

# REFLEXOS DA CONSISTÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO NO DESEMPENHO DA GESTÃO FISCAL

## Resumo

O presente artigo visa identificar a relação existente entre o nível de consistência das demonstrações contábeis do setor público e o desempenho da gestão fiscal dos municípios rondonienses, no período compreendido entre 2011 a 2015. Quanto à metodologia, tratou-se de uma pesquisa quantitativa, considerando que o objeto de análise envolve cálculos numéricos, relacionados a testes de consistência das demonstrações contábeis e do desempenho da gestão fiscal, com o uso da estatística e tendo como instrumento de coleta de dados a aplicação de dez regras de consistência contábeis com dados coletados diretamente do sistema SIGAP do TCE-RO. Os resultados apontaram que o nível de consistência das informações contábeis não se mostrou estatisticamente significativo para explicar o desempenho da gestão fiscal. Contudo, adotando-se um subconjunto de regras de consistência mais homogêneas, mostrou-se muito próximo de atingir um grau de significância razoável para que a hipótese alternativa fosse confirmada com segurança.

**Palavras-chave:** Contabilidade do Setor Público. Consistência das informações contábeis. Desempenho da gestão fiscal. Municípios do Estado de Rondônia.

## 1 Introdução

A gestão pública tem passado por mudanças, sendo-lhe exigido maior desempenho, eficiência e eficácia (SANO; ABRUCIO, 2008; FURTADO *et al.*, 2011). As exigências normativas impõem mais responsabilidade na condução do orçamento, no cumprimento de metas fiscais, na mitigação de riscos e na prática de melhor transparência (LRF, 2000; PETER; HEINTZMAN, 2000; WESCOTT, 2009; MIHAIU *et al.*, 2010). Embora deva ser mantido o equilíbrio fiscal, vê-se que nem sempre isso acontece, considerando o conhecido endividamento de muitos entes (TIRUNEH, 2004; ZAVRAS *et al.*, 2012; VANDOROS *et al.*, 2013; MELLO; SLOMSKI, 2009).

Nesse contexto, as informações expressas nas demonstrações contábeis do setor público, com a convergência ao padrão internacional, assumem especial importância para bem informar e influenciar na performance da gestão (CHAN, 2010; SOARES; SCARPIN, 2010; MIHAIU *et al.*, 2010; STN, 2012). Contudo, ainda há falhas nessas informações, o que compromete sua capacidade de orientar a quem delas queira fazer uso (WERNKE; BORNIA, 2001; HALL, 2011).

Segundo Feies *et al.* (2013) e Jabir (2013), as informações contábeis divulgadas nos demonstrativos e relatórios financeiros, conforme o grau de confiabilidade, ajudam os gestores a atingirem suas metas com mais eficiência e eficácia. Por conseguinte, permitem o oferecimento de serviços públicos de qualidade à população. No mesmo sentido, pesquisa realizada na área empresarial por Affes e Chabchoub (2007) comprova que o uso das informações contábeis de qualidade, potencialmente, contribui para o melhor desempenho financeiro da organização.

Para Santos e Souza (2009), a consistência das informações contábeis constitui instrumento de garantia da precisão e confiabilidade dos dados, e assim melhor orienta a gestão no bom uso dos recursos. Por sua vez, Engel *et al.* (2003) ressaltam que as informações contábeis recebem maior peso nas decisões sobre os volumes de negócios quando as medidas contábeis são mais precisas.

Braga (2015) analisou o grau de consistência das informações apresentadas nas demonstrações contábeis dos municípios pernambucanos no exercício de 2014, além da pesquisa implementada para verificar o nível de convergência da nova contabilidade aplicada

ao setor público. A pesquisadora utilizou as equações contábeis propostas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), concluindo que 92,4% dos municípios pernambucanos atenderam parcialmente ao critério de consistência das informações contábeis divulgadas nos balanços e apenas 7,06% apresentaram-se totalmente inconsistentes (BRAGA, 2015).

Diante desse quadro, e considerando a necessidade de uma gestão mais eficiente e eficaz, sobretudo quanto às alocações e gastos de recursos, procurou-se encontrar resposta à seguinte questão de pesquisa: qual a relação entre o nível de consistência das demonstrações contábeis e o desempenho da gestão fiscal nos municípios rondonienses? À vista do aludido questionamento, o objetivo do presente estudo foi identificar a relação existente entre o nível de consistência das demonstrações contábeis do setor público e o desempenho da gestão fiscal dos municípios rondonienses, no período compreendido entre 2011 e 2015.

Para atendimento do objeto da pesquisa, no que tange à análise da consistência das demonstrações contábeis, foram usadas as equações contábeis propostas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), com algumas adaptações. No que se refere à avaliação do desempenho da gestão fiscal, foi utilizado o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, divulgado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro.

A iniciativa da pesquisa se justifica pelo fato das novas demonstrações contábeis do setor público, com a convergência às normas internacionais, terem adquirido ganho de qualidade das informações contábeis por elas expressas (STN, 2012), motivo pelo qual passam a ter maior consistência para suprirem os gestores de informações precisas para um bom desempenho da gestão dos recursos públicos (SOARES; SCARPIN, 2010; JABIR, 2013).

Desse modo, a presente pesquisa certamente contribui como incentivo à academia a aprofundar a análise acerca da consistência das demonstrações contábeis no desempenho da gestão pública, podendo-se adotar inclusive outros parâmetros de avaliação. Assim agindo, contribuirá para o aperfeiçoamento da contabilidade e da gestão governamental. De mais a mais, servirá para que a administração pública reforce seus controles, especialmente o contábil, permitindo identificar e corrigir as deficiências a fim de que a gestão possa ser subsidiada por informações confiáveis para uma melhor performance gerencial. O resultado da pesquisa visa igualmente contribuir com o controle externo para que, no planejamento de suas auditorias, inclua como ponto de verificação os testes de consistências das informações apresentadas nos balanços públicos e, assim, determine a sua correção e prevenção, se confirmadas as inconsistências.

