Ambiental das Receitas (Município de São Bentinho)



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

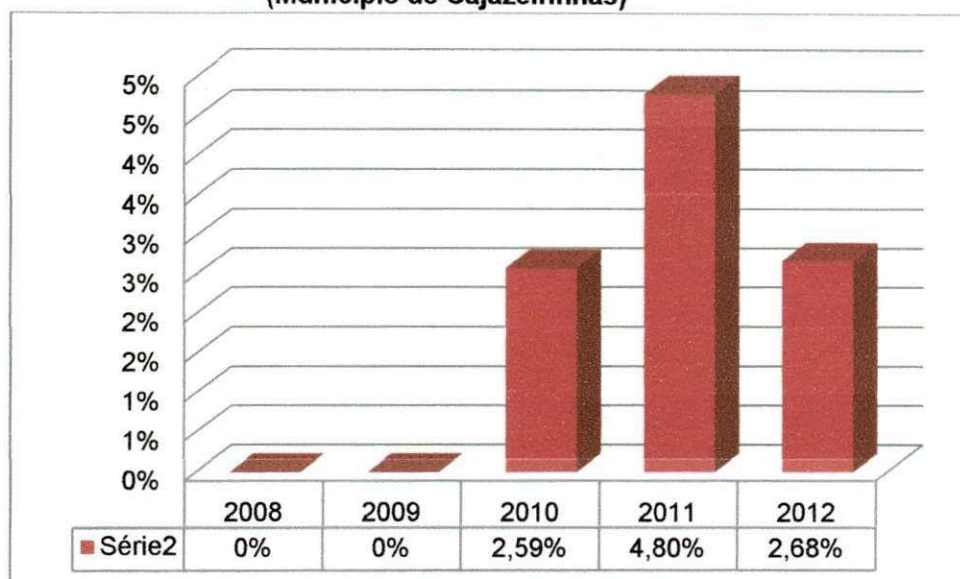
O gráfico aponta que o município de São Bentinho apresenta resultados apenas em dois anos, sendo que em 2008 apresentou o maior percentual equivalente a 0,11% diminuindo para 0,09% em 2012.

Quanto ao município São Domingos, não é possível a obtenção de nenhum resultado, em virtude do município não apontar nenhum valor gasto com o meio ambiente.

3.2.3 Indicadores de Comprometimento Ambiental das Receitas Tributárias

Indica quanto da receita tributária que foi gasto com o meio ambiente e reflete os investimentos dos municípios custeados com as receitas tributárias com ações voltadas ao meio ambiente.

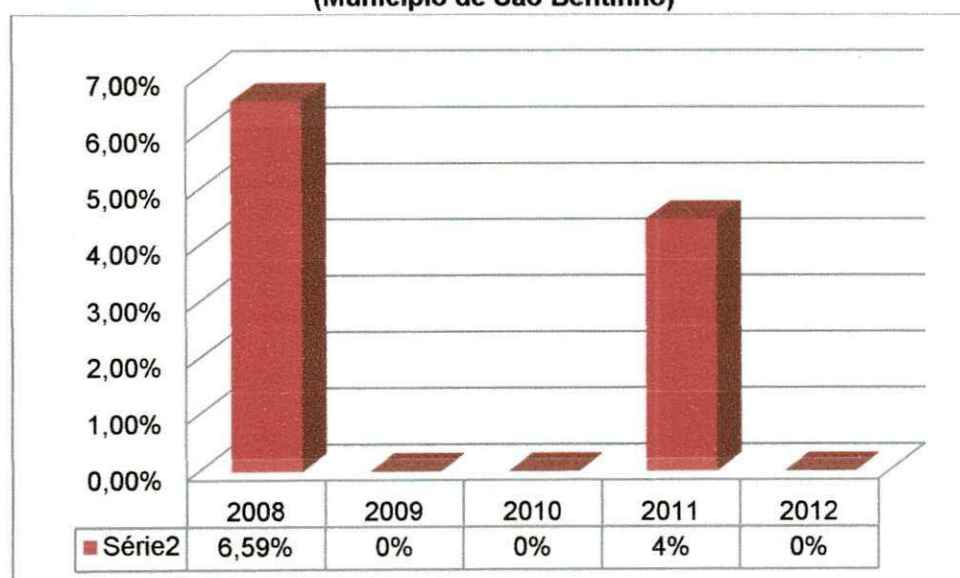
**Gráfico 20 – Ind. de Comprometimento Ambiental das Receitas Tributárias
(Município de Cajazeirinhas)**



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013

O que o gráfico apresenta, é que o município nos dois primeiros anos não utilizou nenhum valor de receita tributária para custear investimentos com o meio ambiente, apontando em de 2011 um percentual de 4,8 %, sendo o maior índice em reação aos demais anos analisados, que foram 2,59% em 2010 e 2,68% em 2012.

