

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

OMAR PIRES DIAS

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

VITÓRIA

2018

OMAR PIRES DIAS

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof^o. Dr. Aziz Xavier Beiruth

**VITÓRIA
2018**

OMAR PIRES DIAS

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

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na linha de pesquisa Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 13 de dezembro de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr.: AZIZ XAVIER BEIRUTH

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia
e Finanças – FUCAPE

Prof. Dra.: ARILDA MAGNA CAMPAGNARO TEIXEIRA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia
e Finanças – FUCAPE

Prof. Dr.: NEWTON PAULO BUENO

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia
e Finanças – FUCAPE

Dedico este trabalho aos meus saudosos pais, Francisco Dias e Ofir Pires, que mesmo não estando mais presentes fisicamente, fazem parte da concretização deste projeto, assim como à minha esposa Jane, pela compreensão das muitas horas que estive ausente em prol desta pesquisa, e aos meus filhos Renan e Renê, por sempre incentivarem o meu crescimento profissional.

AGRADECIMENTOS

Ao todo poderoso DEUS, que sempre faz de mim um vencedor, a Ele toda a honra, toda glória e todo louvor.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, na pessoa dos seus dirigentes, pelo apoio à minha participação no mestrado e pela disponibilização do seu banco de dados para a minha pesquisa.

Ao meu Orientador, Professor Doutor Aziz Xavier Beiruth, por seu apoio, paciência, dedicação e competência durante o processo de orientação, revisando, sugerindo e agregando valor a minha pesquisa.

Aos Professores Doutores Danilo Monte-Mor e Felipe Ramos Ferreira, pelas valiosas contribuições.

A todos os professores do mestrado que deram sua parcela de contribuição para a concretização deste sonho.

Aos colegas de turma, Erivan, Santa, Luciene, Gustavo, Ronaldo, Jenaldo, Renato, Douglas, Raimundo, Fernando, Maria de Jesus, Waldna, Marilene, Elizandra e Elcida, pela cooperação, companheirismo e apoio de maneira geral nessa empreitada.

Aos servidores do TCE-RO, especialmente os do Gabinete do Conselheiro Substituto Omar Pires Dias, que sempre me incentivaram e apoiaram nessa árdua jornada.

“O temor do Senhor é o princípio da sabedoria, e o conhecimento do Santo a prudência. Porque por meu intermédio se multiplicam os teus dias, e anos de vida se te aumentarão”. (Provérbios 9:10,11)

RESUMO

O presente trabalho 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.

ABSTRACT

The main aim of this research is to identify the relation between the level of consistence of public sector accounting information and the fiscal management performance of Rondônia's municipalities in the period between 2011 and 2015. Referring to the methodology, it was a quantitative research, considering that the object of analysis involves numeric calculations, related to consistence tests of accounting information and the performance of fiscal management, using statistics and having as instrument of data collection the application of ten accounting consistence rules with data extracted directly from the TCE-RO SIGAP system. The results showed that the level of consistency of accounting information was not statistically significant to explain the performance of fiscal management. However, by adopting a subset of more homogeneous consistency rules, it was very close to a reasonable degree of significance for the alternative hypothesis to be safely confirmed.

Keywords: Accounting Public Sector. Consistence of accounting information. Fiscal management performance. Municipalities of the state of Rondônia.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 A INFLUÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA	14
2.2 PESQUISAS ANTERIORES RELACIONADAS AO TEMA	18
3 METODOLOGIA	22
3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA	22
3.2 ANÁLISE DA CONSISTÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	23
3.3 ANÁLISE DO DESEMPENHO DA GESTÃO FISCAL	27
3.4 MODELO EMPÍRICO	28
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	31
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS.....	31
4.2 NÍVEIS DE CONSISTÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: OUTROS DADOS	32
4.3 CORRELAÇÕES DAS VARIÁVEIS.....	35
4.4 REGRESSÃO LINEAR DAS VARIÁVEIS DO PERÍODO 2011 A 2015	37
5 CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	45

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública tem passado por mudanças, sendo-lhe exigido maior desempenho, eficiência e eficácia (SANO E 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 E 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 E 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 E SCARPIN, 2010; MIHAIU *et al* 2010; STN, 2012). Contudo, ainda há falhas nessas informações, o que compromete sua capacidade de melhor orientar a quem delas queira fazer uso (WERNKE E 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.

