

ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE PELA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO MUNICIPAL

ANALYSIS OF THE LEVEL OF SUSTAINABILITY DISCLOSURE IN THE ACCOUNTING PRACTICED BY THE MUNICIPAL PUBLIC SECTOR

Taiane Ebert do Couto¹
taiane_s87@yahoo.com.br
Universidade de Santa Cruz do Sul

Marcia Rosane Frey
mfrey@unisc.br
Universidade de Santa Cruz do Sul

RESUMO

Ao encontro das discussões sobre sustentabilidade, o presente estudo teve como objetivo analisar como vem sendo evidenciada a sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal por meio dos relatórios contábeis. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, de abordagem qualitativa, tendo como unidade de análise, 31 prefeituras gaúchas que aderiram ao Programa Cidades Sustentáveis (PCS). Em termos de resultado, verificou-se que a evidenciação das despesas por funções e subfunções estabelecidas pela Portaria n. 42/1999, identifica várias ações dos governos municipais nas dimensões social e ambiental. Na análise dos indicadores de sustentabilidade divulgados pelas prefeituras que aderiram ao PCS verificou-se que apenas quatro estão informando parcialmente seus indicadores de sustentabilidade na plataforma do PCS. Reforça-se que a contabilidade aplicada ao setor público precisa ser mais utilizada pela gestão pública municipal e pelos profissionais da contabilidade para a evidenciação de informações que contemplam as dimensões da sustentabilidade.

Palavras-chave: Sustentabilidade. Gestão pública municipal. Contabilidade Pública.

ABSTRACT

In line with the discussions about sustainability, this study seeks to analyze how the accounting practices of municipal governments are highlighting information on sustainability in their Accounting Reports. This study is based on a qualitative and exploratory research and the object of the analysis are 31 municipal governments of the southernmost Brazilian state of Rio Grande do Sul that adhered to the Sustainable Cities Program (PCS). The results indicate that the highlighting of functional and sub-functional expenses as defined by the Regulation 42/1999 identifies several municipal government actions of social and environmental dimension. In the analysis of sustainability indicators disclosed by the municipal governments that adhered to the PCS we noticed that only four of them are providing partial information on their sustainability indicators in the PCS platform. It's stressed that the accountancy applied to the public sector needs to be more used by the municipal public governance and by accounting professionals to highlighting information about the dimensions of sustainability.

Keywords: Sustainability. Municipal public governance. Public accounting.

¹Taiane Ebert do Couto - USCS
Rua Senador Alberto Pasqualine, 415, Candelária,
CEP: 96930-000 – Centro - RS - Brasil

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas a preocupação com a manutenção e preservação do meio ambiente e a percepção dos abusos econômicos cometidos em nome do crescimento, despertaram no setor público e privado, a necessidade de buscar soluções. De acordo com Mendes (2009, p. 49) “fez-se necessário que o homem se reconhecesse como produto do meio, como parte integrante do mundo e do ambiente, dotado de capacidade transformadora, mas que é afetado e depende do meio que o cerca”.

Tendo em vista o fato de que a vida humana no planeta está condicionada aos recursos naturais existentes, surgiu a necessidade da institucionalização da temática ambiental no âmbito governamental, uma vez que o Estado é o principal mediador para que as atividades humanas permitam a manutenção do equilíbrio natural. Em consonância a isso, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 em seu preâmbulo, estabelece que o Estado tem por finalidades assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, ao bem estar e desenvolvimento, a igualdade e justiça, enfatizando-os como valores supremos a sociedade. Estabelece que os objetivos fundamentais da república Brasileira giram em torno da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com garantia ao desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização e consequentemente as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem estar de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outras formas de discriminação.

Com base nos preceitos institucionais, é dever e papel primordial dos governantes públicos promover e garantir à sociedade o seu pleno desenvolvimento, que deve acontecer de forma sustentável, garantindo assim que as futuras gerações também possam desenvolver-se e abster-se de suas necessidades por recursos naturais. De acordo com Silva (2005, p. 2), o desenvolvimento sustentável “é um processo de transformação que busca beneficiar a coletividade a partir do equacionamento de problemas específicos, por meio do inter-relacionamento não conflituoso – e que deve ser regulamentado por instituições - entre os campos da economia, do espaço, da saúde, da cultura e do meio ambiente”.

Neste contexto entende-se que a Contabilidade como ciência social, constitui-se num importante instrumento para a evidenciação do desenvolvimento sustentável. Considerando que é em nível municipal que os governos conseguem alcançar as populações e construir um planejamento que possa integrar a sustentabilidade das cidades, foi proposto e lançado em 2012 pela Rede Nossa São Paulo, a Rede Social Brasileira por Cidades Justas e Sustentáveis e o Instituto Ethos, o Programa Cidades Sustentáveis (PCS). O programa foi inspirado em experiências de sustentabilidade bem-sucedidas em municípios de várias partes do mundo. O PCS tem por objetivo contribuir para que os municípios através de seus gestores, implementem instrumentos de planejamento e execução de políticas públicas que considerem a sustentabilidade como transversal a todos os projetos e ações dos poderes executivos e legislativos municipais, além do comprometimento dos setores privados e das comunidades locais (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2014).

Em termos contábeis, o sistema de planejamento no setor público está previsto no art. n. 165 da Constituição Federal e na NBC T 16.3, integrado por três instrumentos: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. Essa integração possibilita aos entes públicos, maior controle e transparência de suas ações. Neste sentido, o acompanhamento e avaliação da realização do orçamento público previsto, fornecem informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores, auxiliando no planejamento de curto e longo prazo.

A partir dos instrumentos da contabilidade aplicada ao setor público, levantou-se o seguinte questionamento: como vem sendo evidenciada e divulgada a sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal por meio de relatórios contábeis? Para responder ao questionamento foram analisados os Relatórios Resumidos da Execução

Orçamentária (RREO), os Demonstrativos de função e subfunção e os Balanços Orçamentários disponibilizados pelas prefeituras gaúchas que aderiram ao PCS buscando verificar e entender como esses instrumentos gerados a partir da contabilidade aplicada ao setor público estão evidenciando indicadores de sustentabilidade.