Ademais, permitirá à sociedade visualizar, na divulgação das demonstrações contábeis do setor público, informações de melhor qualidade, livres de erros e outras imperfeições, com isso podendo realizar o necessário controle social da gestão pública.

## **2 Referencial Teórico**

A gestão pública passou por mudanças, resultantes de sua ascensão da administração burocrática à fase conhecida como administração gerencial (ANDREWS; KOUZMIN, 1998). Há que se buscar um melhor desempenho de suas ações frente às necessidades sociais, numa época em que se vivencia escassez de recursos e demandas sempre crescentes (SANO; ABRUCIO, 2008; FURTADO *et al.*, 2011).

As exigências normativas, especialmente advindas da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/2000), requerem maior responsabilidade na condução do orçamento, esforço na arrecadação de receitas, imposição de limites de gastos, cumprimento de metas fiscais, mitigação de riscos, controle da dívida pública e prática de ampla transparência (LRF, 2000; AUCOIN; HEINTZMAN, 2000; WESCOTT, 2009; MIHAIU *et*

*al.*, 2010; BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012).

Nesse contexto, as informações contábeis se tornam úteis e relevantes em face da sua capacidade de informar a todos os interessados a real situação econômica da entidade e prever seu futuro, o que permite a tomada de providência para a mudança de rumo, em caso da necessidade de correções (PADOVEZE *et al.*, 2004; VALENTE; FUJINO, 2016).

Segundo Chan (2010), com a convergência ao padrão internacional, as informações contábeis expressas nos balanços do setor público assumem especial importância para melhorar a performance da gestão financeira e, assim, poder impactar diretamente no desenvolvimento socioeconômico de uma nação e até mesmo contribuir para a redução da pobreza. Porém, há que se ressaltar que essas informações nem sempre são fidedignas e livres de erros ao ponto de serem utilizadas para esse fim com segurança (WERNKE; BORNIA, 2001; HALL, 2011).

Por outro lado, as mudanças normativas em decorrência da convergência ao padrão internacional de contabilidade buscam propiciar a divulgação das informações em uma linguagem universal, o que permite melhor simetria, considerando o alcance dos dados contábeis por diversos atores interessados. Em suma, almeja-se principalmente a melhoria da qualidade dessas informações (WYNNE *et al.*, 2008; MOUSSE, 2010; SOARES; SCARPIN, 2010).

Na visão do Conselho Federal de Contabilidade (2016), manifestada por meio da publicação da norma NBC TSP 2016, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, as informações geradas pelos sistemas da contabilidade governamental devem ser capazes de atender seus usuários conforme as necessidades.

Para Santos e Souza (2009), a consistência das informações contábeis constitui instrumento de garantia da precisão e confiabilidade dos dados, proporcionando melhor orientação à gestão no bom uso dos recursos. Por seu turno, Engel *et al.* (2003) ressaltam que as informações contábeis recebem maior peso nas decisões sobre os volumes de negócios quando as medidas contábeis são mais precisas, entendimento este que se acha em consonância com o posicionamento firmado por Vicente *et al.* (2012), que mencionam que as medidas de consistência devem ser buscadas por qualquer sistema de contabilidade a fim de que se possa dispor de informações precisas acerca da situação econômico-financeira de uma entidade.

Não obstante terem sido encontradas poucas pesquisas na área governamental que avaliassem a influência da qualidade das informações contábeis no desempenho da gestão pública, alguns estudos na área empresarial indicam que há certa relação causal entre ambos. Affes e Chabchoub (2007), Hall (2011) e Meiryani (2015) são exemplos de pesquisas que convergem ao mesmo resultado. Em síntese, esses pesquisadores chegaram à conclusão que os sistemas de informações contábeis, quanto mais resistentes às imperfeições e desde que utilizados pelos gestores, mais contribuem para o desempenho financeiro das firmas e o alcance dos seus propósitos (AFFES; CHABCHOUB, 2007; HALL, 2011; MEIRYANI, 2015).

No mesmo sentido, Feies *et al.* (2013) realizaram pesquisa sobre a influência das informações contábeis na performance de empresa prestadora de serviços públicos da Romênia. Com efeito, concluíram que os conteúdos informativos da contabilidade divulgados nos demonstrativos e relatórios financeiros, envoltos das características de qualidade, ajudam significativamente os gestores a desempenhar suas tarefas com mais eficiência e eficácia. Por conseguinte, permitem até mesmo o oferecimento de melhores serviços públicos à população (FEIES *et al.*, 2013).

Adotando a metodologia de análise da consistência do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), Braga (2015) analisou o nível de

convergência às NBCASP e ao MCASP com base nas demonstrações contábeis dos municípios pernambucanos publicadas no exercício de 2014. Um dos pontos da sua pesquisa foi verificar o grau de consistência das informações apresentadas nas demonstrações contábeis utilizando equações contábeis propostas pelo SICONFI. Como resultado, concluiu que 92,4% dos municípios pernambucanos atenderam parcialmente ao critério da consistência das informações contábeis divulgadas nos balanços e apenas 7,06% apresentaram-se totalmente inconsistentes (BRAGA, 2015).

Assim, com fulcro nos estudos supramencionados, procurou-se encontrar resposta à seguinte hipótese:

H<sub>1</sub>: Municípios com maiores níveis de consistência das informações contábeis apresentam melhor desempenho de sua gestão fiscal.

### 3 Procedimentos Metodológicos

Os dados relacionados às variáveis de testes da consistência das demonstrações contábeis e do desempenho da gestão fiscal dos 52 municípios do Estado de Rondônia foram coletados diretamente do banco de dados do Tribunal de Contas deste estado, mais precisamente do Sistema de Gestão e Auditoria Pública – SIGAP, referentes aos exercícios de 2011 a 2015, já analisados pelo referido Tribunal de Contas, bem como do sítio eletrônico da FIRJAN.