**Gráfico 21 – Ind. de Comprometimento Ambiental das Receitas Tributárias
(Município de São Bentinho)**



Fonte: Dados da Pesquisa, 2013.

No gráfico do município de São Bentinho, nos dois únicos anos em que foram encontradas informações a respeito de gastos com meio ambiente, o que se observa é um percentual de 6,59% em 2008 e aproximadamente 4% em 2011.

Quanto ao município de São Domingos, não é possível a obtenção de nenhum resultado, em virtude do município não apontar nenhum valor gasto com o meio ambiente.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente trabalho permitiu algumas conclusões a respeito da importância de se utilizar dos indicadores financeiros e ambientais especificadamente das receitas e despesas na gestão pública municipal.

Em face ao problema que foi investigado, o trabalho teve como objetivo verificar o comportamento dos indicadores financeiros e ambientais na gestão pública municipal, dos municípios de Cajazeirinhas, São Bentinho e São Domingos – PB, no período de 2008 a 2012, com base nas informações coletadas no SAGRES – on line e na literatura contábil.

A análise feita sobre o indicador de participação da receita tributária revela que dos três municípios, em estudo, o que mais arrecadou de Receitas Tributárias em relação à receita total desses exercícios financeiros verificados, foi o município de São Domingos, que apresentou praticamente acréscimos em quase todos os anos obtendo o maior resultado. Em seguida aparece o município São Bentinho, apesar de sua variação nos resultados, houve um aumento significativo. Diferente dos municípios de São Bentinho e São Domingos que apresentaram aumentos de acordo com o desempenho observado nesses anos, o município de Cajazeirinhas, ao invés de aumentar, reduziu gradativamente essa receita em 2008 e 2012.

Em relação ao indicador de participação da receita de capital verifica-se que o município que mais utilizou de receitas de terceiros para o exercício das funções públicas foi o de São Bentinho. Em seguida o município São Domingos segue nessa. Já o município de Cajazeirinhas, que mesmo com suas diferenças a entre os períodos, apresenta um acréscimo em 2008 e 2012.

Quanto ao indicador de participação do FPM, o município de São Domingos foi o que apresentou maior nível de dependência em relação ao Governo Federal, apresentando os maiores percentuais nos anos analisados em relação aos demais.

Em relação ao indicador de despesa com pessoal, o que se observou foi que no ano 2008 não foram identificados nenhum dado, isso porque o sistema do Sagres só ofereceu tal informação a partir de 2009. Comparando os três municípios, o que se verifica é que o município de Cajazeirinhas foi o que mais comprometeu recursos de

receita corrente para pagamento de gastos com pessoal em 2009, e, em seguida, vem o município de São Domingos e São Bentinho.

Quanto ao indicador de despesa com investimento, o que se observou foi que nos três municípios houve uma variação nos resultados encontrados. No entanto, o município que mais se destacou em utilizar suas receitas orçamentárias para financiamento de investimentos foi o município de São Bentinho em relação aos cinco anos analisados, em seguida o município São Domingos e o município de Cajazeirinhas.

Quanto ao indicador de qualidade ambiental dos gastos, o município de São Bentinho foi o que mais gastou com o meio ambiente, se comparados com os demais em estudo, apresentando percentuais iguais a 0,12% nos dois únicos anos em que se identificaram gastos. Em seguida o município de Cajazeirinhas, apresentou desempenho nos três últimos anos analisados, porém com percentuais de pequena escala. O que chamou mais a atenção na análise desse indicador foi o verificar que, o município de São Domingos não apontou nenhum gasto com o meio ambiente nos anos em estudo.

Em relação ao indicador do comprometimento ambiental das receitas foi identificado que o município que mais utilizou da sua receita total com gastos ambientais, foi o município de São Bentinho, e, em seguida o município de Cajazeirinhas.

Verifica-se que, mesmo apresentando informações sobre gastos com o meio ambiente a maioria dos municípios, percebe-se que estes valores não são tão significativos, se comparados com as receitas e despesas totais analisadas.

Importante destacar que não foi apresentado resultados em todos os anos dos municípios em análise, principalmente de São Domingos que não gastou nada com o meio ambiente, não podendo determinar o percentual deste com sua receita.

A análise feita do indicador dos gastos ambientais com as receitas tributárias mostra que o município de São Bentinho foi o que mais custeou ações voltadas com o meio ambiente com receitas tributárias, apresentando uma média de 5,85% referentes aos dois anos em que se identificaram dados dos gastos.

