



X Encontro Brasileiro de Administração Pública.
ISSN: 2594-5688
secretaria@sbap.org.br
Sociedade Brasileira de Administração Pública

Consistência das Informações Contábeis nos Municípios Brasileiros a partir de Fatores Explicativos

Lusvanio Carlos Teixeira, Dayse Leticia Pereira Amâncio, Antônio Carlos Brunozi Júnior

[ARTIGO] GT 9 Planejamento, Controle e Finanças no Setor Público

Consistência das Informações Contábeis nos Municípios Brasileiros a partir de Fatores Explicativos

Resumo

Este artigo teve o objetivo de analisar fatores que podem explicar a consistência das informações contábeis dos municípios brasileiros. Para tanto, partiu-se de abordagem quantitativa, com aplicação da regressão beta para relacionar variáveis com potencial explicativo acerca da consistência das informações contábeis municipais – aqui representada pelo Índice de Qualidade das Informações Contábeis e Fiscais - IQIC. Os resultados indicam que os municípios com maior consistência das informações contábeis são aqueles que apresentam maiores níveis de desenvolvimento socioeconômico e governança municipal, contando com órgãos de controle interno e transparência pública, e que recebem mais transferências intergovernamentais. Além disso, percebeu-se que tributos de competência municipal, como o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e as taxas municipais, também são relevantes para explicar a consistência. Destaca-se que a identificação dos fatores que explicam a consistência das informações contábeis pode possibilitar melhorias na legibilidade, comparabilidade e qualidade das informações contábeis do setor público.

Palavras-chave: Consistência. Contabilidade Pública. Setor público. Municípios brasileiros.

1. Introdução

Nos países da América Latina vêm ocorrendo o processo de adequação às normas internacionais de contabilidade, sobretudo para fins de aumento da transparência das informações públicas geradas. Trata-se da adaptação de normas do setor privado para aplicação em entidades do setor público, com as denominadas *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS, cuja finalidade consiste em harmonizar e melhorar os relatórios públicos, baseando-se principalmente no regime de competência (NEVES; GÓMEZ-VILLEGAS, 2020).

A aderência a esses padrões internacionais pode potencializar a consistência e a uniformidade das informações contábeis, o que poderia acarretar em melhorias na legibilidade, comparabilidade e na qualidade das informações geradas (SANTOS; ALVES, 2015). No Brasil, a convergência a estas normas se iniciou em meados de 2008, gerando diversas alterações nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, sendo este processo orientado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN – órgão central da União responsável pelo planejamento, coordenação e controle financeiro deste ente (SILVA et al, 2021).

Nesse ínterim, traz-se a menção de que um dos elementos desejáveis dentro da perspectiva contábil “renovada” no Brasil é a consistência ou uniformidade das informações, a qual indica que os critérios contábeis utilizados em um determinado

período sejam mantidos nos próximos exercícios ou que não sejam trocados com frequência, de modo a permitir que haja comparabilidade e entendimento das informações pelos usuários (RIBEIRO, 2014).

O enfoque na geração de informações consistentes é relevante pelo fato de que, havendo muita variação nas formas de mensuração contábil, torna-se difícil para o usuário da informação compreender os efeitos de fatores internos e externos sobre as organizações, sejam elas públicas ou privadas. Nesse sentido, a utilização de políticas e procedimentos contábeis uniformes no setor público pode possibilitar uma melhor compreensão do patrimônio líquido, das variações e dos déficits que são reportados, o que permite a avaliação dos efeitos de políticas fiscais, a comparação temporal e a mensuração de tendências (OUDA, 2017).

Há evidências na literatura de que determinadas características ou fatos afetam a consistência das informações contábeis, mas os estudos existentes têm um maior enfoque em análises do setor privado (RIBEIRO, 2014; PETERSON; SCHMARDEBECK; WILKS, 2015; SOUSA et al., 2022), com raras exceções de análises no setor público (ver SILVA, 2019 e DIAS e BEIRUTH, 2021). Aspectos como as características dos municípios em termos econômicos, demográficos, orçamentários e fiscais (SILVA, 2019; DIAS; BEIRUTH, 2021) são alguns dos aspectos elencados pela literatura como fatores explicativos ou com potencial de influência na consistência das informações contábeis.

Isto posto, esta pesquisa visou responder à seguinte questão: **que fatores podem explicar a consistência das informações contábeis do setor público brasileiro em âmbito municipal?** Assim, objetivou-se analisar fatores que podem ser explicativos à consistência das informações contábeis dos municípios brasileiros.

Para alcançar esse objetivo, tomou-se como *proxy* para a consistência das informações contábeis no contexto público, o Índice de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal - IQIC, criado em 2019 pelo STN, que avalia e ranqueia a divulgação das informações contábeis realizadas pelos municípios (GOMES; SILVA, 2022). A partir desta análise relacionou-se esse índice a uma série de variáveis, vislumbrando compreender se – e como – tais fatores explicam as respectivas notas recebidas pelos municípios.