A comparabilidade corresponde a um dos atributos da qualidade da informação contábil tendo como subcomponente a consistência, cuja função desta é auxiliá-la no alcance do seu objetivo (VALENTE E FUJINO, 2016). Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), na esfera pública, a consistência se refere à utilização dos mesmos métodos para os itens que se busca avaliar, seja de um período para outro, considerando a mesma entidade que reporta a informação, seja para um único período entre entidades.

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.

A despeito de não ter sido encontrada pesquisa empírica que correlacionasse a qualidade das informações contábeis ao desempenho da gestão no setor público, Affes e Chabchoub (2007) a realizaram no setor privado e confirmaram a hipótese de que o uso de informações contábeis de qualidade no âmbito das empresas contribui potencialmente para a melhoria do seu desempenho financeiro.

No tocante apenas ao aspecto da consistência das informações contábeis no setor público, 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.

Os municípios rondonienses foram escolhidos para a pesquisa por serem entes subnacionais sujeitos às mesmas exigências normativas da prática de gestão fiscal responsável e à adaptação a nova contabilidade pública (LRF, 2000; STN, 2012). Ademais, a escolha se deu em virtude do Estado de Rondônia e seus municípios, mesmo em tempos de crise na economia brasileira, manterem equilibradas as contas públicas, principalmente por força da economia do agronegócio, conforme divulgado

pela imprensa local e nacional e pelo Governador em mensagem de abertura do exercício de 2017 enviada à Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia.

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 E SCARPIN, 2010; JABIR, 2013).

Com fulcro nas pesquisas anteriores e, principalmente, conforme Affes e Chabchoub (2007) e Braga (2015), esperava-se o seguinte resultado: quanto maior fosse o nível de consistência das demonstrações contábeis dos municípios rondonienses, maior seria o índice de desempenho da gestão fiscal. Entretanto, o resultado do teste de regressão indicou não haver índice de significância suficiente para afirmar com segurança a confirmação dessa assertiva.

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.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A INFLUÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO DESEMPENHO DA GESTÃO PÚBLICA

A gestão pública passou por mudanças, resultantes de sua ascensão da administração burocrática à fase conhecida como administração gerencial (ANDREWS E 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 E 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 E HEINTZMAN, 2000; WESCOTT, 2009; MIHAIU *et al*, 2010; FILHO E FEIJÓ, 2012).

Em que pese o gestor público deva sempre perseguir o equilíbrio fiscal na execução orçamentária, observa-se que isso não é tarefa fácil, considerando a baixa performance econômica de muitos entes, o que desencadeia dívidas acumuladas (MELLO E SLOMSKI, 2009). Exemplificativamente, convém mencionar a crítica situação de endividamento vivida recentemente pela Grécia e a atual crise econômica brasileira, que também tem afetado muitos estados e

municípios (TIRUNEH, 2004; ZAVRAS *et al*, 2012; VANDOROS *et al* 2013; MELLO E SLOMSKI, 2009).

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 predizer 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 E 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 E 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 E SCARPIN, 2010).

Diante da convergência da contabilidade pública brasileira ao padrão internacional, as demonstrações contábeis foram adaptadas a essa realidade (GAMA *et al*, 2014), bem como houve a necessidade da confecção de um plano

de contas padronizado à esfera pública (FILHO E FEIJÓ, 2012). Destarte, ante a necessidade de implantação dos novos procedimentos patrimoniais, foi editado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, destinado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios (FILHO E FEIJÓ, 2012).

Atualmente encontra-se em vigor um plano de implantação dos novos procedimentos, com aderências intercaladas e conclusão definida para o ano de 2022 (PORTARIA STN n. 634/2014; MELO E AYRES, 2014).

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.

As informações, relacionadas aos aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial, dentre outros, necessitam de certos atributos de qualidade, necessários e úteis, sobretudo para o desempenho da gestão e ao controle social (STN, 2012; CFC, 2016). A mencionada estrutura conceitual elenca os atributos ou características qualitativas da informação contábil, que são: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (CFC/NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016).