A delimitação do estudo pelos municípios gaúchos que aderiram ao PCS, deu-se em virtude da possibilidade da análise conjunta dos indicadores que esses municípios vem divulgando na plataforma do programa. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória de abordagem qualitativa, com utilização da pesquisa bibliográfica e documental, no qual foram analisadas legislações e coletadas informações em bancos de dados de *sites* governamentais e na plataforma do PCS.

Para fundamentar o estudo, apresenta-se na sequência o referencial teórico, no qual buscou-se entendimentos sobre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável e sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Após, seguem a descrição da metodologia utilizada para o estudo, a análise dos dados e resultados, que apresenta os indicadores de sustentabilidade presentes na administração pública dos municípios do RS que aderiram ao PCS. Ao final, apresenta-se a conclusão do estudo e as referências utilizadas e citadas na fundamentação teórica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para subsidiar o estudo, inicialmente apresenta-se o embasamento teórico sobre o tema sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, para o qual buscou-se na literatura discussões sobre a crescente preocupação mundial em relação a sustentabilidade e ao desenvolvimento sustentável e referenciais sobre indicadores de sustentabilidade na área pública. Na segunda seção, aborda-se a contabilidade governamental, ou seja, a contabilidade aplicada ao setor público, como forma de evidenciação e transparência das ações dos entes públicos.

2.1 Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável

O modelo de desenvolvimento da sociedade contemporânea tem provocado impactos ambientais, sociais, e culturais em todo o planeta. Após um século marcado pela destruição do meio ambiente, pelo aumento das desigualdades sociais, por grandes manifestações públicas de uma população insatisfeita com os grandes problemas sociais, percebe-se que as lideranças mundiais, e especialistas em várias áreas, vem mobilizando-se com o propósito de criar uma sociedade mais humana, justa e preocupada com as gerações futuras.

Historicamente os problemas ambientais e sociais tiveram início após a revolução industrial, período no qual, a sociedade passou a viver e aspirar cada vez mais, buscando conforto e melhores condições de vida. Os avanços alcançados pela humanidade geraram como consequência o aumento na demanda de bens e serviços, bem como uma geração consumista e despreocupada com o desperdício. A revolução trouxe consequências mundiais, que resultaram na primeira e segunda guerra mundial. Além disso, originou uma preocupação que perdura até os dias atuais e que permanecerá com a humanidade ao longo de todos os tempos, que é o processo de degradação do meio ambiente. Segundo Cruz; Marques e Ferreira (2009, p. 8) “uma das mais graves consequências, senão a maior desse processo foi a degradação do meio ambiente, com o consequente desequilíbrio ecológico, decorrente da pouca preocupação com a natureza finita dos recursos naturais”.

Em relação a isso, Schenini; Helou Filho e Cardoso (2006), destacam que essa nova compreensão de mundo precisa acontecer primeiramente na área da gestão pública, pois cabe aos governos a responsabilidade de propiciar um ambiente mais adequado ao desenvolvimento

e processo de mudanças que a sociedade necessita. A difusão da ideia-força de sustentabilidade, iniciou em 1972, quando aconteceu na Suécia, a conferência de Estocolmo, alertando sobre a degradação do planeta. Em 1983, foi assinado a Convenção de Viena, no qual foram efetivamente definidas ações para tratar sobre o problema da camada de ozônio. Na sequência em 1987, a Comissão Mundial de Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas, elaborou o relatório chamado de “Nosso Futuro Comum”, resultado de um processo da Organização das Nações Unidas (ONU) em integrar desenvolvimento econômico com preservação ambiental. O relatório cunhou o conceito de desenvolvimento sustentável, como sendo aquele capaz de satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a capacidade de as futuras gerações satisfazerem suas próprias necessidades.

Sucessivamente a esses acontecimentos, ocorreu a assinatura do Protocolo de Montreal, em 1989, seguido da ECO 92, no qual foi elaborada a agenda 21, abrangendo ações globais, regionais e locais assumidas por 178 países membros da ONU. A Agenda 21 é um instrumento de planejamento participativo, com a finalidade de alcançar o desenvolvimento sustentável, conciliando métodos de proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica em diferentes bases geográficas.

Com foco no aquecimento global e mudanças climáticas causadas pelas atividades humanas, em 1997 ocorreu a assinatura do Protocolo de Kioto. Além da redução na emissão de gases de efeito estufa, o Protocolo busca estimular as nações a gerenciar a destinação do lixo, a utilizar fontes renováveis de energia, a reduzir a emissão de metano, bem como a proteger o meio ambiente num todo e implementar Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL).

Em 2012, chefes de Estado e de Governo, renovaram seus compromissos afirmando a necessidade de uma melhor integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável em todos os níveis (ONU, 2012). Reconheceram e reforçaram que a democracia, a boa governança e o Estado de Direito, nos níveis nacional e internacional, bem como um ambiente favorável

são essenciais para o desenvolvimento sustentável, incluindo um crescimento econômico sustentável e igualitário, desenvolvimento social, proteção ambiental e erradicação da pobreza e da fome. Reafirmamos que, para alcançar os objetivos de desenvolvimento sustentável, precisamos de instituições em todos os níveis, que sejam eficazes, transparentes, responsáveis e democráticas (ONU, 2012, p. 4).

Pelo exposto, fica explícito o papel dos entes públicos, como principais promotores das mudanças necessárias, devendo preocuparem-se em garantir o direito a dignidade humana, a disponibilidade de recursos naturais, bem como a garantia de necessidades imprescindíveis aos seres humanos. Várias ações vem sendo empreendidas nesse sentido, como por exemplo a Declaração do Milênio da ONU, que tem como objetivo buscar mecanismos para reverter os problemas que emergiram nas conferências internacionais, estabelecendo em 2000, oito Objetivos do Milênio – ODM, a serem atingidos por todos os países até 2015.