2. Referencial Teórico

2.1 Consistência das Informações Contábeis e hipóteses do estudo

A qualidade da informação contábil vem sendo recorrentemente discutida na literatura acadêmica, no sentido de descrever características qualitativas que deveriam ser alcançadas para que as informações contábeis sejam úteis na tomada de decisão e controle administrativo. Esse debate evidencia a relevância da contabilidade enquanto instrumento de direcionamento para organizações públicas e privadas (ARAÚJO; CALLADO, 2020).

A consistência é uma das características qualitativas das informações contábeis, a qual está relacionada à adoção, de modo persistente, de critérios e formas de mensuração uniformes na geração das informações contábeis e financeiras em diferentes períodos, o que aumenta a possibilidade de comparação e compreensão das variações ocorridas ao longo do tempo (OUDA, 2017). Trata-se, nesse sentido, de um aspecto que complementa a característica qualitativa da comparabilidade das informações contábeis, mas que tem um enfoque mais voltado para a comparação de uma mesma entidade em diferentes momentos do tempo (SOUZA et al., 2022).

No contexto nacional, a contabilidade aplicada ao setor público iniciou, em 2008, um processo de modernização que refletiu na adoção de diversas normas que visam, dentre outras características, a consistência das informações contábeis (FILHO et al., 2018). Destaca-se que a STN criou o *Ranking* da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal para mensurar e analisar a consistência das informações públicas brasileiras (GOMES; SILVA, 2022).

Nesse *ranking*, os municípios são posicionados de acordo com alguns elementos das informações divulgadas. Seu cálculo se baseia em procedimentos metodológicos de ranqueamento simplificado, em que se analisa o percentual de acerto dos entes em algumas categorias, posicionando-os em níveis que vão do A ao E. Os itens considerados na formação do Índice são divididos em quatro dimensões: a primeira dimensão refere-se à verificação do ente em termos de gestão da informação e analisa o envio e manutenção das informações no SICONFI; a segunda dimensão refere-se à avaliação dos dados contábeis recebidos no tocante à consistência dos demonstrativos e adequação destes às orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP; a terceira dimensão é referente às informações fiscais das declarações, como a consistência entre os demonstrativos e sua adequação ao que é disposto no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF; e a quarta dimensão faz o cruzamento entre dados fiscais e contábeis, de modo a verificar a compatibilidade de valores nos demonstrativos.

Neste estudo, partiu-se da premissa de que a consistência das informações contábeis no setor público pode ser influenciada por variadas dimensões que perpassam

aspectos institucionais, econômicos, estruturais e de arrecadação dos municípios. Dito isto, cabe a realização de relações que permitam identificar variáveis que influenciam a consistência das informações contábeis de âmbito municipal (GOMES; SILVA, 2022). Assim, partindo de trabalhos anteriores sobre a temática, algumas *proxies* foram elencadas para possibilitar o teste de dimensões teóricas referentes à consistência contábil.

A literatura aponta evidências de que o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios pode estar relacionado a um maior nível de transparência e de geração de informações consistentes. Tal questão se apoia na noção de que a transparência pública pode representar um indutor de desenvolvimento socioeconômico nos municípios, demandando aperfeiçoamento no acesso a informações públicas e, por conseguinte, acarretando melhorias na gestão pública (VISENTINI et al., 2022).

Estudos anteriores indicaram que municípios com maior nível de desenvolvimento socioeconômico – representado pela *proxy* do Índice FIRJAN de Desenvolvimento Municipal - IFDM – tendem a divulgar mais informações sobre sua situação financeira (QUEIROZ et al., 2013; ROSSONI; BEIRUTH, 2016). Este índice considera informações municipais sobre emprego e renda, educação e saúde. O IFDM foi utilizado por trabalhos voltados à compreensão do *ranking* do IQIC (GOMES; SILVA, 2022) e, também, à análise da consistência das informações contábeis (DIAS; BEIRUTH, 2021). Nesse sentido, propõe-se o teste da seguinte hipótese:

H₁: Municípios mais desenvolvidos apresentam mais consistência nas informações contábeis.

A dimensão da capacidade econômica dos municípios também pode estar associada à consistência das informações contábeis geradas. Nesse sentido, espera-se uma relação diretamente proporcional, onde quão maior a capacidade econômica dos municípios, melhores serão as informações contábeis geradas. Tal associação se ampara na possibilidade de influência positiva da transparência pública efetiva – a qual ocorre através da divulgação de informações contábeis consistentes – na capacidade dos municípios em termos de geração de riquezas e no equilíbrio das contas públicas (ROSA et al., 2021).

A literatura aborda esse aspecto sob a perspectiva de momentos de instabilidade econômica, propícios a ações oportunistas dos gestores que envolvam gerenciamento e manipulação dos resultados (SOUSA et al., 2022). Tal contexto pode afetar sobremaneira a consistência das informações contábeis, uma vez que as formas de mensuração podem

passar por alterações, de acordo com interesses dos agentes envolvidos (DIAS; BEIRUTH, 2021). A hipótese testada, tendo como *proxy* o Produto Interno Bruto - PIB, é que:

H₂: Municípios com maior capacidade econômica apresentam mais consistência nas informações contábeis.

Um aspecto que pode ser relacionado à consistência das informações contábeis do setor público é a capacidade de governança existente nos municípios. A governança pública, de acordo com o Decreto n. ° 9.203/17, é o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017).