Ainda segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), essas características qualitativas da informação contábil funcionam de forma integrada, com certa dependência umas às outras, em que pese a carência qualitativa de

alguma prejudicar essa integração. Nesse caso, é salutar haver compensações entre elas e assim cumprir o propósito de bem informar o usuário da informação contábil (CFC/NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016).

Nesse viés de integração das características qualitativas da informação contábil, a consistência constitui um atributo ligado à comparabilidade, que auxilia no alcance do seu objetivo (VALENTE E FUJINO, 2016). Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2016), por meio da comparabilidade é possível o usuário identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A consistência, entretanto, corresponde à utilização dos mesmos métodos para os itens que se busca avaliar, seja de um período para outro, considerando a mesma entidade que reporta a informação, seja para um único período entre entidades, sendo, portanto, elemento primordial para a comparabilidade (CFC/NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016).

Por sua vez, a representação fidedigna e a verificabilidade estão relacionadas à fidedignidade das informações contábeis, porquanto deve representar fielmente o fenômeno, livre de erro material ou de outras imperfeições, estando também coadunadas com o atributo da consistência (VALENTE E FUJINO, 2016; CFC, 2016).

Conforme Wüstemann e Wüstemann (2010), a entidade deve primar pela aplicação de conceitos e princípios de forma consistente a todas as questões contabilísticas, o que implica em uma contabilidade internamente consistente, conseqüentemente permitindo melhor comparabilidade entre as suas demonstrações financeiras.

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.

Dutta e Reichelstein (2005) enfatizam que para as decisões tomadas, quer sejam ligadas a financiamentos, produção e investimentos, dentre outras, as informações contábeis confiáveis, exaradas pela contabilidade patrimonial, são essenciais para a obtenção de medidas de desempenho, possibilitando inclusive a maximização dos valores aplicados.

Por último, Bomfim *et al* (2016) expressam que os vários formatos de divulgação das informações contábeis, que iniciam com a escrituração dos atos e fatos, culminando com o levantamento das demonstrações e relatórios contábeis, devem conter informações que reflitam a realidade e que sejam úteis àqueles que delas necessitam, ao ponto de facilitarem a melhor gestão dos negócios e empreendimentos da firma.

2.2 PESQUISAS ANTERIORES RELACIONADAS AO TEMA

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 a 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 E 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).

Segundo Wernke e Bornia (2001), informações contábeis confusas e incompletas em nada subsidiam os gestores. Pelo contrário, atrapalham, visto que deixam de mostrar fielmente as operações contábeis realizadas. De fato, com base na literatura pesquisada, as informações consistentes claramente contribuem para um melhor desempenho da gestão.

Hossen (2015), em seu trabalho de pesquisa, avaliou a qualidade da Gestão de Finanças Públicas em Bangladesh sob a perspectiva dos parâmetros difundidos pelo PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability Program), que é uma metodologia criada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial (PEFA, 2005; RENZIO, 2009). As dimensões utilizadas na pesquisa foram: credibilidade do orçamento; abrangência e transparência; orçamento com base em políticas; previsibilidade e controle na execução orçamental; contabilidade, registro e elaboração de relatórios; controle externo e auditoria. Os resultados empíricos mostraram que a qualidade da gestão financeira em Bangladesh é bastante baixa, necessitando de melhorias (HOSEN, 2015).

Krüger *et al* (2012) pesquisaram os fatores que podem explicar a ocorrência de inconformidades apontadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul na gestão municipal, em períodos anteriores e posteriores à vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Os resultados indicam que após a edição da LRF as inconsistências apontadas na análise das contas aumentaram principalmente devido ao estabelecimento de limites legais de gastos e reforço dos controles internos, dentre outros fatores.

Por sua vez, Silva *et al* (2013) avaliaram o desempenho da gestão pública dos municípios mineiros em 2010, sob o aspecto da aplicação das receitas tributárias em políticas públicas, principalmente nas áreas da educação e saúde, e o reflexo no desenvolvimento econômico-social. Na oportunidade, deduziram ter havido relação entre o volume de receita tributária e orçamentária e os índices de gestão fiscal e desenvolvimento social.