Os ODMs representam uma evolução em relação a outros planos de desenvolvimento mundial porque propõem uma agenda que engloba as dimensões econômica, social e ambiental, com os seguintes objetivos: (1) acabar com a fome e a miséria; (2) oferecer educação básica de qualidade para todos; (3) promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres; (4) reduzir a mortalidade infantil; (5) melhorar a saúde das gestantes; (6) combater a Aids, a malária e outras doenças; (7) garantir qualidade de vida e respeito ao meio ambiente; e (8) estabelecer parcerias para o desenvolvimento (PORTALODM, 2014). Além disso, incentivam a participação conjunta de cidadãos, governos e sociedade para avançar rumo ao desenvolvimento humano

Além dos ODMs, um programa que busca a sustentabilidade em nível global, no qual as ações são locais, inseridas na gestão pública municipal, para o estudo considerou-se relevante compreender e discutir a proposta do Programa Cidades Sustentáveis (PCS), que reúne uma

série de ferramentas que visam contribuir para que governos e sociedade civil promovam o desenvolvimento sustentável nos municípios brasileiros. Para aderir ao programa, os prefeitos e ou partidos políticos precisam confirmar seu engajamento com o desenvolvimento sustentável assinando uma Carta-Compromisso disponível no *site* Cidades Sustentáveis. O PCS foi lançado em 2012 pela Rede Nossa São Paulo, a Rede Social Brasileira por Cidades Justas e Sustentáveis e o Instituto Ethos, incorporando a Plataforma Cidades Sustentáveis desenvolvida em 2010, inspirada em experiências de sustentabilidade bem-sucedidas em municípios de várias partes do mundo (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2014).

O PCS disponibiliza aos gestores públicos uma agenda completa para a sustentabilidade das cidades que aborda diferentes áreas da gestão pública, organizados em 12 eixos temáticos. A cada eixo temático estão associados um conjunto de indicadores e um banco de práticas com casos exemplares nacionais e internacionais como referências a serem perseguidas pelos municípios (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2014). Os 12 eixos temáticos foram inspirados nos compromissos de Aalborg, um pacto político com o desenvolvimento sustentável que já foi assinado por mais de 650 municípios, principalmente europeus. Baseados em princípios e valores, os eixos temáticos incorporam de maneira integrada as dimensões social, ambiental, econômica, política e cultural, contemplando 100 indicadores básicos e 345 indicadores gerais associados aos eixos temáticos. No Quadro 1 apresenta-se o objetivo de cada eixo temático e quantidade de indicadores básicos e gerais.

Quadro 1 – Objetivo dos eixos temáticos do Programa Cidades Sustentáveis

Eixos	Objetivo geral	Ind. Básicos	Ind. Gerais
Governança	Fortalecer os processos de decisão com a promoção dos instrumentos da democracia participativa.	6	15
Bens Naturais Comuns	Assumir plenamente as responsabilidades para proteger, preservar e assegurar o acesso equilibrado aos bens naturais comuns.	12	39
Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz	Promover comunidades inclusivas e solidárias	16	47
Gestão Local para a Sustentabilidade	Implementar uma gestão eficiente que envolva as etapas de planejamento, execução e avaliação.	2	24
Cultura para a sustentabilidade	Desenvolver políticas culturais que respeitem e valorizem a diversidade cultural, o pluralismo e a defesa do patrimônio natural, construído e imaterial, ao mesmo tempo em que promovam a preservação da memória e a transmissão das heranças naturais, culturais e artísticas, assim como incentivem uma visão aberta de cultura, em que valores solidários, simbólicos e transculturais estejam ancorados em práticas dialógicas, participativas e sustentáveis.	4	15
Planejamento e desenho urbano	Reconhecer o papel estratégico do planejamento e do desenho urbano na abordagem das questões ambientais, sociais, econômicas, culturais e da saúde, para benefício de todos.	5	20
Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida	Integrar na educação formal e não formal valores e habilidades para um modo de vida sustentável e saudável.	14	51
Economia Local Dinâmica, Criativa e Sustentável	Apoiar e criar as condições para uma economia local dinâmica e criativa, que garanta o acesso ao emprego sem prejudicar o ambiente.	5	23
Consumo Responsável e Opções de Estilo de Vida	Adotar e proporcionar o uso responsável e eficiente dos recursos e incentivar um padrão de produção e consumo sustentáveis	7	23
Melhor Mobilidade, Menos Tráfego	Promover a mobilidade sustentável, reconhecendo a interdependência entre os transportes, a saúde, o ambiente e o direito à cidade.	13	47
Ação Local para a Saúde	Proteger e promover a saúde e o bem-estar dos nossos cidadãos.	13	29

Do Local para o Global.	Assumir as responsabilidades globais pela paz, justiça, equidade, desenvolvimento sustentável, proteção ao clima e à biodiversidade.	3	12
-------------------------	--	---	----

Fonte: Programa Cidades Sustentáveis, 2013

Os indicadores são importantes instrumentos para o planejamento de cidades mais sustentáveis e para desenvolvimento, execução e avaliação de políticas públicas. O conjunto de indicadores básicos, a critério de cada prefeitura, poderá ser complementado com os indicadores gerais, ampliando assim o processo de monitoramento de políticas públicas em prol da sustentabilidade. Os eixos temáticos que possuem o maior número de indicadores são respectivamente a Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida com 65 indicadores (14 básicos e 51 gerais); a Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz com 63 indicadores (16 básicos e 47 gerais); e Melhor Mobilidade, Menos Tráfego com 60 indicadores (13 básicos e 47 gerais), evidenciando uma maior necessidade de monitoramento.

Além do PCS, dois outros instrumentos, utilizados dentro da administração pública como forma de garantia de boa gestão e transparência dos atos públicos, devem ser considerados: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei de Acesso à Informação (LAI). A LRF trouxe avanços no fortalecimento do controle social e da cidadania, dispondo no art. 1º que a responsabilidade na gestão fiscal

pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, Lei n.101/2000).

O segundo instrumento de gestão e transparência, a LAI, instituída pela Lei n. 12.527/2011, regulamentou o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas, aplicável aos três poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A LAI determinou que os órgãos e entidades públicas deverão divulgar um rol mínimo de informações pró-ativamente por meio da *internet* e também estabeleceu os mecanismos, prazos e procedimentos para a entrega das informações solicitadas à administração pública pelos cidadãos, reforçando assim, a importância do sistema contábil na gestão pública municipal.

2.2 Contabilidade aplicada ao setor público

A contabilidade aplicada ao setor público, segundo o que preceitua a NBC T 16.1, tem por objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas, e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Sendo assim o objeto da contabilidade aplicada ao setor Público é o Patrimônio Público (CFC, 2014).