A contabilidade aplicada ao setor público vislumbra, através da geração de informações, melhorar a governança municipal, por meio do fornecimento de informações do setor público que possibilitem a integração das contas nacionais (BRAGA; BEZERRA FILHO, 2015). Uma *proxy* que pode ser utilizada para analisar a relação da governança municipal e a consistência das informações é o Índice de Governança Municipal - IGM, elaborado pelo Conselho Federal de Administração - CFA. Esse índice, que considera uma série de indicadores em sua formação, referentes a finanças, gestão e desempenho dos municípios, é útil para compreender as necessidades e boas práticas de uma determinada região e abrange informações de áreas como transparência, gestão fiscal, saúde, educação, dentre outras (SILVA et al., 2020). No intento de relacioná-lo à consistência das informações contábeis, testou-se a seguinte hipótese:

H₃: Municípios com maior governança municipal apresentam mais consistência nas informações contábeis.

A existência de profissionais ligados à área de controle e acompanhamento das informações contábeis poderia explicar a existência de informações contábeis mais consistentes. Wang (2018) destaca que as organizações com maior consistência contábil tendem a ser aquelas que possuem um maior acompanhamento de analistas que, com o suporte de informações mais consistentes, teriam capacidade de gerar previsões mais assertivas.

O contexto da gestão pública é permeado por exigências quanto à transparência do processo orçamentário, especialmente no que tange à limitação dos gastos e à arrecadação de receitas públicas – aspectos que demandam um maior controle e

acompanhamento (DIAS; BEIRUTH, 2021). Visando associar tal conjuntura à consistência, levantou-se a *proxy* atinente à existência de controle interno nos municípios – materializadas na presença de profissionais na área de auditoria governamental, controladoria, ouvidoria, promoção de integridade e combate à corrupção –, bem como à existência de conselho e atuação ativa em termos de transparência pública. Assim, chega-se à hipótese de que:

H4: Municípios onde há a presença de controle interno (controladoria/auditoria) e órgãos de transparência pública apresentam mais consistência nas informações contábeis.

A dimensão estrutural tecnológica dos municípios, em termos de acesso à internet, é um possível condicionante da consistência das informações contábeis. Num contexto em que as tecnologias da informação são mais disseminadas, diversas alterações ocorreram na forma de gerar e divulgar as informações contábeis. Isso porque essas tecnologias facilitam o intercâmbio da informação entre os seus usuários, passando a haver uma maior demanda para que essas informações sejam de qualidade (ANTONELLI et al., 2018). Nesse sentido, a hipótese testada é:

H5: Municípios com maior acesso à tecnologia da informação apresentam mais consistência nas informações contábeis.

As transferências intergovernamentais, recebidas pelos municípios, podem ter relação com a consistência das informações contábeis, como é o caso dos recursos transferidos através do Fundo de Participação dos Municípios - FPM. Transferência obrigatória efetuada pela União, o FPM parte de critérios de distribuição baseados na proporção da população municipal. Entretanto, de acordo com as características do federalismo brasileiro, muitos municípios não têm capacidade de arrecadação tributária e dependem de recursos advindos de transferências como o FPM, que é aplicado para cobrir uma parte considerável de seus gastos (MASSARDI; ABRANTES, 2015).

A associação considerada no presente artigo é de que, para explicar a relação de dependência do FPM e a consistência das informações contábeis, deve-se considerar que municípios com maior arrecadação própria e menos dependentes de FPM podem possuir um maior controle social e uma observação constante por parte da população, que pode levar a mais consistência das informações divulgadas (SILVA; QUINTELA; VIEIRA, 2018). Nesse sentido, a hipótese testada considera uma relação negativa entre esses aspectos:

H₆: Municípios que recebem mais transferências intergovernamentais (FPM) apresentam menos consistência nas informações contábeis.

Para testar esse aspecto da relação da capacidade de arrecadação própria e a consistência das informações contábeis, buscou-se analisar e relacionar informações sobre as fontes de arrecadação tributária dos municípios. Os municípios têm competência para instituir alguns tributos para arrecadação própria, que são referentes ao: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI inter-vivos, e a instituição de taxas e contribuições (BRASIL, 1988). Para este artigo, testou-se os impostos que tinham informações disponíveis para uma maior quantidade de municípios, sendo eles: IPTU, ISS, ITBI e total de taxas municipais.

O IPTU envolve a junção da perspectiva tributária incidente sobre a propriedade territorial de âmbito urbano. Já o ISS incide sobre a prestação, por um profissional autônomo ou por uma empresa, de serviços listados no Decreto-Lei n.º 406/68. O ITBI tem como fato gerador a transmissão inter-vivos de propriedades ou do domínio de bens imóveis, bem como a transmissão inter-vivos de direitos sobre imóveis. E as taxas referem-se à arrecadação municipal de tributos para custear um determinado serviço prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição (TRISTÃO, 2003).