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

H₁: Municípios com maiores níveis de consistência das informações contábeis apresentam melhor desempenho de sua gestão fiscal.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O objetivo desta pesquisa 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.

No critério de abordagem, a pesquisa é 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 (DALFOVO, 2008).

Todos 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.

O SIGAP do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia é um sistema de tecnologia própria e representa uma importante ferramenta para fiscalização, controle e recebimento dos dados e informações relativos às operações administrativas, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e fiscais, provenientes dos órgãos da administração direta e indireta do estado e dos municípios

rondonienses. Tal sistema coleta mensalmente as informações dispostas nos balancetes, necessárias ao exercício do controle externo, trabalhando essas informações a fim de subsidiar a análise das contas anuais dos órgãos jurisdicionados, sendo também um instrumento de planejamento para a realização de auditorias e inspeções, além de contribuir para a instrumentalização do exercício do controle social (TCE-RO, IN n. 19/2006).

3.2 ANÁLISE DA CONSISTÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

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 nos 52 municípios de Rondônia, 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, 2012, 2013, 2014 e 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.

No caso, pretende-se tecer considerações acerca do nível de consistência das informações antes e posteriormente às mudanças normativas, sendo os três primeiros anos (2011, 2012 e 2013) antes das mudanças e os dois seguintes (2014 e 2015) a partir da efetiva exigência dos novos balanços públicos. Será, ainda, demonstrado um ranking da pontuação dos municípios no tocante ao acerto das regras de consistência.

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. Essas regras são impostas a todos os entes no envio dos dados contábeis para a consolidação das contas públicas por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e servem como conferência e validação das informações contábeis (BRAGA, 2015).

Segundo Braga (2015), uma das finalidades das regras é dar maior confiabilidade aos usuários das informações apresentadas nas Demonstrações contábeis.

Isso posto, tem-se as seguintes equações com base no SICONFI e no modelo de Braga (2015):

1	Consistência na conferência de saldos dos Balanços – Equação: Σ das contas controladas = Σ 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 (saldo anterior do balancete atual).	1= Consistente 0=Inconsistente
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

Quadro 1 – Equações Contábeis

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.

3.3 ANÁLISE DO DESEMPENHO DA GESTÃO FISCAL

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.

Segundo a FIRJAN (2016), seu índice de gestão fiscal, cuja série histórica foi iniciada em 2006, representa uma importante ferramenta de controle social e de tomada de decisão dos gestores públicos, possibilitando o aprimoramento da gestão fiscal dos municípios a partir dos respectivos índices e posicionamento de cada um no ranking nacional e no âmbito do próprio estado.

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.

Com base no IFGF, pretende-se realizar a avaliação do desempenho da gestão fiscal dos municípios rondonienses.

3.4 MODELO EMPÍRICO

Para explicar a relação existente entre o grau de consistência das demonstrações contábeis e o desempenho da gestão fiscal dos 52 municípios rondonienses, a análise buscou explicar, por meio da utilização de variáveis independentes (equações de consistências das demonstrações contábeis), o nível de desempenho da gestão fiscal, no período de 2011 a 2015.

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.

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 ET AL (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 do Gestor	<i>NvEsc_G</i>	Controle	Tribunal Regional Eleitoral - TRE	KRÜGER ET AL (2012) VELTEN (2015)

					MINALEZI (2016)
População	<i>In_pop</i>	Controle	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE		VELTEN (2015) FRANÇA (2016)
Orçamento per capita	<i>orç_pc</i>	Controle	Tribunal de Contas do Estado de Rondônia		FRANÇA (2016)

Quadro 2 - Descrição das Variáveis

Fonte: Elaborada pelo autor.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS 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

Desempenho da gestão fiscal (*Desemp_Gestf*) é a variável y lançada conforme a nota auferida pelo município no FIRJAN em cada exercício, que varia de 0 a 1. O nível de consistência das informações contábeis (*Nv_Consist*) é a variável x e foi calculada por meio do conjunto de variáveis especificadas na tabela 1. O *Idhm* é uma variável de controle e varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1 maior o desenvolvimento. O nível de escolaridade do gestor (*NvEsc_G*) é uma variável de controle que varia de 0 a 1, sendo atribuído 1 quando o gestor possuir nível superior e 0 quando não possuir. A população do município (*ln_pop*) é uma variável de controle, transformada em logarítmica para melhor adequação dos valores. O orçamento *per capita* (*orç_pc*) é uma variável de controle, referente ao orçamento total do município dividido pelo número de habitantes.