No setor público o sistema de planejamento está previsto na NBC T 16.3 como um processo integrado por três instrumentos: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Nascimento (2006, p. 113) destaca que: “o planejamento no âmbito municipal e local é de suma importância, pois é no município que as ações são implementadas, e é no município que a sociedade pode sentir melhor os efeitos do planejamento”. Dessa forma deve-se considerar o planejamento participativo, que tem como objetivo analisar as sugestões dos cidadãos sobre questões ambientais, econômicas, políticas, humanas, sociais, e culturais, planejando as cidades de forma participativa e integrada.

O plano plurianual representa a totalidade das diretrizes, objetivos e metas para quatro anos de governo, no qual a lei de diretrizes orçamentárias é a parte deste plano que será realizada no próximo ano, e o orçamento anual apresentará os valores definitivos da receita e da despesa

para a execução dos programas e ações priorizadas pela LDO. Assim, percebe-se que o processo de planejamento acontece de forma integrada, obedecendo o princípio da continuidade da gestão pública. Além das disposições constitucionais a LRF, trouxe novas incumbências a LDO, adicionando um Anexo de Riscos Fiscais, que avaliará os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A Lei Orçamentária Anual (LOA), é a última etapa do processo orçamentário para viabilizar o alcance dos objetivos propostos no PPA e deve estar em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO. A LOA, que também é chamada de Lei do Orçamento, de acordo com Silva (2012), deve conter as previsões de receitas e fixação de despesas da administração pública, correspondentes ao ano civil, em observância a Lei n. 4.320/64 e Portarias Interministeriais que instituem os códigos de classificações das diferentes receitas e despesas.

O orçamento público é considerado o principal instrumento de controle governamental, visto que, mais que um instrumento de programação é um instrumento de execução e controle. Conforme Kohama (2006), para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo e sirva como um instrumento de solução de problemas da comunidade é necessário que obedeça a determinados princípios que refletem com fidedignidade os processos orçamentários. As receitas dos municípios, conforme prevê a legislação são especificadas no orçamento conforme sua natureza econômica, discriminadas de acordo com os preceitos da Portaria Interministerial n.163 e posteriores alterações (BRASIL, 2001). As despesas públicas, que são os dispêndios realizados pelos entes públicos, estão divididas em despesas orçamentárias e extra orçamentárias.

Entende-se que a partir da análise das despesas é possível identificar indicadores implícitos de sustentabilidade. Assim buscou-se um maior detalhamento dos critérios normativos relativos à classificação e evidenciação das despesas públicas. As despesas orçamentárias referem-se aos dispêndios previstos no orçamento, utilizadas para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos. Quando não constarem no orçamento e representarem apenas devoluções de valores recebidos na forma de receitas extra orçamentárias serão chamadas de despesas extra orçamentárias. As despesas orçamentárias caracterizam-se por estarem fixadas na Lei de Orçamentos e por estarem vinculadas à aplicação em programas governamentais. A classificação deve ser feita de acordo com os dispositivos da Lei n. 4.320/64 e da Portaria n. 42/1999.

Com base nos preceitos legais e normativos, a despesa pública é classificada em institucional, funcional, programática, natureza da despesa e fonte de recurso. A classificação Institucional identifica quem é responsável pelo gasto dentro da estrutura do ente público e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder em que área de ação governamental a despesa foi realizada.

Conforme a Portaria n. 42/1999 a função pode ser entendida como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público e a subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público (BRASIL, 1999). Conforme Cruz; Marques e Ferreira (2009, p. 11), “além das tradicionais funções governamentais sob as quais são classificados os gastos públicos, foi introduzido na Portaria n. 42/1999, a Função Gestão Ambiental”. Entende-se que a classificação das despesas por funções, no qual é identificada a natureza qualitativa dos investimentos feitos é um passo inicial na busca da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal.

A classificação funcional é efetuada através da relação da ação, pelo tipo de projeto, atividade ou operação especial com a subfunção e a função. A partir da ação classifica-se a despesa de acordo com a sua especificidade em uma subfunção independentemente de sua

relação institucional. Neste sentido é possível verificar que para realizar a classificação funcional é necessário fazer a correlação da ação com a subfunção e posteriormente, identifica-se a função. As classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidades de aplicação e por elemento de despesa, e respectivos conceitos, constam na Portaria Interministerial n. 163/2001. A codificação das fontes de recursos das despesas orçamentárias, estão de acordo com o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, atuando como mecanismo integrador entre a receita e a despesa.

3 METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória de abordagem qualitativa, tendo como unidade de análise os 31 municípios signatários do Programa Cidades Sustentáveis (PCS), detalhados no Quadro 2. O Rio Grande do Sul é o terceiro Estado com o maior número de cidades participantes do PCS, contemplando municípios com características bem distintas em termos populacionais, área em km², IDH, PIB, abrangendo municípios bem pequenos até a capital do estado, conforme evidenciado no Quadro 2.

Quadro 2 - Caracterização socioeconômica dos municípios gaúchos signatários do PCS

Município	Área (KM)	Nº hab.	Pop. Urbana	Pop. Rural	IDH	PIB (2010)	Receita Arrecadada em 2013
Ajuricaba	322,42	7255	4108	3147	0,753	150.793	16.682.010,85
Alvorada	72,26	195673	195673	0	0,669	1.473.405	243.707.979,71
Cachoeira do Sul	3738,89	83827	71700	12127	0,742	1.374.535	157.245.702,60
Canoas	130,73	323827	323827	0	0,75	16.547.966	872.654.628,24
Carlos Barbosa	229,81	25192	19992	5200	0,796	886.899	67.542.958,18
Caxias do Sul	1645,82	435564	419406	16158	0,782	15.692.359	1.083.672.041,16
Eldorado do Sul	511,61	34343	30800	3543	0,717	762.317	79.788.801,30
Erval Grande	286,98	5163	2690	2473	0,681	66.865	13.159.674,03
Esteio	27,68	80755	80643	112	0,754	2.572.026	165.999.062,01
Farroupilha	360,97	63635	55053	8582	0,777	1.667.434	160.034.503,90
Faxinal do Soturno	170,1	6672	4175	2487	0,72	125.251	15.669.881,85
Guarani das Missões	290,93	8115	5030	3085	0,737	197.708	21.268.087,55
Imbé	40,32	17670	17661	9	0,764	227.212	64.934.359,25
Ivoti	62,66	19874	18062	1812	0,784	455.246	49.905.302,32
Jaboticaba	127,78	4098	1487	2611	0,658	59.940	11.284.952,86
Lagoa Vermelha	1263,13	27525	24136	3389	0,738	34.280	61.522.025,96
Mormaço	146,97	2749	600	2149	0,714	52.557	11.664.356,12
Nova Santa Rita	216,95	22716	19475	3241	0,718	588.957	60.439.727,36
Palmares do Sul	947,6	10969	9803	1166	0,715	652.249	30.522.038,18
Pontão	506,53	3857	1559	2298	0,725	104.889	15.424.664,63
Porto Alegre	479,61	1409351	1409351	0	0,805	43.038.100	3.570.215.064,78
Relvado	124,04	2155	734	1421	0,731	35.256	10.077.162,40
Rio Pardo	2053,65	37591	25614	11977	0,693	529.547	56.517.805,39