A relação da capacidade de arrecadação própria dos municípios com a consistência das informações contábeis pode estar no fato de haver maior controle social nos municípios com maior capacidade arrecadatória, devido a um maior interesse da população por compreender como os recursos arrecadados estão sendo aplicados (SILVA; QUINTELA; VIEIRA, 2018). Nesse sentido, testou-se a seguinte hipótese:

H₇: Municípios com maior capacidade de arrecadação própria (IPTU, ISS, ITBI e taxas) apresentam mais consistência nas informações contábeis.

Uma vez definidas as hipóteses do estudo, passa-se à descrição dos procedimentos metodológicos adotados para testá-las.

3. Procedimentos Metodológicos

3.1 Unidade de análise e dados utilizados

Para o atendimento do objetivo proposto, partiu-se de amostra composta por todos os municípios brasileiros e, considerando o intento de investigar o panorama atual, definiu-se o ano de 2020 como período de análise. Como a disponibilização das informações fiscais e contábeis ocorre no exercício subsequente, os dados utilizados neste

estudo se referem ao ano de 2019 – período, portanto, precedente à pandemia da Covid-19 e à atipicidade dela advinda. Optou-se por utilizar um único ano na análise, sem série temporal, considerando que as variações no IQIC são pequenas de um ano para o outro.

Tais informações são de ordem secundária e estão relacionadas tanto à qualidade das informações contábeis dos municípios – variável de interesse do estudo –, quanto à estrutura em TI, ao controle interno, à capacidade de arrecadação, ao desenvolvimento econômico e à governança municipal. As referidas variáveis, suas descrições e fontes se encontram dispostas no Quadro 1.

Quadro 1 – Apresentação das variáveis utilizadas

Variável Dependente	Descrição	Fonte
iqic	Índice de Qualidade das Informações Contábeis	Tesouro Nacional Transparente
Variáveis Explicativas	Descrição	Fonte
controle	Escala somada das seguintes variáveis: (1) Org_Contr - Informa se o município possui órgão de controle interno; (2) Audit_Contr - Informa se o município possui profissional de carreira na área de auditoria ou controladoria; (3) Cons_Trans - Informa se o município possui Conselho Municipal de Transparência ou similar; (4) Atua_Trans - Informa se há atuação e atividades do controle interno voltadas à transparência; e (5) Atua_LAI - Informa se há atuação e atividades do controle interno voltadas à conformidade do acesso à informação (LAI)	Munic/IBGE
estrut_ti	Variável <i>dummy</i> com atribuição de valor 1 para o município que possui estrutura organizacional para a área de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e valor 0 para o município que não possui	Munic/IBGE
igm	Índice de Governança Municipal	Painel IGM-CFA
ifdm	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	Firjan
pib_per_capita	Produto Interno Bruto, <i>per capita</i> , do município	Painel IGM-CFA
fpm_per_capita	Parcela do Fundo de Participação dos Municípios - FPM repassada pela União para os municípios e relativizada pela população	Tesouro Nacional Transparente
iptu_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, relativizado pela população	Siconfi - STN
iss_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, relativizado pela população	Siconfi - STN

itbi_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, relativizado pela população	Siconfi - STN
taxas_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente a taxas, relativizado pela população	Siconfi - STN

Fonte: Elaborado pelos autores.

Cabe destacar que as variáveis mensuradas em unidades monetárias foram relativizadas pela população dos municípios. Ademais, para tratamento dos *outliers*, adotou-se a técnica de *winsorização*, a qual consiste em aparar os valores extremos na distribuição das variáveis, procedendo a sua substituição por valores acima ou abaixo dos percentis mínimos e máximos definidos. Neste estudo, à exceção do “controle” e “estrut_ti”, foram considerados extremos 10% das observações de cada uma das demais variáveis, sendo 5% na parte inferior e 5% na parte superior. Os testes foram operacionalizados através do *software* STATA, em sua versão 15.0.

3.2 Técnicas de análise de dados

Definidas as variáveis, buscou-se, em um primeiro momento, conhecer os dados – especialmente a variável de interesse – para identificação da técnica estatística adequada para o estudo. Como o estudo visava identificar se as variáveis independentes explicam, de fato, a qualidade das informações contábeis dos municípios, elegeu-se como procedimento principal a regressão beta. Conforme Ferrari e Cribari Neto (2004), tal modelo é indicado para circunstâncias nas quais a variável de resposta se encontra no intervalo aberto (0,1), como é o caso de taxas, proporções e do próprio índice aqui adotado como variável de interesse. Cumpre ainda informar que, para adequação a esse parâmetro da regressão beta, excluiu-se o município Santa Teresa/ES da análise, uma vez que ele obteve *iqic* no valor exato de 1.

Na prática, além de pressupor que a variável de resposta é aleatória com distribuição beta, os procedimentos inferenciais desse modelo têm seus ajustes avaliados pelo pseudo coeficiente de determinação do modelo e pela soma de quadrado dos resíduos (MCCULLAGH; NELDER, 1989; FERRARI; CRIBARI-NETO, 2004).

Por fim, para averiguar a robustez dos resultados, testou-se também a regressão utilizando a correção para erros-padrão robustos – por meio do comando *vce(robust)*. Verificou-se, contudo, que não houve alteração na significância estatística de nenhuma das variáveis independentes do modelo, o que levou à opção de se utilizar a regressão beta sem a correção.