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.

Tal resultado também se coaduna com a pesquisa de Krüger *et al* (2012), que confirmou que, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, as inconsistências apontadas na análise das contas pelo TCE-RS aumentaram principalmente devido ao estabelecimento de limites legais de gastos, dentre outros fatores.

4.2. NÍVEIS DE CONSISTÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: OUTROS DADOS

O cálculo das dez regras de consistência das informações contábeis dos municípios rondonienses, especificadas no Quadro 1, foi levantado sobre os

exercícios de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, sendo os três primeiros anos (2011, 2012 e 2013) antes das mudanças e os dois seguintes (2014 e 2015) a partir da efetiva exigência dos novos balanços públicos. A norma que regulamenta a matéria é a Portaria STN n. 634/2014, que permitiu uma implantação gradativa da nova contabilidade pública, com término previsto para o exercício de 2022.

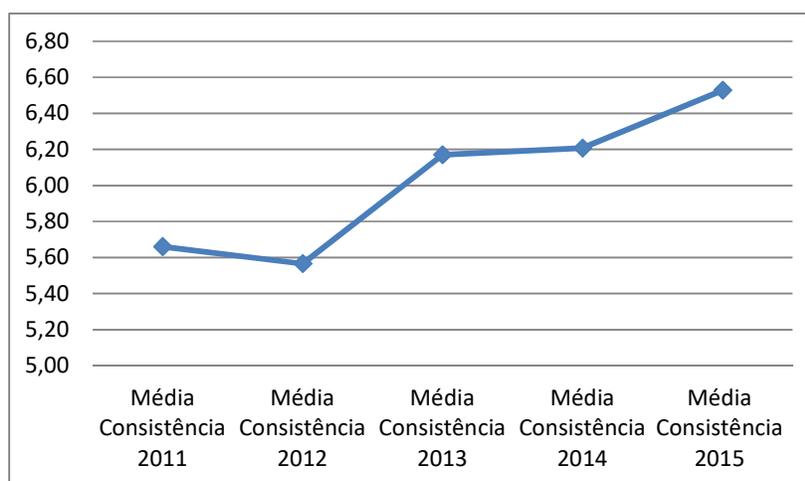


Gráfico 1 - Média da Consistência por Ano

Fonte: Dados da pesquisa elaborados pelo autor.

A estatística descritiva mostrada na Tabela 1 reflete uma média geral do nível de consistência nesses exercícios de 6,14. No entanto, conforme demonstrado no Gráfico 1, considerando a média ano a ano dos cinco exercícios, nota-se uma linha crescente na pontuação da consistência auferida pelos municípios. Logo, constata-se que a média no exercício de 2011 foi de 5,7, com uma ligeira queda em 2012 para 5,6, todavia, evoluindo nos exercícios de 2013, 2014 e 2015 para 6,1, 6,2 e 6,5, respectivamente.

O resultado supracitado indica que a contabilidade dos municípios rondonienses ganhou mais consistência com os novos balanços públicos implantados do que anteriormente às mudanças normativas.

No tocante ao percentual de acertos de cada regra de consistência, especificadas no Quadro 1, por parte dos municípios rondonienses, o Gráfico 2 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).