São Gabriel	5025,08	60425	53775	6650	0,699	1.204.858	92.271.498,66
Seberi	302,4	10897	5923	4974	0,723	164.260	25.276.480,00
Tapera	180	10448	8820	1628	0,747	263.630	27.583.992,76
Torres	162,71	34656	33340	1316	0,762	459.822	103.393.999,44
Três Palmeiras	189,43	4381	2090	2291	0,703	69.937	13.830.924,52
Vale do Sol	328,04	11077	1249	9828	0,624	171.007	24.067.457,46
Vera Cruz	309,74	23983	13320	10663	0,737	441.773	53.491.270,18
Vitória das Missões	260,05	3485	669	2816	0,655	54.062	11.541.543,74

Fonte: IBGE (2014); TCERS (2014)

Uma das principais características da pesquisa exploratória é o aprofundamento sobre o tema em questão. Segundo Raupp e Beuren (2012) a pesquisa exploratória tem por princípio proporcionar maiores informações sobre o assunto investigado e buscar familiaridade com o problema, com o intuito de torná-lo mais evidente. Além disso, segundo Gil (1999), busca proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato, principalmente quando o tema ainda é pouco explorado, como a questão da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal.

Para o levantamento dos dados, conforme instrumentos característicos da pesquisa exploratória utilizou-se a pesquisa documental com consultas junto ao *site* do TCERS, que entre outros documentos de prestação de contas do setor público municipal, disponibiliza um demonstrativo que evidencia os gastos por função e subfunção. A partir destes dados foi possível evidenciar e analisar os dispêndios das 31 prefeituras pelas 28 funções estabelecidas pela Portaria n. 42/1999. A pesquisa exploratória foi complementada com a abordagem qualitativa do problema de pesquisa para propiciar uma análise mais profunda e o entendimento das particularidades envolvidas na evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal.

Em relação ao aspecto temporal, o estudo recorreu a técnica transversal que segundo Cooper e Schindler (2003), representa uma posição de um determinado momento em contraposição aos estudos longitudinais, que se desenvolvem ao longo de um determinado período de tempo. Assim, no aspecto temporal, foram identificados, descritos e analisados a posição dos indicadores presentes nas 28 funções estabelecidas pela Portaria n. 42/1999, com ênfase nas seguintes funções: assistência social, saúde, trabalho, educação, direitos da cidadania, habitação, saneamento, gestão ambiental e transporte.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

A análise dos dados e resultados está estruturada em duas seções. Inicialmente são apresentados e discutidos os indicadores de sustentabilidade divulgados pelos municípios gaúchos signatários do PCS. Na segunda seção, está detalhada a análise de informações disponibilizadas pelos municípios por meio do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, dos Demonstrativos de despesas por função e subfunção e do Balanço Orçamentário referentes ao exercício de 2013, verificando-se em que áreas aconteceram os maiores investimentos e como a contabilidade aplicada ao setor público municipal evidencia as dimensões da sustentabilidade.

4.1 Análise dos indicadores de sustentabilidade dos municípios gaúchos no PCS

Conforme dados divulgados pelos municípios na plataforma do PCS, verificou-se que apesar de 31 cidades gaúchas serem signatárias, apenas quatro delas estão efetivamente

divulgando dados em relação aos eixos propostos. Os municípios de Canoas, Lagoa Vermelha, Porto Alegre e Vera Cruz, que representam juntos 12,9% dos municípios participantes estão divulgando parcialmente seus indicadores.

Com base nos dados levantados e evidenciados no Quadro 3, verifica-se que a prefeitura de Canoas já está bem avançada na divulgação dos indicadores básicos propostos pelo programa, sendo que vem divulgando cerca de 80% dos indicadores. O município de Vera Cruz, assinou a carta compromisso em 2013 e iniciou a divulgação de dados relativos aos indicadores do ano de 2012. Em relação aos indicadores publicados pela capital gaúcha Porto Alegre, observa-se uma redução do número de indicadores relativos ao ano de 2013 em relação ao ano anterior. A prefeitura de Lagoa Vermelha em 2012, apresentou um número considerável de indicadores, mas não manteve o mesmo perfil em 2013.

Quadro 3 – Indicadores divulgados na plataforma do PCS pelos municípios gaúchos

Eixo	Nº de Ind. Básicos	Dados na Plataforma do Programa Cidades Sustentáveis							
		Canoas		Vera Cruz		Porto Alegre		Lagoa Vermelha	
		2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Governança	6	6	6	6	0	5	4	2	0
Bens Naturais Comuns	12	12	12	6		3	2	2	0
Equidade, Justiça Social e Cultural de Paz	16	14	11	13	0	7	2	0	0
Gestão Local para a Sustentabilidade	2	1	0	0	0	1	0	0	0
Cultura para a Sustentabilidade	4	4	4	3	0	2	0	4	0
Planejamento e Desenho Urbano	5	5	4	4	0	1	0	0	0
Educação p/Sustentabilidade e Qualidade de Vida	14	9	9	9	0	5	4	8	0
Economia Local Dinâmica, Criativa e Sustentável	5	4	3	3	0	4	1	1	0
Consumo Responsável Opções de Estilo de Vida	7	7	7	7	0	5	4	6	0
Melhor Mobilidade, Menos Tráfego	13	11	11	12	0	10	5	2	0
Ação Local para a Saúde	13	13	13	6	0	2	1	9	0
Do Local para o Global	3	2	2	1	0	2	2	0	0

Fonte: Programa Cidades Sustentáveis (2014)

A partir da situação levantada na plataforma do PCS, evidenciada no Quadro 3, da publicação parcial dos indicadores básicos e da falta de assiduidade nos dois anos analisados, buscou-se contato e informações junto a duas prefeituras desse grupo, a fim de conhecer e compreender como acontece internamente o levantamento dos indicadores a serem divulgados do PCS. Conforme informações levantadas junto ao município de Vera Cruz, em entrevista realizada *in loco*, o município aderiu ao Programa Cidades Sustentáveis, em fevereiro de 2013, numa reunião realizada com todos os novos prefeitos do Estado do Rio Grande do Sul. Na ocasião, além da apresentação de legislações vigentes para a área pública municipal foi apresentado aos prefeitos a plataforma do PCS.