4. Resultados e Discussões

4.1. Análise descritiva

No intuito de proporcionar uma visão geral sobre a situação dos municípios nas variáveis em estudo, realizou-se a análise exploratória dos dados elencados na Tabela 1.

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis

Variáveis	Nº obs.	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
iqic	5.559	0,7341248	0,2002921	0,011	0,999
ifdm	5.465	0,6678294	0,0957616	0,321381	0,900623
igm_cfa	5.559	5,433894	1,077723	0,425	8,472
pib_per_capita	5.559	21,97006	20,90823	3,28504	344,8472
fpm_per_capita	5.559	1207,359	2583,891	9,821532	145533
iptu_per_capita	5.559	69,54733	146,7714	0	3558,06
iss_per_capita	5.559	114,3693	196,392	0	5234,636
itbi_per_capita	5.084	46,76438	77,76879	0,0000128	1319,725
taxas_per_capita	5.134	32,00956	46,59111	0,000117	1001,164
estrut_ti	5.557	0,5855678	0,4926681	0	1
controle	5.559	2,609462	1,023223	0	5

Fonte: Resultados da pesquisa.

Da Tabela 1, depreende-se que os menores valores do IQIC foram 0,011, atinentes a 22 municípios. Ao desconsiderar o município de Santa Teresa/ES – que obteve um IQIC de 1 e foi excluído da amostra – o maior valor acabou sendo 0,999, referente ao município de Camaquã/RS. Cabe destacar que o comportamento desse índice apresentou assimetria à esquerda, sendo que 50% dos municípios contaram com um índice acima de 0,783.

Acerca dos índices de desenvolvimento e de governança, os municípios também variaram consideravelmente – especialmente no caso do IGM, que obteve grande amplitude. Já o IFDM apresentou um menor intervalo de variação em termos de distribuição, com uma leve assimetria à esquerda. Esses dados reforçam as disparidades existentes entre os municípios quanto ao desenvolvimento e aos níveis de governança.

Nota-se, ainda, variações consideravelmente maiores quando se observa as *proxies* atinentes à distribuição e arrecadação de recursos – quais sejam, PIB, FPM, IPTU, ISS, ITBI e Taxas. Em paralelo, e no que tange à arrecadação própria dos municípios, os dados também desvelam um cenário extremamente heterogêneo e com assimetrias

acentuadas à direita. Há municípios com uma arrecadação própria elevada e outros que não apresentam arrecadação de IPTU ou ISS.

Como esperado para um país tão extenso e diverso, não há linearidade nas condições estruturais, possibilidades e desafios enfrentados pelos gestores municipais brasileiros. Identificou-se, inclusive, que 3.254 municípios contam com uma estrutura voltada à tecnologia da informação, ao passo que 2.303 não alcançaram evolução nesse sentido.

Em consonância, a *proxy* controle também reflete esta discrepância ao evidenciar que 168 municípios não atendem a nenhuma das diretrizes ali agrupadas, enquanto 14 municípios implementaram todas aquelas iniciativas. Embora seja inexpressivo o número de municípios que alcançaram tal feito, destaca-se que uma ampla maioria – notadamente 5.377 – atenderam ao menos uma das diretrizes.

4.2. Fatores explicativos da consistência das informações contábeis

Para se analisar os fatores que podem ser explicativos à consistência das informações contábeis do setor público brasileiro em âmbito municipal, definiu-se o modelo de regressão beta, como dito anteriormente, em função de a variável dependente ser um índice.

Posteriormente, passou-se à *winsorização* das variáveis para redução de efeitos dos *outliers*, seguida pela aplicação do teste *vif* para comprovação da não existência de multicolinearidade entre as variáveis, o qual retornou o valor máximo de 2,71 – inferior ao limite de 10 recomendado por Hair et al. (2009).

Testado sem e com a correção para erros-padrão robustos, o modelo manteve o mesmo resultado para todas as variáveis, levando à opção pela utilização da regressão beta sem a correção – cujos resultados constam na Tabela 2.

Tabela 2 - Resultados da regressão beta

Variáveis	Coefficiente (β)	Erro padrão	z	P-valor
ifdm	0,7580502	0,1737569	4,36	0,000*
pibpercapita	0,0010321	0,0013034	0,79	0,428
igm_cfa	0,1723856	0,0139081	12,39	0,000*
controle	0,0219534	0,0105536	2,08	0,038**
estrut._ti	- 0,0081341	0,0218486	-0,37	0,710
fpmpercapita	0,0001239	0,0000175	7,08	0,000*
iptupercapita	0,000572	0,0002334	2,45	0,014**

Variáveis	Coefficiente (β)	Erro padrão	z	P-valor
isspercapita	0,0001024	0,0001592	0,64	0,520
itbipercapita	- 0,0022509	0,0003104	-7,25	0,000*
taxaspercapita	0,0012407	0,0005065	2,45	0,014**
INTERCEPTO	- 0,5714184	0,1120876	-5,10	0,000

Legenda: *Significativo a 1%. **Significativo a 5%.

Fonte: Resultados da pesquisa.