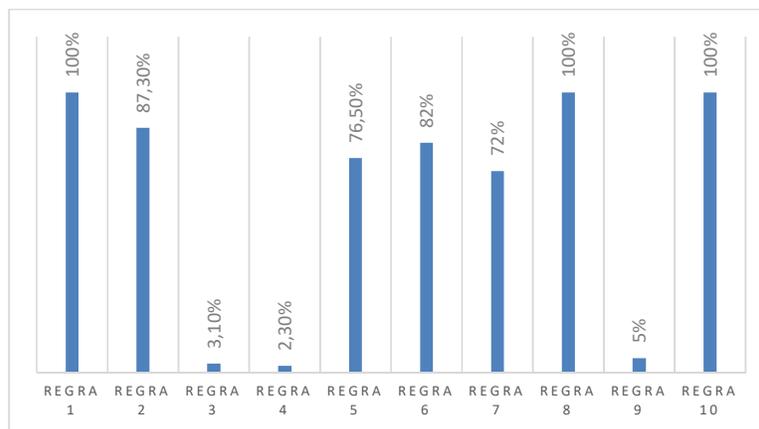


Gráfico 2 - Percentual do Nível de Consistência por Regra

Regra 1: consistência na conferência de saldos dos Balanços – Equação: Σ das contas controladas = Σ 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.

Implementou-se também o levantamento da média de acertos das regras de consistência das informações contábeis por parte de cada município no

período dos cinco anos pesquisados. A Tabela 2 mostra o ranking dos dez municípios com as maiores médias e dos dez com as menores médias.

TABELA 2 - RANKING DOS DEZ MUNICÍPIOS COM AS MAIORES E MENORES MÉDIAS DE CONSISTÊNCIA

Os dez municípios com maiores médias de consistência	
Rio Crespo	8,2
Pimenta Bueno	7,2
Chupinguaia	7,0
Jaru	7,0
Monte Negro	7,0
Urupá	7,0
Castanheiras	6,8
Ministro Andreazza	6,8
Candeias do Jamari	6,6
Colorado do Oeste	6,6
Os dez municípios com menores médias de consistência	
Campo Novo de Rondônia	5,4
Pimenteiras do Oeste	5,4
Vilhena	5,4
Alta Floresta do Oeste	5,2
Itapuã do Oeste	5,2
Ouro Preto do Oeste	5,2
Rolim de Moura	5,2
Guajará Mirim	5,0
Porto Velho	4,8
Ariquemes	4,6

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 E NETO, 2006; FILHO E JUNIOR, 2009).

TABELA 3 - 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

Desempenho da gestão fiscal (***Desemp_Gestf***) é a variável y lançada conforme a nota auferida pelo município no FIRJAN em cada exercício, que varia de 0 a 1. O nível de consistência das informações contábeis (***Nv_Consist***) é a variável x e foi calculada através do conjunto de variáveis especificadas na tabela 1. O ***Idhm*** é uma variável de controle e varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1 maior o desenvolvimento. O nível de escolaridade do gestor (***NvEsc_G***) é uma variável de controle que varia de 0 a 1, sendo atribuído 1 quando o gestor possuir nível superior e 0 quando não possuir. A população do município (***ln_pop***) é uma variável de controle, transformada em logarítmica para melhor adequação dos valores. O orçamento *per capita* (***orç_pc***) é uma variável de controle, referente ao orçamento total do município dividido pelo número de habitantes.

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 3 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 E NETO, 2006; FILHO E 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 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 4 - REGRESSÃO LINEAR MULTIVARIADA

Variáveis Independentes	Sinal Pred.	Aprovação		
		Coeficiente	z-stat	p-valor
Constante				
<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***
Observações		255		
R²		0,20		

O nível de consistência das informações contábeis (*Nv_Consist*) é a variável x e foi calculada através do conjunto de variáveis especificadas na tabela 1. O *Idhm* é uma variável de controle e varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1 maior o desenvolvimento. O nível de escolaridade do gestor (*NVesc_G*) é uma variável de controle que varia de 0 a 1, sendo atribuído 1 quando o gestor possuir nível superior e 0 quando não possuir. A população do município (*ln_pop*) é uma variável de controle, transformada em logarítmica para melhor adequação dos valores. O orçamento *per capita* (*orç_pc*) é uma variável de controle, referente ao orçamento total do município dividido pelo número de habitantes.

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

Fonte: Elaborada pelo autor.

O resultado dessa regressão, mostrado na Tabela 4, 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 R² 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 2 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.