A implementação dos testes de consistências, tomando por base o método do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), foi realizada nas seguintes demonstrações contábeis consolidadas: Balanço Patrimonial; Balanço Financeiro; Balanço Orçamentário; Demonstração das Variações Patrimoniais e Demonstração dos Fluxos de Caixa. Tais demonstrativos passaram a ser exigidos pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.6 (Res. CFC n. 1.333/2008), como também pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Portaria STN n. 733/2014).

A análise foi desenvolvida com parâmetro nos exercícios de 2011 a 2015, cujas informações constam do banco de dados eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, perfazendo 260 observações. No entanto, durante o levantamento dos resultados, foram descartadas 5 observações devido a não divulgação do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF) de alguns exercícios, o que totalizou, ao final, somente 255 observações.

Para cada regra de consistência foi usada uma variável binária (*dummy*), que assume o valor igual a 1 (um) quando se apresentar consistente, ou seja, quando o valor encontrado no balancete de dezembro de cada ano pesquisado, cuja informação consta do SIGAP/TCE-RO, for semelhante ao registrado na peça contábil da prestação de contas apresentada pelo município, e 0 (zero) quando for inconsistente, ou seja, quando estiver diferente do registro constante na peça contábil avaliada. Frisa-se que todos os cálculos das regras de consistência contábeis foram feitos de forma manual, pelo fato de inexistir um processamento eletrônico de dados exclusivo para essa finalidade.

As equações que testaram a consistência das demonstrações contábeis foram com base nas regras contábeis do SICONFI, com algumas adaptações, e na metodologia utilizada por Braga (2015) em seu trabalho de pesquisa que avaliou a consistência das demonstrações contábeis dos municípios pernambucanos. Desse modo, têm-se as seguintes equações com base no SICONFI e no modelo de Braga (2015):

**Quadro 1 – Equações Contábeis**

1	Consistência na conferência de saldos dos Balanços – Equação: $\Sigma$ das contas controladas = $\Sigma$ das contas controladoras.	1= Consistente 0=Inconsistente
2	Consistência na conferência dos saldos do valor em bancos Equação: Saldo de caixa e equivalente de Caixa ano anterior (BP) = Caixa e equivalente de caixa	1= Consistente 0=Inconsistente

	(saldo anterior do balancete atual).	
3	Consistência na conferência dos saldos da DVP com BP – Equação: Resultado Patrimonial (DVP) = Resultado do Exercício (BP).	1= Consistente 0=Inconsistente
4	Consistência na conferência da transposição de saldos – Equação: PL do ano anterior (BP) + Resultado do Exercício (DVP) = PL atual (BP).	1= Consistente 0=Inconsistente
5	Consistência na conferência do saldo de todas as contas, as quais devem ter saldo maior ou igual a zero, mas nunca com saldo negativo, exceto as contas redutoras do ativo e do passivo.	1= Consistente 0=Inconsistente
6	Consistência no saldo da dívida consolidada constante do Demonstrativo da Dívida Consolidada do RREO do 6º bimestre com o saldo da Dívida Consolidada do Balanço Patrimonial.	1= Consistente 0=Inconsistente
7	Consistência no saldo de restos a pagar processados do RREO do 6º bimestre com o saldo constante em balanço, inscrito no Passivo Circulante.	1= Consistente 0=Inconsistente
8	Consistência na seguinte verificação: Saldos Devedores (Contas do Ativo – Classe 1+ Contas das VPD – Classe 3) = Saldos Credores (Contas do Passivo – Classe 2 + Contas das VPA – Classe 4).	1= Consistente 0=Inconsistente
9	Consistência no total arrecadado da receita registrada no Balanço Orçamentário do 6º bimestre, com a receita arrecadada constante no balancete de dezembro.	1= Consistente 0=Inconsistente
10	Consistência na conferência na soma das contas redutoras de receita, que cujo total não pode ser superior ao total da receita corrente.	1= Consistente 0=Inconsistente

Fonte: Braga (2015), com adaptações do autor.

Conforme o Quadro 1, as dez regras de consistência que foram levantadas conduzem a um número máximo de 10 (dez) pontos a serem alcançados por cada município em cada ano, sendo este o índice de consistência máxima, ou seja, as informações expressas nas demonstrações contábeis estão 100% consistentes para aqueles municípios cujo resultado da equação seja 1 (um) em cada regra. Dessa maneira, cada município teve seu *score* levantado com base no referido parâmetro e representado pela seguinte equação proposta por Braga (2015), com adaptações:

Fórmula 1: Somatória dos pontos obtidos por cada município

$$S = \sum_{j=i}^{10} Q_{j, m, t}$$

Onde:

**S:** pontuação obtida por cada município em cada quesito.

**i:** número de questões do quesito a serem verificadas.

**10:** número máximo de pontos a ser obtido.

**Q:** somatório na pontuação obtida.

**m:** município.

**t:** exercício.

**J:** quesito.

Feita a soma da pontuação obtida por cada um, buscou-se o nível de consistência alcançado, utilizando-se a equação também proposta por Braga (2015), que é:

Fórmula 2: Cálculo do nível de consistência

$$NC = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:

**NC:** Nível de Consistência.

**S:** Pontuação obtida pelo município.

**T:** Pontuação máxima.

A análise do desempenho da gestão fiscal dos 52 municípios rondonienses foi efetuada com base no IFGF e foram coletados diretamente do sítio eletrônico da FIRJAN, utilizando-se também uma série de cinco anos, de 2011 a 2015.