Conforme se percebe pela Tabela 2, as variáveis estatisticamente significativas, a um nível de 5% de confiança, foram o IFDM, IGM e Controle, bem como as variáveis, em termos per capita, de FPM, IPTU, ITBI e Taxas. A partir desses resultados é possível discutir as hipóteses que orientaram o presente artigo.

No que tange à H_1 , não se rejeitou a hipótese levantada, dado que esta variável apresentou significância estatística e uma relação positiva para com a variável dependente. Esse aspecto vai ao encontro aos resultados de outros estudos, que perceberam uma relação positiva entre o desenvolvimento socioeconômico e o nível de transparência e de qualidade das informações contábeis dos municípios brasileiros (QUEIROZ et al., 2013; GOMES; SILVA, 2022). Nesse sentido, infere-se que quanto maior o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios, maior a avaliação de consistência das informações contábeis (GOMES; SILVA, 2022).

Na segunda hipótese, apesar da relação entre o PIB e a consistência das informações contábeis ser positiva, conforme a hipótese previa, esta variável não apresentou significância estatística na explicação da variável dependente. Este resultado difere de análises que consideraram o índice em anos anteriores (SILVA, 2019; GOMES; SILVA, 2022), onde esta variável apresentou relação negativa e/ou significância estatística na explicação do índice.

Uma possível interpretação para a variação de relação e significância estatística dessa variável ao longo dos anos é que a consistência das informações contábeis pode sofrer reduções significativas em períodos econômicos de expansão, recessão ou recuperação, isto porque em cenários de instabilidade, gestores tendem a utilizar mais formas de manipular os resultados a partir de opções contábeis (SOUSA et al., 2022). Em contraponto, Ouda (2017) salienta que buscar a consistência na geração das informações contábeis é relevante justamente para compreender os efeitos das mudanças nas condições econômicas sobre as organizações.

A H_3 não foi rejeitada em termos de significância estatística e relação positiva, dado que se percebeu que quanto maior o IGM, maior a consistência das informações contábeis (SILVA et al., 2020). Possíveis interpretações para esses resultados podem ser relacionadas ao fato de que, para uma boa governança municipal, a transparência e a gestão fiscal devem ser efetivas, demandando-se que haja mais formas de controle e de diálogo da população para com o poder público. Essas medidas indicam que havendo um maior nível de governança municipal, há também maior demanda de divulgação de informações com maior qualidade (ROSA et al., 2018).

A quarta hipótese também não foi rejeitada em termos de relação positiva e apresentou um resultado estatisticamente significativo. A relação de profissionais do setor de auditoria com a comparabilidade e a consistência de informações contábeis é objeto de análises no setor privado (SOUSA; RIBEIRO; VICENTE, 2021; PETERSON; SCHMARDEBECK; WILKS, 2015), mas os demais órgãos e serviços que integram o construto de Controle ainda não tinham sido testados na literatura.

Este resultado indica que a existência de órgãos de controle interno e transparência, a busca por se adequar à LAI, bem como profissionais ligados a esses setores, são aspectos que afetam positivamente a consistência das informações contábeis. Isto porque, com o aumento da transparência dos municípios a partir destes órgãos, e com a curadoria constante de profissionais de setores de auditoria e controladoria, as informações passam por mais análises e melhorias qualitativas (WANG, 2018).

Através dos instrumentos de controle interno busca-se identificar riscos e deficiências existentes na gestão pública, o que permite que os riscos sejam reduzidos, aumentando a credibilidade das informações divulgadas (LUCAS et al., 2022). Nesse sentido, quanto maior o controle, maior a consistência das informações contábeis.

A H_5 , referente ao acesso à tecnologia da informação (H_5), foi rejeitada, dado a sua relação inversa ao que era esperado e a falta de significância estatística. A relação positiva esperada partia do argumento de que um maior acesso à tecnologia facilitaria o trânsito de informações contábeis até seus possíveis usuários (ANTONELLI et al., 2018).

Entretanto, os resultados demonstram que outros aspectos teriam mais condições de explicar a consistência das informações contábeis. Uma possível explicação é que, em muitos momentos, as organizações focam mais na disponibilização e processamento das informações, sem se preocupar com o tratamento e a qualidade destas (CARLINI et al., 2015). Nesse sentido, infere-se que uma maior facilidade em acessar as informações e o uso de tecnologias não necessariamente implica em informações de maior consistência.

A H_6 foi rejeitada, dado que, segundo os resultados, quanto maior o recebimento de transferências intergovernamentais, maior a consistência das informações contábeis. Uma das possíveis explicações é que, para conhecer a forma como os recursos de transferências intergovernamentais são aplicados, os Tribunais de Contas acompanham e avaliam a gestão municipal constantemente, o que pode acarretar em uma maior demanda por informações consistentes (HUDZINSKI; WITT; SENFF, 2019).

A sétima e última hipótese foi parcialmente rejeitada, dado que a variável ISS, apesar da relação positiva com a variável dependente, não apresentou significância estatística, e a variável ITBI apresentou relação negativa para com a consistência das informações contábeis. Possíveis explicações para o caso do ISS é que muitos municípios brasileiros enfrentam dificuldades na gestão deste tributo, em termos de baixos investimentos em recursos tecnológicos e falta de pessoal para fiscalização deste, gerando assim informações menos consistentes (SOARES; FLORES; CORONEL, 2014).