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

Quadro 3 – Subconjunto de Regras de Consistência Contábil

Fonte: Elaborada pelo autor.

Segundo Carvalho *et al* (2006) e Filho *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 5 - REGRESSÃO LINEAR MULTIVARIADA AJUSTADA				
Variáveis Independentes	Sinal Pred.	Aprovação		
		Coefficiente	z-stat	p-valor
Constante				
<i>Nv_Const</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***
Observações		255		
R²		0,20		

O nível de consistência das informações contábeis (*Nv_Consist*) é a variável *x* e foi calculada através das regras de consistência contábil 2, 5, 6 e 7 especificadas na tabela 1. O *Idhm* é uma variável de controle e varia de 0 a 1, quanto mais próximo de 1 maior o desenvolvimento. O nível de escolaridade do gestor (*NVEsc_G*) é uma variável de controle que varia de 0 a 1, sendo atribuído 1 quando o gestor possuir nível superior e 0 quando não possuir. A população do município (*ln_pop*) é uma variável de controle, transformada em logarítmica para melhor adequação dos valores. O orçamento *per capita* (*orç_pc*) é uma variável de controle, referente ao orçamento total do município dividido pelo número de habitantes. 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 5, 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, pode-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, tanto a demonstrada na Tabela 4 como na Tabela 5, constatou-se que as variáveis de controle população

(In_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. Essa premissa poderá despertar maior interesse dos gestores em buscar uma formação acadêmica, visando melhor desempenho da gestão fiscal. Da mesma forma, para a sociedade, reflete um indicativo de melhor escolha dos gestores públicos.

Capítulo 5

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 que, 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 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. **La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion**, v. 42, n. 224-225, p. 59, 2007.

ANDREWS, CHRISTINA W.; KOUZMIN, ALEXANDER. O Discurso da Nova Administração Pública. Lua Nova: **Revista de Cultura e Política**, v. 45, p. 97-130, 1998.

AUCOIN, Peter; HEINTZMAN, Ralph. The dialectics of accountability for performance in public management reform. **International Review of Administrative Sciences**, v. 66, n. 1, p. 45-55, 2000.

BOMFIM, Pedro Henrique M.; et al. A importância dos sistemas de informações contábeis aos seus usuários. **Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 3, p. 49-60, 2016.

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

_____; Secretaria do Tesouro Nacional. **PORTARIA STN Nº 733/2014**, 2014.

_____; Secretaria do Tesouro Nacional. **PORTARIA STN Nº 634/2014**, 2014.

_____, Secretaria do Tesouro 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, Ivaneide Almeida. **CONVERGÊNCIA ÀS NBCASP E AO MCASP**: Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. Dissertação de mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, 2015.

CARVALHO, Luís Eduardo Ximenes; et al. Regressão linear geograficamente ponderada em ambiente SIG. **TRANSPORTES**, v. 14, n. 2, p. 18-26, 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.

_____; Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.333/2008**, aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis, 2008.

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

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, v. 2, n. 4, 2008.

DUTTA, Sunil; REICHELSTEIN, Stefan. **Accrual accounting for performance evaluation**. Research Paper Series, Stanford University, n. 1886, 2005.

ENGEL, Ellen; et al. CEO turnover and properties of accounting information. **Journal of Accounting and Economics**, v. 36, n. 1-3, p. 197-226, 2003.

FEIES, Gheorghe Claudiu; 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, 2013.

FILHO, Dalson Figueiredo; 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.

FILHO, João Eudes B.; FEIJÓ, Paulo H. A nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: O futuro chegou!. **Revista TCE/PE**, v. 19, n. 19, p. 28-61, 2012.

FILHO, Dalson B. Figueiredo; JUNIOR, José Alexandre da S. 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, 2016. Disponível em: <www.firjan.com.br/IFGF>. Acesso em: 01 mar. 2017.

FRANÇA. Luiza Ferraz T. **Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal**. Dissertação de mestrado da 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, Vitória, 2011.

Anais eletrônicos... Vitória, ES. ANPCONT, 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site>>. Acesso em: 02 mar. 2017.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; DE ALMEIDA, José Elias Feres. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

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

HOSSEN, Sharafat. Quality of Public Financial Management in Bangladesh: An Analysis from PEFA Framework Perspective. **Journal Of Humanities And Social Science (IOSR-JHSS)**, v. 20, Issue. 6, 2015.