Portanto, a utilizações desses indicadores encontrados demonstram que o uso dessas técnicas pode monitorar o acompanhamento da gestão pública, podendo contribuir para o gerenciamento das arrecadações, bem como para os gastos públicos.

Conclui-se que o uso dos indicadores financeiros e ambientais, analisando o desempenho das receitas e despesas, pode contribuir para o processo de decisão do gestor, no intuito de que possa exercer suas funções com maior eficiência e eficácia. Assim, este estudo pode servir de parâmetro de comparação para futuras pesquisas, podendo contribuir satisfatoriamente em estudos envolvendo outros municípios.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, José de Lima (Organizador). **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social: Conceitos, Ferramentas e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009;

AMORIM, Maria do Socorro Gomes de. **Contabilidade Pública para concursos e graduação em ciências contábeis, controle da administração pública, auditoria governamental, responsabilidade fiscal: lei de responsabilidade fiscal e lei 4.320/64, comentadas**. São Paulo: Ícone, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3ª ed. 3ª reimp. São Paulo: Atlas, 2010.

ANGELICO, Joao. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

ARAUJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et. al. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas Para a Responsabilidade da Gestão Fiscal. 2000.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados e Distrito Federal. 1964.

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

CARVALHO, Jose Carlos de Oliveira. **Orçamento Público: teoria e questões atuais comentadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

CARVALHO, Jose Ribamar Marques de, **Anotações da aula de Contabilidade gerencial**. Sousa, 2008.

CARVALHO, Paulino Fortes. ARRAES, Ronaldo de Albuquerque e. **Efeitos da Lei de**

Responsabilidade Fiscal sobre as Despesas Públicas dos Municípios do Estado do Piauí. Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T nº. 15 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica nº. 15.** 15 de março de 2013. Dispõe sobre as informações de natureza social e ambiental. Publicado no Diário Oficial da União em 06/09/2004.

FARONI, W. A. **A LRF como fator limitante dos gastos com pessoal: um estudo nas prefeituras de pequeno porte de Minas Gerais.** In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Porto Seguro, 2004, Anais, Visconde de Cairu: 2004 (CD-ROM).

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

FERREIRA, Aracéli C. de Sousa. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável.** São Paulo: Atlas, 2006;

FILHO, Gilvan Dias de Lima; MÉLO, Geillyne Amaral Siqueira. **A avaliação das receitas públicas do Estado de Pernambuco no período de 1995 – 1999.** Veredas FAVIP. Caruaru/PE: 2005. v. 1, jan/jun., 86-95.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar um Projeto de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007;

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 8. ed. São Paulo, Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos de. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 10ª ed. 2ª reimp. 2008. São Paulo: Atlas, 2008.

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

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATIAS, A. B.; CAMPELLO, C. A. G. B. **Administração Financeira Municipal**. São Paulo:Atlas, 2000.

MATIAS-PEREIRA, Jose. **Curso de Administração Pública**: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO Jr., José Teixeira; COSTA, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada**. 28. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MARION, José Carlos de. **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. Teoria com Exercícios Comentados. 2. edição. Brasília, 2006.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. Lei complementar no 101/2000 **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. atualizada. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>> Acesso em: 03 de mar. 2013.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Três anos da Lei de Responsabilidade Fiscal** <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lrf3Ed.pdf>> Acesso em: 03 de mar. 2013.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. 1 ed. – São Paulo:Atlas, 2006.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e Meio Ambiente**. Dissertação (Mestrado). FEA/USP, 1992.

RIBEIRO, Maisa de Souza, GRATÃO, Ângela Denise. **Custos ambientais – o casodas empresas distribuidoras de combustíveis**. Trabalho apresentado no VII Congresso Brasileiro de Custos, recife – PE – 28/07 a 04/08/00.

RIBEIRO, M. S; LISBOA, L. P. **Passivo Ambiental**. In: XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, Goiânia – GO,2000.

RIBEIRO, Maisa de Sousa. **Contabilidade Ambiental – São Paulo**: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Robert Jarry et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBISON, Gonçalves de Castro. LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafen)**. 2ª ed. 3ª reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia do Trabalho Científica**. Ed. 21ª ver e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKY, Valmir. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade Municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª ed. 6ª reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

TEIXEIRA, L. G. A. **Contabilidade Ambiental: a busca da eco eficiência**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia, Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Balço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. 1 ed. –São Paulo: Atlas, 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TCE – **Tribunal de Contas de Estado da Paraíba**. Sagres on line. Disponível em: <http://www.tce.pb.gov.br/> Acesso em: 15 de abril de 2009.

ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antonio Abrantes. **O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros.** ANAIS DO XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.