O IFGF é construído com base nas informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e é composto por cinco indicadores: receita própria, gastos com pessoal, investimentos, liquidez e custo da dívida. São estabelecidos pesos para cada indicador. Os quatro primeiros têm peso de 22,5% sobre o resultado agregado; o Custo da Dívida tem peso de 10%. A pontuação varia entre 0 e 1 (o mesmo que de 0 a 100%), sendo que, quanto mais próximo de 1, considera-se melhor a gestão fiscal do município no exercício correspondente (FIRJAN, 2016). Também são estabelecidos valores de referência que permitem comparações entre os municípios (FIRJAN, 2016):

- Conceito A (Gestão de Excelência) = resultados superiores a 0,8 pontos.
- Conceito B (Boa Gestão) = resultados compreendidos entre 0,6 e 0,8 pontos.
- Conceito C (Gestão em Dificuldade) = resultados compreendidos entre 0,4 e 0,6 pontos.
- Conceito D (Gestão Crítica) = resultados inferiores a 0,4 pontos.

Foram ainda utilizadas as variáveis de controle, população, Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, nível de escolaridade do gestor e orçamento *per capita*, para identificar suas influências sobre as variáveis independentes e as dependentes. Marconi e Lakatos (2000) explicam que as variáveis de controle podem fazer parte do contexto experimental no qual acontece a relação variável independente/variável dependente.

Assim, o modelo empírico é descrito da seguinte forma:

$$Desemp\_Gestf_{it} = \beta_0 + \beta_1 Nv\_Consist_j + \sum_{n=2}^N \beta_n Controles + \varepsilon_{it}$$

Em que:

O Desempenho da Gestão Fiscal (*Desemp\_Gestf*) é uma variável dependente (a ser explicada) que foi lançada conforme a nota auferida pelo município no Índice FIRJAN de gestão fiscal em cada exercício, a qual varia de 0 a 1.

A consistência das informações contábeis (*Nv\_Consist*) é uma variável independente (explicativa) e foi calculada por meio do conjunto de variáveis especificadas no Quadro 1.

As variáveis de controles são: o IDHM, a população (ambos coletados no IBGE e PNUD/Brasil), o nível de escolaridade do gestor (coletado no sítio eletrônico do Tribunal Regional Eleitoral - TRE), e o orçamento *per capita* (coletado no TCE-RO). Para a escolaridade do gestor foi usada uma variável binária (*dummy*) que assume o valor igual a 1 quando o gestor possuir curso superior e 0 quando não possuir tal nível de ensino.

O Quadro 2 traz mais informações acerca das variáveis do modelo.

**Quadro 2 - Descrição das Variáveis**

Variáveis	Representação na Regressão	Tipo	Fonte	Literatura
Desempenho da Gestão Fiscal	<i>Desemp_Gestf</i>	Dependente	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN)	LIMA <i>et al.</i> (2014) MINALEZI (2016)
Consistência das Informações Contábeis	<i>Nv_Consist</i>	Independente	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	BRAGA (2015)
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	<i>Idhm</i>	Controle	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - PNUD/Brasil	BRAGA (2015)

Nível de Escolaridade Gestor	de do	<i>NvEsc_G</i>	Controle	Tribunal Regional Eleitoral - TRE	VELTEN (2015) MINALEZI (2016)
População		<i>ln_pop</i>	Controle	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE	VELTEN (2015) FRANÇA (2016)
Orçamento <i>capita</i>	<i>per</i>	<i>orç_pc</i>	Controle	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia	FRANÇA (2016)

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 4 Resultados

Com base na análise descritiva da Tabela 1, prioriza-se o comentário das duas principais variáveis da pesquisa. Denota-se, por meio do resultado da variável dependente *Desemp\_Gestf*, que os municípios rondonienses obtiveram no período, em média, um percentual de 57% de desempenho da sua gestão fiscal, conforme o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, que vai de 0 a 1 (ou de 0 a 100%), sendo o percentual mínimo de até 25%, constante do primeiro percentil, e máximo acima de 81%, constante do último percentil. Por sua vez, a mediana, que corresponde ao 50° percentil, consistiu em 59%.

### 4.1 Estatística Descritiva das Variáveis

**Tabela 1 - Estatística Descritiva**

Variáveis	Média	1° Perc.	25° Perc.	Mediana	75° Perc.	99° Perc.	Desvio Padrão	Nº de Obs
<i>Desemp_Gestf</i>	0,57	0,25	0,51	0,59	0,66	0,81	0,11	255
<i>Nv_Consist</i>	6,14	3,00	5,00	6,00	7,00	9,00	1,11	255
<i>Idhm</i>	0,64	0,58	0,61	0,64	0,67	0,74	0,04	255
<i>NvEsc_G</i>	0,34	0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	0,47	255
<i>ln_pop</i>	9,73	7,73	9,07	9,67	10,28	13,13	1,01	255
<i>Orç_pc</i>	1990,00	959,44	1541,81	1762,81	2237,14	6451,07	745,90	255

Fonte: Elaborada pelo autor.

Conforme se pode observar, a média de 0,57 auferida pelos municípios rondonienses no Índice FIRJAN de Gestão Fiscal faz com que eles atinjam somente o conceito C, correspondendo a uma gestão em dificuldade, visto que os resultados estão compreendidos entre 0,4 e 0,6 pontos (FIRJAN, 2016).

Os resultados também apontam, quanto ao nível de consistência contábil, que varia de 1 a 10 pontos, apresentado por meio da variável independente *Nv\_Consist*, que a média de acertos pelos municípios rondonienses em relação às dez regras contábeis aplicadas foi de apenas 6,14. Têm-se, ainda, como resultado, a pontuação mínima de 3, constante do primeiro percentil, e a máxima de 9 acertos, apresentada no último percentil, sendo a mediana de 6.