JABIR, Fardinal. 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.

KRÜGER, Gustavo Pires; et al. Análise dos fatores explicativos de inconformidades apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais. **Revista ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 43-58, 2012.

LIMA, Vinicius Misael 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, Sachiko Araki; NETO, Anselmo Chaves. Coeficientes de Correlação para Variáveis Ordinais e Dicotômicas Derivados do Coeficiente Linear de Pearson. **RECIE**, v. 15, n. 1/2, p. 45-53, 2006.

LIRA, Sachiko Araki. **Análise de Correlação: Abordagem Teórica e de Construção dos Coeficientes com Aplicações**. Dissertação de mestrado da Universidade Federal do Paraná, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 3. ed. rev. ampliada São Paulo: Atlas, 2000.

MELO, Lidiana F. S.; AYRES, Carlos Antônio M. C. B. O processo de implementação da Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público: Desafios e perspectivas para a governança pública municipal em interface com o mercado e a sociedade. **Revista FSA**, v. 11, n. 3, p. 71-95, 2014. Disponível em:

<www4.fsanet.com.br/revista/index.php/fsa/article/download/509/350>. Acesso em: 30 jan. 2017.

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

MEIRYANI. Influence Business Strategy On The Quality Of Accounting Information System. **International Journal of Scientific & Technology Research**, v. 4, Issue 02, 2015.

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

MIHAU. Diana M.; OPREANA, A.; CRISTESCU, MARIAN P. Efficiency in the public sector versus private sector efficiency. **Romanian Journal of Economic Forecasting**, v. 4, n. 1, 2010.

MOUSSE, B. On the International Convergence of Accounting Standards. **International Journal of Business and Management**, v. 5, n. 4, p. 89, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís; et al. Objeto, Objetivos e Usuários das Informações Contábeis. **Revista de Administração da UNIMEP**, v. 2, n. 2, 2004.

PEFA. **Public Expenditure and Financial Accountability Framework**. PEFA Secretariat, World Bank. Washington D.C., June, 2005.

RENZIO, Paolo de. **Taking Stock: What do PEFA Assessments tell us about PFM systems across countries?** Overseas Development Institute, May, 2009.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. 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, 2008.

SANTOS, Maria Lúcia dos; SOUZA, Marta 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**, v. 3, n. 1, 2010.

SILVA, Lara Lúcia da; et al. A Influência do Desempenho Tributário e Gestão Fiscal no Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos Municípios de Minas Gerais. **Revista de C. Humanas**, v. 13, n. 1, p. 199-219, 2013.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. 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**, v. 9, n. 27, p. 25-42, 2010.

TIRUNEH, Menbere Workie. An Empirical Investigation into the Determinants of External Indebtedness. **Prague economic papers**, v. 3, n. 2004, p. 261-277, 2004.

TCE-RO. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, **Instrução Normativa n. 19/2006**. Disponível em:
<<http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/InstNorm-19-2006.pdf>>.
Acesso em: 30 jan. 2017.

WERNKE, Rodney; BORNIA, Antonio C. A Contabilidade Gerencial e os Métodos Multicriteriais. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, v. 14, n. 25, p. 60 - 71, 2001.

WESCOTT, Clay G. World Bank support for public financial management and procurement: From theory to practice. **Governance**, v. 22, n. 1, p. 139-153, 2009.

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

WÜSTEMANN, Jens; WÜSTEMANN, Sonja. Why Consistency of Accounting Standards Matters: A Contribution to the Rules-Versus-Principles Debate in Financial Reporting. **ABACUS**, v. 46, n. 1, p. 1-27, 2010.

VALENTE, Nelma T. Zubek; FUJINO, Asa. 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, 2016.

VANDOROS, Sotiris; 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, Simone Reinholz. **Determinantes da Rejeição das Prestações de Contas Anuais dos Municípios Capixabas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. Dissertação de mestrado da 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, 2012.

ZAVRAS, DIMITRIS; 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.