No município de Vera Cruz, conforme depoimento da Prefeita, para atender as necessidades requeridas pelo PCS, foi designado o setor de projetos da prefeitura com a incumbência de responsabilizar-se pelo levantamento das informações e pelo monitoramento do banco de dados na plataforma do programa. Em relação a operacionalização e manutenção

do sistema *online* oferecido pelo programa aos municípios, foi relatado que há dificuldades de acesso e que não houveram treinamentos neste sentido. No entanto, o município já participou de eventos nos quais outras práticas foram relatadas, sendo destacadas principalmente experiências relacionadas a coleta de resíduos sólidos.

Diferentemente do levantamento de dados junto ao município de Vera Cruz para a prefeitura de Canoas foi encaminhado um questionário, a partir do *e-mail* disponibilizado no site da prefeitura, como canal de comunicação. No entanto, não se obteve retorno para um maior detalhamento da operacionalização do levantamento dos indicadores e monitoramento do programa dentro do município. Com esta situação, constatou-se que mesmo com as exigências impostas pela LRF e LAI, os entes públicos não conseguem atender as demandas no prazo estabelecido.

Na análise dos indicadores publicados pelos municípios e principalmente nos indicadores não publicados, verifica-se que os municípios encontram dificuldades em obter, monitorar e sistematizar as informações compreendidas nos 12 eixos temáticos. Em especial, nos indicadores ambientais, observa-se dificuldades para que os municípios monitorem e obtenham medições em relação a concentração de gases na atmosfera. Informações deste tipo, requerem recursos tecnológicos e monetários, tornando-se difícil para um município de pequeno porte, como no caso do município de Vera Cruz.

4.2 Análise da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal

Para a análise da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal verificou-se como estavam sendo demonstrados os valores dispendidos em áreas que visam o desenvolvimento sustentável na esfera municipal. A análise das despesas foi realizada com base na classificação funcional, pelas funções e subfunções estabelecidas pela Portaria n. 42/1999. A Portaria estabelece 28 funções a saber: 01 - Legislativa, 02 - Judiciária, 03 - Essencial à Justiça, 04 - Administração, 05 - Defesa Nacional, 06 - Segurança Pública, 07 - Relações Exteriores, 08 - Assistência Social, 09 - Previdência Social, 10 - Saúde, 11 - Trabalho, 12 - Educação, 13 - Cultura, 14 - Direitos da Cidadania, 15 - Urbanismo, 16 - Habitação, 17 - Saneamento, 18 - Gestão Ambiental, 19 - Ciência e Tecnologia, 20 - Agricultura, 21 - Organização Agrária, 22 - Indústria, 23 - Comércio e Serviços, 24 - Comunicações, 25 - Energia, 26 - Transporte, 27 - Desporto e Lazer, e 28 - Encargos Especiais.

Com base na análise das despesas por funções foi possível identificar os dispêndios dos municípios em áreas vinculadas ao desenvolvimento sustentável, com ênfase nas funções saúde, educação e gestão ambiental. A partir desta análise, consegue-se informações de quanto os municípios estão gastando em áreas que suportam os programas sociais que visam o desenvolvimento sustentável. Verificou-se que a estrutura por funções e subfunções definida pela Portaria 42/1999 pode fornecer informações para a plataforma do PCS.

Os municípios analisados, conforme informações apresentadas no Quadro 2, diferenciam-se muito em relação ao seu tamanho, tanto pela área, em km², quanto pela concentração populacional em área urbana e rural, assim como em seus índices de desenvolvimento IDH e PIB, e receita arrecadada. Essa análise inicial torna-se necessária no momento em que se percebe que é a partir das características dos municípios que acontece a arrecadação e a efetivação da receita. Da mesma forma, é em função destes fatores que os entes públicos realizam os gastos e investimentos, sejam na dimensão econômica, social ou ambiental, foco de discussão do presente estudo.

Verificou-se que as três funções no qual as prefeituras mais investem são a Educação, Saúde e Administração. Essas funções também estão contempladas nos eixos temáticos do PCS. O eixo educação para a sustentabilidade e qualidade de vida no PCS tem por objetivo agregar

na educação formal e não formal, valores e habilidades para um modo de vida sustentável e saudável, integrado por 14 indicadores básicos e 51 indicadores gerais. A área da saúde é contemplada pelo Eixo temático que trata da ação local para a saúde, monitorada por 13 indicadores básicos.

Os valores dispendidos pelos municípios em educação estão relacionados às subfunções: Educação Infantil, Ensino Fundamental, Ensino Médio, Ensino Profissional, Ensino Superior, Educação de Jovens e Adultos e a Educação Especial. Em média os municípios em 2013 destinam 28,42% de seus investimentos nessa função. O maior investimento nessa função foi realizado pelo município de Eldorado do Sul, com destinação de 41,78% e o menor investimento de 17,12%, foi realizado pelo município de Relvado.

Na plataforma do PCS, os indicadores que representam a área educação consideram a demanda de vagas atendidas pelo ensino fundamental e médio, número de pessoas com ensino médio concluído, número de escolas públicas que oferecem turno integral. Os indicadores do programa também contemplam o índice de analfabetismo no município, no qual verificou-se vinculação com as informações geradas pela contabilidade a partir da Portaria n. 42/1999. Enquanto os indicadores do PCS fornecem dados qualitativos no que diz respeito à educação, a função e subfunções da área educação estabelecidas pela portaria fornecem os valores dispendidos, complementando-se e integrando as dimensões da sustentabilidade.