Já o ITBI, por possuir uma ampla discricionariedade por parte do município na forma de geri-lo, em muitas localidades ocorre falta de controle sobre os cartórios, que são os agentes arrecadadores, devido a problemáticas de fiscalização e regulação da arrecadação. Os resultados de um estudo anterior indicaram que são recorrentes os problemas de agência entre o principal (a prefeitura) e o agente recolhedor do estado (os cartórios), e que há uma variação considerável de arrecadação deste imposto entre municípios (AZEVEDO; SILVA; CHAVES, 2020).

As variáveis IPTU e Taxas tiveram relação positiva e significância estatística na explicação da consistência das informações contábeis. O IPTU é tido como tributo que possui um potencial de arrecadação que não é totalmente explorado, havendo pouco esforço fiscal na sua arrecadação por parte de muitas prefeituras. Um argumento para isso é de que se trata de uma decisão política não o arrecadar e o fiscalizar de forma rígida, dado que teria repercussões negativas em termos eleitorais (RAMELLI; SILVA, 2020).

Nesse sentido, uma interpretação para a relação positiva dessa variável é que, os municípios que possuem um maior volume de arrecadação deste tributo possivelmente possuem maior organização de fiscalização deste, o que pode impactar a consistência das informações. Esta é a mesma interpretação que se tem para as taxas municipais, que são utilizadas para custear serviços para a população (TRISTÃO, 2003). Nesse sentido, quanto maior a arrecadação de IPTU e taxas, maior a consistência das informações contábeis. Consistência esta que pode advir da demanda da população por acompanhar como e para onde esses recursos são direcionados (SILVA; QUINTELA; VIEIRA, 2018).

5. Considerações Finais

Este artigo teve o objetivo de analisar fatores que podem ser explicativos à consistência das informações contábeis dos municípios brasileiros. Dentre as sete hipóteses elencadas, quatro não foram rejeitadas em decorrência da realização dos testes. Os resultados demonstram que: os municípios que apresentam maior consistência das informações contábeis são aqueles com maior desenvolvimento socioeconômico e governança municipal, contando com órgãos e profissionais de controle interno e transparência pública, e se tratam de municípios que recebem mais transferências intergovernamentais (FPM). Além disso, percebeu-se que alguns tributos de competência dos municípios (IPTU e taxas municipais) são relevantes para explicar a consistência das informações contábeis.

Uma discussão suscitada, a partir deste artigo, é da relação entre uma maior exigência por transparência pública e o nível de consistência das informações contábeis divulgadas. Localidades mais estruturadas em termos econômicos, que contam com mecanismos de governança e instituições de controle, são as que possuem maior consistência das informações, o que indica que há nesses municípios um interesse por parte dos gestores em prestar contas acerca do que vem ocorrendo neste município, bem como possivelmente há uma maior demanda por parte da população para que essa divulgação ocorra.

Cabe mencionar, como limitações deste estudo, a análise de apenas um exercício, que acaba não abrangendo variações que podem ocorrer ao longo do tempo. Assim, os achados podem estar circunscritos apenas ao período analisado, dificultando a generalização das explicações sobre a consistência de informações em anos afetados por eventos específicos, como a influência das dimensões políticas em períodos eleitorais ou os efeitos da pandemia do Covid-19.

Nesse sentido, para estudos futuros, sugere-se uma análise de fatores que expliquem, de forma mais abrangente, a evolução do IQIC a partir de maior lapso temporal. Também se sugere a análise de informações relacionadas ao tipo de sistema contábil utilizado e ao nível de qualificação dos ocupantes da gestão pública municipal e da equipe responsável pela geração das informações contábeis, analisando se o nível de qualificação técnica dos profissionais envolvidos na dinâmica política e contábil tem relação com a geração de informações contábeis mais consistentes.