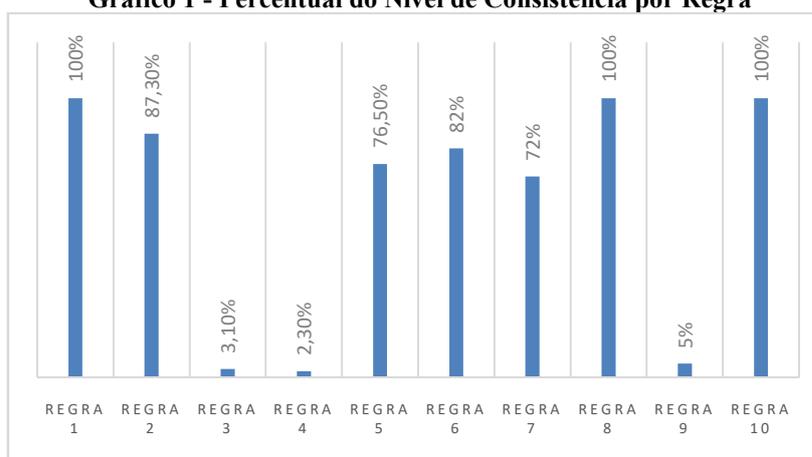
Com efeito, o resultado da média de consistência das informações contábeis dos municípios rondonienses (6,14) se assemelha ao achado de Braga (2015) em sua pesquisa, quando esta concluiu que praticamente todos os municípios pernambucanos (92,4%) atenderam apenas parcialmente ao critério de consistência das informações contábeis divulgadas nos balanços.

### 4.2 Níveis de Consistência das Informações Contábeis: Percentual de Acerto

No tocante ao percentual de acertos de cada regra de consistência, especificadas no Quadro 1, por parte dos municípios rondonienses, o Gráfico 1 demonstra que houve regras com nível de acerto de 100%, como é o caso das regras 1, 8 e 10. Outras apresentaram o percentual acima de 70% (regras 2, 5, 6 e 7).



**Gráfico 1 - Percentual do Nível de Consistência por Regra**



**Regra 1:** consistência na conferência de saldos dos Balanços – Equação:  $\Sigma$  das contas controladas =  $\Sigma$  das contas controladoras. **Regra 2:** consistência na conferência dos saldos do valor em bancos Equação: Saldo de caixa e equivalente de Caixa ano anterior (BP) = Caixa e equivalente de caixa (saldo anterior do balancete atual). **Regra 3:** consistência na conferência dos saldos da DVP com BP – Equação: Resultado Patrimonial (DVP) = Resultado do Exercício (BP). **Regra 4:** consistência na conferência da transposição de saldos – Equação: PL do ano anterior (BP) + Resultado do Exercício (DVP) = PL atual (BP). **Regra 5:** consistência na conferência do saldo de todas as contas, as quais devem ter saldo maior ou igual a zero, mas nunca com saldo negativo, exceto as contas redutoras do ativo e do passivo. **Regra 6:** consistência no saldo da dívida consolidada constante do Demonstrativo da Dívida Consolidada do RREO do 6º bimestre com o saldo da Dívida Consolidada do Balanço Patrimonial. **Regra 7:** consistência no saldo de restos a pagar processados do RREO do 6º bimestre com o saldo constante em balanço, inscrito no Passivo Circulante. **Regra 8:** consistência na seguinte verificação: Saldos Devedores (Contas do Ativo – Classe 1+ Contas das VPD – Classe 3) = Saldos Credores (Contas do Passivo – Classe 2 + Contas das VPA – Classe 4). **Regra 9:** consistência no total arrecadado da receita registrada no Balanço Orçamentário do 6º bimestre, com a receita arrecadada constante no balancete de dezembro. **Regra 10:** consistência na conferência na soma das contas redutoras de receita, que cujo total não pode ser superior ao total da receita corrente.

Fonte: Dados da pesquisa elaborados pelo autor.

### 4.3 Correlações das Variáveis

Além da estatística descritiva das variáveis, é oportuno que se faça a análise das correlações entre elas, evidenciando o grau de associação entre duas variáveis. Mais conhecido como coeficiente de correlação linear de Pearson, este mensura a força da relação linear entre os valores quantitativos emparelhados  $x$  e  $y$  de uma amostra, que poderá variar entre -1 e 1 (LIRA, 2004; LIRA;CHAVES NETO, 2006; FIGUEIREDOFILHO;SILVA JUNIOR, 2009).

**Tabela 2 - Matriz de Correlação**

	<i>Desemp_Gestf</i>	<i>Nv_Consist</i>	<i>Idhm</i>	<i>NvEsc_G</i>	<i>ln_pop</i>	<i>orç_pc</i>
<i>Desemp_Gestf</i>	1					
<i>Nv_Consist</i>	-0,10	1				
<i>Idhm</i>	0,13	-0,10	1			
<i>NvEsc_G</i>	0,20	0,02	0,24	1		
<i>ln_pop</i>	0,16	-0,17	0,55	0,17	1	
<i>orç_pc</i>	0,00	0,08	-0,01	0,12	-0,51	1

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 2 demonstra o grau de relacionamento entre as variáveis que fazem parte do modelo empírico pesquisado. Observa-se que o coeficiente de correlação da variável  $x$  que representa o nível de consistência das informações contábeis (*Nv\_Consist*) em relação ao desempenho da gestão fiscal (*Desemp\_Gestf*) variável  $y$  é de -0,10, portanto, negativo, apesar de situar-se dentro do intervalo de correlação (-1 a 1), e estar muito próximo de zero. Nesse caso, quando o índice tiver muito próximo de 0, conclui-se que não há correlação linear significativa entre  $x$  e  $y$  (LIRA, 2004; LIRA;CHAVES NETO, 2006; FIGUEIREDOFILHO;SILVA JUNIOR, 2009).

Esse resultado é contrário ao que se pretendia encontrar nesta pesquisa, qual seja: que os municípios com maiores níveis de consistência das informações contábeis apresentam melhor desempenho de sua gestão fiscal.

De outro modo, os coeficientes de correlação das variáveis de controle Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (*Idhm*), nível de escolaridade do gestor (*NvEsc\_G*) e população (*ln\_pop*) apresentam leves correlações lineares positivas em relação ao desempenho da gestão fiscal.