Em relação às despesas com saúde, os municípios com maior representatividade de valores empenhados foram Porto Alegre e Canoas, respectivamente com 39,92% e 33,10%. Os municípios que tiveram os menores percentuais destinados à saúde foram Nova Santa Rita, com 15,44% e São Gabriel com 11,85%. Os gastos com saúde englobam seis subfunções do governo que são: atenção básica, assistência hospitalar e ambulatorial, suporte profilático e terapêutico, vigilância sanitária, vigilância epidemiológica, e alimentação e nutrição. Verificou-se que os valores investidos em saúde como na educação são sinalizadores de sustentabilidade, uma vez que beneficiam diretamente a comunidade local, além de influenciarem outros índices. Os percentuais destinados a saúde e educação são relativos, uma vez que essas despesas variam conforme as condições populacionais, como número de pessoas por faixa etária, concentração populacional por área urbana e rural, saneamento, déficit habitacional entre outros. Uma análise mais acurada requer estratificações vinculadas a população e das características de infraestrutura do município.

Outra função que merece destaque, é a assistência social, que identifica os valores investidos na assistência aos idosos, crianças e adolescentes, portadores de deficiências, além da assistência comunitária. Os percentuais dispendidos pelos municípios chamam a atenção por serem baixos, visto a abrangência e importância que possuem na dimensão social. Os percentuais apurados variam de 0,23% a 5,17%. Outra função que chama a atenção, pelos gastos realizados é a do Trabalho, que engloba desde o fomento ao trabalho e empregabilidade até a proteção e benefícios disponíveis aos trabalhadores. Algumas prefeituras não evidenciaram investimentos nessa área e as que dispenderam recursos, não ultrapassaram 2,10%.

Considerando o fato da função Direitos de Cidadania englobar entre outras, a subfunção da assistência aos povos indígenas, e o fato da Fundação Nacional dos Índios (FUNAI) evidenciar que existem Terras Indígenas tradicionalmente ocupadas nos municípios de Eldorado do Sul, Palmares do Sul, Porto Alegre, Três Palmeiras, verificou-se que os municípios praticamente não possuem despesas em relação a essa situação. Dos municípios citados, apenas Porto Alegre apresentou destinação de 0,44% de suas despesas nesta função. Em termos monetários o município empenhou no ano de 2013, a quantia de R\$13.593.094,43 na função Direitos de Cidadania, que agrupa as subfunções, custódia e reintegração social, direitos individuais, coletivos e difusos, e assistência aos povos indígenas.

Em termos de indicadores de sustentabilidade, a Portaria n. 42/1999, contempla as funções Gestão ambiental, Urbanismo, Habitação e Saneamento básico, que nesse estudo

tiveram uma atenção especial, visto que são importantes indicadores de sustentabilidade, além de preocupações que vêm crescendo para os municípios. Na análise realizada verificou-se que estes gastos somados, variam de 0,23% a 16,74%. O município de Vera Cruz apresentou o maior valor empenhado, representando 16,74% e o município de Canoas vem em segundo lugar com 16,60%, sendo os dois com maiores percentuais destinados a essas funções. Individualmente, observa-se uma concentração na função Urbanismo, que engloba os gastos com infraestrutura urbana, serviços urbanos e transportes coletivos urbanos. Percebe-se que os municípios destinam boa parte dos seus recursos para a sustentabilidade espacial, apresentada e defendida por Sachs (1993), como aquela voltada a uma configuração rural e urbana mais equilibrada e a uma melhor distribuição territorial, visando a promoção de equidade entre diferentes regiões geográficas.

Na medida que busca-se o desenvolvimento sustentável, os gastos destinados ao urbanismo das cidades é necessário e tende a crescer. Como instrumentos de políticas urbanas estão previstos na Constituição Federal, art.182, o plano diretor, a ordenação das cidades, a desapropriação e as edificações de utilização proveitosa. Em relação ao urbanismo municipal, contemplado na Função 16 da Portaria n. 42/99, verificou-se, entre os municípios analisados, que o maior percentual de aplicação, 12,15%, foi do município de Caxias.

A dimensão ambiental, que embora já estivesse disposta no texto constitucional como função dos governos e entidades públicas, até a publicação da Portaria n. 42/1999, não era monitorada por uma função específica. A partir da edição da portaria, é possível verificar o quanto cada município gasta com a gestão ambiental. Conforme pesquisa apresentada por Cruz, Marques e Ferreira (2009), a média nacional aplicada nesta função representava um percentual de 0,5% da despesa total da União. Nos municípios analisados, referente ao exercício de 2013, o percentual aplicado na função gestão ambiental, variou de 0% a 7,77. Com base nos dados disponibilizados pelo TCERS, quatro municípios não tiveram nenhum investimento relacionado nessa função.

Entre as outras funções determinadas pela Portaria n. 42/1999, cabe destacar ainda os gastos realizados com a função transporte, sendo representativo em alguns municípios, como no caso de Jaboticaba, com 14,94% da despesa empenhada, e em Relvado com 18,66%. Alguns outros indicadores de sustentabilidade também estão contemplados na Portaria n. 42/1999, como por exemplo a agricultura, organização agrária, indústria, comércio e serviços, comunicações, energia, e desporto e lazer, mas os percentuais gastos pelos municípios nestas áreas não são representativos.

Cabe salientar que em relação aos gastos com educação e saúde, não pode-se apenas verificar o quanto eles representam das despesas totais dos municípios, pois a legislação vigente determina limites sobre o total das receitas arrecadadas que devem ser gastas com essas áreas. A Constituição Federal prevê em seu art. n. 212, que os municípios devem aplicar anualmente 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. No que diz respeito a saúde, a Constituição Federal estipula o percentual de 15%, sobre a mesma base de cálculo, excluindo-se 1% proveniente de adicional do Fundo de Participação dos municípios. Como trata-se de um dos direitos sociais do cidadão, o município, mesmo estando com seu orçamento comprometido, não poderá deixar de aplicar o percentual destinado à saúde pública.

5 CONCLUSÃO

A partir da análise dos relatórios contábeis disponibilizados pela gestão pública municipal no *site* do TCERS, referente aos 31 municípios do Estado do Rio Grande do Sul que aderiram ao PCS, verificou-se que a evidenciação das despesas por funções e subfunções estabelecidas pela Portaria n. 42/1999, identifica várias ações dos governos municipais nas dimensões social

e ambiental. A portaria prevê 28 funções, entre as quais estão os gastos realizados com a saúde, educação, assistência social, trabalho, cultura, direitos da cidadania, urbanismo, habitação, saneamento e gestão ambiental.