Apesar do teste de correlação não ter apresentado o resultado esperado, importa ressaltar que somente com o teste de significância será possível comprovar se há ou não relação linear significativa entre duas variáveis (LIMA *et al.*, 2014). Segundo Lira e Chaves Neto (2006) e Lima *et al.* (2014), é possível existir relação entre x e y mesmo quando não haja correlação linear entre ambos.

#### 4.4 Regressão Linear das Variáveis do Período 2011 a 2015

Com o escopo de encontrar resposta à questão de pesquisa proposta no presente trabalho, foi utilizado o modelo de regressão linear multivariada. Tal modelo proposto teve por objetivo analisar a relação das variáveis independentes apresentadas no Quadro 2, especialmente a variável principal referente ao nível de consistência das informações contábeis, com a variável dependente desempenho da gestão fiscal.

**Tabela 3 - Regressão Linear Multivariada**

Variáveis Independentes	Sinal Pred.	Aprovação		
		Coeficiente	z-stat	p-valor
<b>Constante</b>				
<i>Nv_Consist</i>	+	+0,08	1,27	0,21
<i>Idhm</i>	+	- 0,17	-0,83	0,41
<i>NvEsc_Ges</i>	+	+0,27	2,00	0,05**
<i>ln_pop</i>	+	+0,36	3,52	0,01***
<i>orç_pc</i>	+	+0,01	3,15	0,01***
<b>Observações</b>		255		
<b>R<sup>2</sup></b>		0,20		

As regressões com \*\*\* são significantes a 1% e com \*\* são significantes a 5%.

Fonte: Elaborada pelo autor.

O resultado dessa regressão, mostrado na Tabela 3, refere-se a todo o período da pesquisa, ou seja, aos cinco exercícios (2011 a 2015) em que a pesquisa foi aplicada. Pode-se observar que a regressão explica cerca de 20% da variável y, desempenho da gestão fiscal, por intermédio da regressão linear entre x e y, visto que o R<sup>2</sup> encontrado é de 0,20.

Respondendo a hipótese da pesquisa, a regressão demonstra que a variável independente *Nv\_Consist* (nível de consistência das informações contábeis) não se mostrou significativamente relacionada à variável dependente *Desemp\_Gestf* (desempenho da gestão fiscal), visto que o seu p-valor consiste em 0,21. A priori, com o uso das dez regras de consistência, a hipótese nula não deve ser rejeitada, contrariamente à hipótese alternativa, objeto da pesquisa, não confirmada estatisticamente, que aduz que municípios com maiores níveis de consistência das informações contábeis apresentam melhor desempenho de sua gestão fiscal.

Reitera-se que compôs o cálculo da variável independente *Nv\_Consist* as dez regras de consistência demonstradas no Quadro 1. Contudo, o Gráfico 1 demonstra que houve regras com nível de acerto de 100% por parte dos municípios, como é o caso das regras 1, 8 e 10, e outras, tais como as regras 3, 4 e 9, com percentuais mínimos de acerto de no máximo 5%. Já as regras 2, 5, 6 e 7 tiveram percentuais de acertos acima de 70% e abaixo de 90%, mostrando-se mais homogêneas. Este fato sugere uma calibração ao modelo estudado,

priorizando um subconjunto de regras de consistência que sejam mais contínuas ou comuns, no caso as regras 2, 5, 6 e 7, demonstradas no Quadro 3.

**Quadro 3 – Subconjunto de Regras de Consistência Contábil**

Regras	Equações Contábeis	V. Dummy
2	Consistência na conferência dos saldos do valor em bancos Equação: Saldo de caixa e equivalente de Caixa ano anterior (BP) = Caixa e equivalente de caixa (saldo anterior do balancete atual).	1= Consistente 0=Inconsistente
5	Consistência na conferência do saldo de todas as contas, as quais devem ter saldo maior ou igual a zero, mas nunca com saldo negativo, exceto as contas redutoras do ativo e do passivo.	1= Consistente 0=Inconsistente
6	Consistência no saldo da dívida consolidada constante do Demonstrativo da Dívida Consolidada do RREO do 6º bimestre com o saldo da Dívida Consolidada do Balanço Patrimonial.	1= Consistente 0=Inconsistente
7	Consistência no saldo de restos a pagar processados do RREO do 6º bimestre com o saldo constante em balanço, inscrito no Passivo Circulante.	1= Consistente 0=Inconsistente

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo Carvalho *et al.*(2006) e FigueiredoFilho *et al.* (2011), constitui-se uma boa prática o processo de calibração do modelo de regressão com vistas à melhor avaliação da sua potencialidade e à análise dos valores pertencentes a localizações próximas, formando um subconjunto, com dimensões parecidas para a correta especificação do modelo, evitando-se estimativas inconsistentes.

**Tabela 4 - Regressão Linear Multivariada Ajustada**

Variáveis Independentes	Sinal Pred.	Aprovação		
		Coefficiente	z-stat	p-valor
<b>Constante</b>				
<i>Nv_Consist</i>	+	+0,12	1,63	0,10*
<i>Idhm</i>	+	- 0,16	-0,78	0,44
<i>NvEsc_Ges</i>	+	+0,03	2,00	0,05**
<i>ln_pop</i>	+	+0,03	3,57	0,01***
<i>orç_pc</i>	+	0,01	3,23	0,01***
<b>Observações</b>		255		
<b>R<sup>2</sup></b>		0,20		

As regressões com \*\*\* são significantes a 1%, com \*\* são significantes a 5% e com \* a 10%.

Fonte: Elaborada pelo autor.

O resultado da regressão, especificado na Tabela 4, em que a variável *Nv\_Consist* é composta apenas pelas regras de consistência contábil 2, 5, 6 e 7, representando um subconjunto de regras de consistência mais homogêneas, excluindo-se do cômputo as regras com 100% de acertos e aquelas com acertos abaixo de 5%, mostrou-se muito próximo de atingir um grau de significância razoável para que a hipótese alternativa fosse confirmada com segurança, uma vez que seu p-valor, em relação à variável dependente *Desemp\_Gestf*, consiste em 0,10.

Com efeito, podem-se deduzir como possíveis causas da não confirmação da hipótese alternativa que as métricas utilizadas não foram capazes de capturar tal resultado (VELTEN, 2015), bem como que a quantidade de observações utilizadas também não foi suficiente para atingir o resultado almejado. Convém frisar que a pesquisa foi realizada nos 52 municípios rondonienses, envolvendo um período de 5 anos, perfazendo apenas 260 observações. Obviamente, sendo aplicada em outros estados com maior quantidade de municípios e em uma série maior de anos os resultados poderão ser diferentes.

Com base ainda nos resultados da regressão, constatou-se que as variáveis de controle população (*ln\_pop*)e orçamento *per capita* (*orç\_pc*) são positivamente significativas a 1%, enquanto a variável nível de escolaridade do gestor (*NvEsc\_Ges*) é significativa e também

positiva a 5%. Não foi significativa a variável *Idhm*, além de seu coeficiente ser negativo.

Esses resultados sugerem, com 99% de confiança, que os municípios com populações e orçamentos *per capita* maiores possuem melhor desempenho de sua gestão fiscal. Da mesma forma, pode-se constatar, com 95% de confiança, que os municípios cujos gestores possuem maiores níveis de escolaridade tendem a alcançar maior desempenho de gestão fiscal.

## 5 Conclusão

O objetivo deste estudo foi identificar a relação existente entre o nível de consistência das demonstrações contábeis do setor público e o desempenho da gestão fiscal dos municípios rondonienses, no período compreendido entre 2011 e 2015.

Os resultados indicam que o nível de consistência não se mostrou significativamente relacionado ao desempenho da gestão fiscal, com o uso das dez regras de consistência das informações contábeis. Contudo, com o cálculo somente das quatro regras de consistência que representam um subconjunto de regras mais homogêneas, excluindo-se do cômputo as regras com 100% de acertos e aquelas com acertos abaixo de 5%, mostrou-se muito próximo de atingir um grau de significância razoável.

Como possíveis causas da não confirmação da hipótese alternativa, deduz-se que as métricas utilizadas não foram capazes de capturar tal resultado, bem como a quantidade de observações utilizadas para se atingir o resultado almejado se mostrou insuficiente. É provável, se a pesquisa for aplicada em outros estados com maior quantidade de municípios e em uma série maior de anos, poderá haver relação significativa.

Por outro lado, constatou-se que as variáveis de controle população, orçamento *per capita* e nível de escolaridade do gestor foram significativamente relacionadas ao desempenho da gestão fiscal. Esses resultados sugerem que os municípios com populações e orçamentos *per capita* maiores possuem melhor desempenho de sua gestão fiscal. De igual modo, os municípios cujos gestores possuem nível superior tendem a alcançar também maior desempenho. Tal premissa poderá despertar interesse dos gestores na capacitação acadêmica com vistas a melhorar a performance da sua gestão. Para à sociedade, representa um viés de escolha dos seus representantes.

Constatou-se, ainda, que os municípios rondonienses obtiveram no período, em média, um percentual de 57% de desempenho da sua gestão fiscal, enquadrando-se no conceito C do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, correspondendo à gestão em dificuldade. Quanto ao nível de consistência contábil, a média de acertos obtida pelos municípios rondonienses, no que concerne às dez regras contábeis aplicadas, foi de apenas 6,14. Este resultado certamente encontra-se em consonância com o achado de Braga (2015), cuja conclusão foi de que praticamente todos os municípios pernambucanos atenderam apenas parcialmente ao critério da consistência das informações contábeis divulgadas nos balanços.

Registra-se, por oportuno, que o presente trabalho sofreu limitações devido aos poucos estudos encontrados relacionados ao tema que pudessem melhor respaldar a pesquisa, bem como houve a impossibilidade de utilização de algumas variáveis de controle cujos índices não são levantados ano a ano, o que prejudicou o número de observações pretendido.

Esta pesquisa será relevante como incentivo à academia a fim de aprofundar a análise acerca da consistência das demonstrações contábeis no desempenho da gestão pública, podendo-se adotar inclusive outros parâmetros de avaliação, utilizar um número maior de observações, assim como aplicá-la em outras unidades da Federação. Assim agindo, contribuirá para o aperfeiçoamento da contabilidade e da gestão governamental.

De igual modo, servirá para que a administração pública reforce os seus controles, especialmente o contábil, permitindo identificar e corrigir as deficiências com o intuito de que a gestão possa ser subsidiada por informações confiáveis para uma melhor performance

gerencial. Ademais, o resultado da pesquisa visa contribuir com os Tribunais de Contas para o fim de aperfeiçoamento das suas auditorias contábeis e financeiras.

Por fim, o resultado desta pesquisa permitirá à sociedade maior transparência das contas públicas, obtendo informações de melhor qualidade, livres de erros e outras imperfeições. Sob essa ótica, poderá, inclusive, fortalecer as relações democráticas entre o Estado e a sociedade, assim como inibir a prática da corrupção na administração pública por intermédio do efetivo controle social.

## Referências

AFFES, H.; CHABCHOUB, A. **Le système d'information comptable: les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie**, p. 224-225, 2007.

ANDREWS, CHRISTINA W.; KOUZMIN, ALEXANDER. O Discurso da Nova Administração Pública. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 45, 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **PORTARIA STN Nº 634/2014**.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 5. Ed. - Brasília, 2012.

BRAGA, I. A. **CONVERGÊNCIA ÀS NBCASP E AO MCASP: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2015.