As despesas mais representativas dos municípios referem-se às funções da educação, saúde, e administração, sendo que os gastos nessas três funções representam a maior parte das despesas em todos os municípios analisados. Na dimensão ambiental, a Portaria n. 42/1999, contempla a função gestão ambiental, urbanismo, habitação e saneamento básico, que tiveram uma atenção especial nesse estudo, visto que são importantes indicadores de sustentabilidade. Verificou-se que estes gastos somados nas prefeituras analisadas referente ao exercício de 2013, variam de 0,23% a 16,74%.

Na análise dos indicadores de sustentabilidade divulgados pelas prefeituras gaúchas que aderiram ao PCS constatou-se que apenas quatro estão informando parcialmente dados na plataforma *online*. Diante dessa situação, buscou contato com os municípios signatários do programa, por meio do Portal do Cidadão, disponível nos *sites* das respectivas prefeituras para verificar qual a secretaria municipal responsável pelos indicadores da plataforma do PCS, mas apenas cinco prefeituras deram retorno à solicitação, mostrando que o canal de informação não está funcionando como determina a legislação.

Em relação ao PCS, reforça-se que a adesão e implementação ao programa por parte dos prefeitos, coloca a gestão pública municipal diante da oportunidade de criar um novo padrão de relação dos cidadãos com a política. Os gestores municipais assumindo compromissos concretos, assinando uma ‘Carta Compromisso’ e os cidadãos acompanhando os resultados desses compromissos via *site* Cidades Sustentáveis. Apesar da adesão ainda ser pequena, por parte dos municípios, a iniciativa representa um avanço para o planejamento de cidades mais sustentáveis.

Entende-se que os profissionais da área contábil, em especial aqueles que atuam na área pública, precisam estar preparados para ir além do que a legislação determina, no que diz respeito a elaboração e fornecimento de informações. É necessário inserir a sustentabilidade na evidenciação contábil para que a mesma não fique restrita às tradicionais informações orçamentárias e fiscais. Cabe aos profissionais da contabilidade conhecerem e utilizarem as várias ferramentas disponíveis, como por exemplo a plataforma do PCS que oferece aos gestores públicos uma agenda completa de sustentabilidade urbana e o PORTAL ODM, que disponibiliza em tempo real o acompanhamento dos Objetivos do Desenvolvimento do Milênio (ODM) em nível municipal.

Com o presente estudo, buscou-se contribuir na temática da sustentabilidade inserida na gestão pública municipal. Por meio dos demonstrativos buscou-se identificar como a contabilidade está evidenciando eventos vinculadas à sustentabilidade e quais são os investimentos realizados nas principais funções do governo municipal. Também foi possível verificar que os municípios estão amparados por programas e projetos que contemplam, em sua proposta, ações que visam e tratam a sustentabilidade como eixo principal. Destaca-se o PCS, que abrange, desde a implementação de instrumentos de planejamento e de execução de políticas públicas, até um extenso banco de dados que fornece informações importantes aos gestores públicos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília. Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 mar.2014.

_____. Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000. *Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas à responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 11 mar.2014.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 23 mar.1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 11 mar.2014.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. *Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 11 mar.2014.

_____. Portaria n. 42, de 14 abr. 1999. *Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

_____. Portaria Interministerial STN/SOF nº163, de 04 mai. 2001. *Dispõe sobre normas gerais de consolidação de contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 11 mar.2014.

CIDADES SUSTENTÁVEIS. Programa Cidades Sustentáveis. Cidades Participantes. Disponível em: <<http://www.cidadessustentaveis.org.br/signatarios-candidatos>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (NBC T 16.1 a 16.11). CFC. Brasília. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 11 mar. 2014.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela. S. Métodos de pesquisa em administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRUZ, Cláudia Ferreira da; MARQUES, Alessandra Lima; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, p. 7 – 23, jul./dez 2009. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/view/763>>. Acesso em: 28 fev. 2014.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. Série Nova Metodologia. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/indicadores/indice-de-desenvolvimento-socioeconomico/serie-historica-novmetodologia/?ano=2010&letra=M&ordem=municipios>>. Acesso em: 3 set.2014.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. Censo Demográfico de 2010. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, dados referentes ao municípios do Rio Grande do Sul. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/pibmunicipios/2011/default_xls.shtm. Acesso em: 13 ago. 2014.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MENDES, Jefferson Marcel Gross. Dimensões da Sustentabilidade. *Revista das Faculdades Santa Cruz*. Curitiba v. 7, n. 2, jul./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.santacruz.br/v4/download/revista-academica/13/cap5.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

NASCIMENTO, Daniel Trento do. Planejamento estratégico para o setor público e a Agenda 21. In: SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê (Org.). *Planejamento, gestão e legislação territorial urbana: uma abordagem sustentável*. Florianópolis: Papa-Livro, 2006, p. 107-120.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre desenvolvimento sustentável (RIO + 20). *O futuro que queremos*. Rio de Janeiro, agosto 2012 (documento final). Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/processos/61AA3835/O-Futuro-que-queremos1.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2014.

PORTAL ODM- Acompanhamento Municipal dos Objetivos do Desenvolvimento do Milênio. Disponível em: <<http://www.portalodm.com.br/>>. Acesso em: 3 mar.2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SACHS, Ignacy. *Estratégias de transição para o século XXI: desenvolvimento e meio ambiente*. São Paulo: Nobel, 1993

SCHENINI, Pedro Carlos; HELOU FILHO, Esperidião Amin, CARDOSO, André Felix. Ações de Sustentabilidade na Gestão Pública. In: SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê (Org.). *Planejamento, gestão e legislação territorial urbana: uma abordagem sustentável*. Florianópolis: Papa-Livro, 2006, p. 49-70.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009. 5 v. (Manuais)

SILVA, C. L. Desenvolvimento sustentável: um conceito multidisciplinar. In: SILVA, CL; MENDES, JTG (Org.). *Reflexões sobre o desenvolvimento sustentável: agentes e interações sob a ótica multidisciplinar*. Rio de Janeiro: Vozes, 2005, v. 1, p. 11-40.

SILVA, Valmir Leôncio da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RS (TCERS). Certificação de Qualidade. 2010. Disponível em: < <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers> >. Acesso em: 15 jun. 2014.