CARVALHO, L. E. X.*et al.* Regressão linear geograficamente ponderada em ambiente SIG.**TRANSPORTES**, v. XIV, n. 2, p. 18-26, dezembro 2006.

CFC -CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP 2016, **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**, 2016.

CHAN, J. L. As NICSPs e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**,v. 4, n. 1, art. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.

ENGEL, E.*et al.* CEO turnover and properties of accounting information. **Journal of Accounting and Economics**,v. 36, 2003.

FEIES, G. C.*et al.* The Role of Accounting information within the Management Process of Public Utilities Services.**Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 83, p. 711-716, Jul., 2013.

FIGUEIREDO FILHO, D. F.*et al.* O que fazer e o que não fazer com a regressão: pressupostos e aplicações do modelo linear de mínimos quadrados ordinários (MQO).**Revista Política Hoje**, v. 20, n. 1, 2011.

BEZERRA FILHO, J. E.; FEIJÓ, P. H. A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: O futuro chegou! **Revista TCE/PE**, Recife, v.19, n.19, p.28-61, Dez. 2012.

FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JUNIOR, J. A. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, v. 18, n. 1, 2009.

FIRJAN, Sistema. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal 2016**. Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <[www.firjan.com.br/IFGF](http://www.firjan.com.br/IFGF)>, Acesso em: 01 de março de 2017.

FRANÇA, L. F. T. **Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2016.

FURTADO, M.; FORTUNATO, G.; TEIXEIRA, A. Gestão pública e de projetos: um estudo sobre a percepção dos gestores no gerenciamento de projetos no governo do Estado do Espírito Santo. In: V Congresso ANPCONT. 5., Vitória, 2011. **Anais...** Vitória: ANPCONT, 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site>>. Acesso em: 02 març. 2017.

HALL, J. A. **Accounting Information System. 7th Edition**. Singapore: South-Western Publishing Co, 2011.

JABIR, F. The Quality of Accounting Information and The Accounting Information System through The Internal Control Systems: A Study on Ministry and State Agencies of the Republic of Indonesia. **Research Journal of Finance and Accounting**, v.4, n.6, 2013.

LIMA, V. M. A. *et al.* Análise do desenvolvimento municipal paranaense: uma abordagem espacial para a década de 2000. **Revista Economia e Desenvolvimento**, v. 26, n. 1, 2014.

LIRA, S. A.; CHAVES NETO, A. Coeficientes de Correlação para Variáveis Ordinárias e Dicotômicas Derivados do Coeficiente Linear de Pearson. **RECIE**, Uberlândia, v. 15, n. 1/2, p. 45-53, 2006.

LIRA, S. A. **Análise de Correlação: Abordagem Teórica e de Construção dos Coeficientes com Aplicações**. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Paraná, 2004.

MELLO, G. R.; SLOMSKI, V. Fatores que influenciam o endividamento dos Estados Brasileiros. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 3, n. 7, p. 78-92, set-dez 2009.

MEIRYANI. Influence Business Strategy On the Quality of Accounting Information System. **International Journal of Scientific & Technology Research**, v. 4, n. 02, fev. 2015.

MILANEZI, A. R. **O Efeito da Utilização de Créditos Adicionais Suplementares na Rejeição das Contas Anuais: Uma análise nos municípios capixabas entre 2008 e 2011**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2016.

MIHAU. D. M.; OPREANA, A.; CRISTESCU, M. P. Efficiency in the public sector versus private sector efficiency. **Romanian Journal of Economic Forecasting**, v.4, 2010.

MOUSSE, B. On the International Convergence of Accounting Standards. **International Journal of Business and Management**, v. 5, n. 4, apr. 2010.

PADOVEZE, C. L.*et al.* **Objeto, Objetivos e Usuários das Informações Contábeis. Revista de Administração da UNIMEP**, v. 2, n. 2, Maio/ Agosto – 2004.

PETER, A.; HEINTZMAN, R. The dialectics of accountability for performance in public management reform. **International Review of Administrative Sciences**, v. 66, 2000.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista da Administração de Empresas – RAE**, v. 48, n. 3, jul./set. 2008.

SANTOS, M. L.; SOUZA, M. A. A importância do profissional contábil na contabilidade gerencial: uma percepção dos Conselheiros do CRC/MG. **E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH**, Belo Horizonte, v. III, n. 1, jul-2010.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A Convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais e os Impactos na Aplicação da DRE na Administração Direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010.

TIRUNEH, M. W. An Empirical Investigation into the Determinants of External Indebtedness. **Prague Economic Papers**, v. 3, p. 261-277, 2004.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. A Contabilidade Gerencial e os Métodos Multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, v.14, n. 25, p. 60 - 71, janeiro/abril 2001.

WESCOTT, C. G. World Bank Support for Public Financial Management and Procurement: From Theory to Practice. **Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions**, v. 22, n. 1, jan. 2009.

WYNNE, A.*et al.* Developing Financial Performance Indicators for Municipalities. **Financial Performance Indicators for Municipalities - Draft Report - UN-Habitat**, August, 2008.

VALENTE, N. T. Z.; FUJINO, A. Atributos e dimensões de qualidade da informação nas Ciências Contábeis e na Ciência da Informação: um estudo comparativo. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.21, n.2, p.141-167, abr./jun. 2016.

VANDOROS, S.*et al.* Have health trends worsened in Greece as a result of the financial crisis? A quasi-experimental approach. **European Journal of Public Health**, v. 23, n. 5, p. 727–731, 2013.

VELTEN, S. R. **Determinantes da Rejeição das Prestações de Contas Anuais dos Municípios Capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. Dissertação (mestrado) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2015.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A Reforma Na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. **RIC - Revista**

**de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012.

ZAVRAS, D.*et al.* Impact of economic crisis and other demographic and socio-economic factors on self-rated health in Greece. **European Journal of Public Health**, v. 23, n. 2, p. 206–210, 2012.