Referências

- ANTONELLI, R. A.; NEITZKE, A. C. A.; BEZERRA, C. A.; VOESE, S. B. Relação entre a Qualidade da Informação Recebida e o nível de desempenho individual nos processos organizacionais: uma Investigação junto aos Profissionais Contábeis. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 29, n. 2, p. 42-67, 2018.
- AZEVEDO, R. R.; SILVA, J. M.; CHAVES, S. O. Teoria da Agência, Problemas de Monitoramento e Moral Tributária: Efeitos na Arrecadação de Tributos em Municípios. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 3-18, 2020.
- BRAGA, I. A.; BEZERRA FILHO, J. E. Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. In: **X Congresso ANPCONT**, Ribeirão Preto, 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. **Decreto n.º 9.203**, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, p. 1-7, Presidência da República, 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/saude/pt-br/aceso-a-informacao/governanca-publica/comite-interno-de-governanca/legislacao/decreto-no-9-203-de-22-de-novembro-de-2017.pdf/view>>. Acesso em: 2 jan. 2023.
- CARLINI, V. F.; COLARES-SANTOS, L. C.; BERTONCELLO, A. G.; SILVA, N. S. Qualidade da Informação em Curtumes: uma análise sob o enfoque logístico. **Desafio Online**, v. 3, n. 1, p. 1185–1200, 2015.
- DIAS, O. P.; BEIRUTH, A. X. Reflections of the Consistency of the Public Sector's Financial Statements in the Performance of Fiscal Management. **New Challenges in Accounting and Finance**, n. 6, p. 16-30, 2021.
- FERRARI, S. L. P.; CRIBARI NETO, F. Beta regression for modelling rates and proportions. **Journal of Applied Statistics**, v. 31, n. 7, p. 799-815, 2004.
- FILHO, F. A. C.; NETO, I. F. F.; REBOUÇAS, S. M. D. P.; GUIMARÃES, D. B. Consistência e Convergência Contábil: Relevantes para Transparência na Administração Pública? In: **XVIII USP International Conference in Accounting**, São Paulo, 2018.
- GOMES, N. C.; SILVA, M. C. Análise dos Fatores Explicativos do Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal. **Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 16, n. 3, p. 101-116, 2022.
- HAIR, JR. J. F.; BLACK, W. C.; SANT'ANNA, A. SCHLUP. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HUDZINSKI, A. A.; WITT, C.; SENFF, C. O. A dependência do Fundo de Participação dos Municípios e a qualidade dos gastos e das políticas públicas: um estudo aplicado aos municípios do estado de Santa Catarina. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 17, n. 1, p. 114-142, 2019.

LUCAS, A. D. A.; SILVA, C.; ANDRADE, S. F. C.; SANTOS, S. M. D. O controle interno e o monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo: um estudo de caso na CGM. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 20, n. esp., p. 1-16, 2022.

MASSARDI, W. O.; ABRANTES, L. A. Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. **Revista de Gestão**, v. 22, n. 3, p. 295-313, 2015.

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administração Pública - RAP**, v. 54, n. 1, p. 11-31, 2020.

OUDA, H. A. G. Reshaping the Application of Matching and Consistency Principles and Going Concern Postulation to fit the context of Public Sector entities. In: **The 3rd International Public Sector Conference - IPSC 2017 / 2nd Comparative Asia Africa Governmental Accounting - CAAGA Conference**, University Teknologi - UiTM, Subang Jaya, Malaysia, 2017.

PETERSON, K.; SCHMARDEBECK, R.; WILKS, T. J. The Earnings Quality and Information Processing Effects of Accounting Consistency. **The Accounting Review**, v. 90, n. 6, p. 2483-2514, 2015.

QUEIROZ, D. B.; NOBRE, F. C.; SILVA, W. V.; ARAUJO, A. O. Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socio-econômicas. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 1, n. 2, p. 38-51, 2013.

RAMELLI, F.; SILVA, M. D. O. P. Fatores Determinantes da Arrecadação de IPTU e o Rent Seeking nos Municípios Paraibanos. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 4, p. 1-13, 2020.

RIBEIRO, A. M. **Poder discricionário do gestor e comparabilidade dos relatórios financeiros**: Uma análise dos efeitos da convergência do Brasil às IFRS. Tese (doutorado em Ciências Contábeis), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ROSA, F. S.; MARTINS, S.; LUNKES, R. J.; VIEIRA, D. M. A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. **Revista Desenvolvimento em Questão**, v. 16, n. 45, p. 262-278, 2018.

ROSSONI, F. V.; BEIRUTH, A. X. Transparência na Gestão Pública Municipal: Análise nos Sites das Prefeituras do Estado do Espírito Santo. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 4, n. 17, p. 1-16, 2016.

SANTOS, S. M. C; ALVES, M. T. V. D. Impacto da adoção das IPSAS em Demonstrações Financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 4, p. 184-205, 2015.

SILVA, C. C. **O nível de consistência das informações financeiras dos municípios brasileiros**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2019.

SILVA, F. A. G. H.; QUINTELA, M. C. A.; VIEIRA, N. D. S. Perfil Orçamentário de Pequenos Municípios: O Caso do Município de Ladainha – MG. **Revista de Administração, Sociedade e Inovação**, v. 4, n. 2, p. 160-182, 2018.

SILVA, J. D.; COSTA, W. P. L. B.; COSTA, S. V. S.; KRONBAUER, C. A. Efeitos da depreciação em ativos imobilizados que afetam a qualidade da informação contábil do setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace - RACEF**, v. 12, n. 2, p. 79-94, 2021.

SILVA, M. C.; SOUZA, F. J. V.; MARTINS, J. D. M.; CAMARA, R. P. B. Fatores Explicativos da Gestão Fiscal em Municípios Brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 42, p. 26-37, 2020.

SOARES, C. S.; FLORES, S. A. M.; CORONEL, D. A. O comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 25, p. 312-338, 2014.

SOUSA, A. M.; RIBEIRO, A. M.; VICENTE, E. F. R. Impacto da Troca de Auditoria na Comparabilidade dos Relatórios Financeiros. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 32, n. 87, p. 413-428, 2021.

SOUSA, A. M.; MEURER, R. M.; FELTES, T.; RIBEIRO, A. M. Influência dos Ciclos Econômicos na Comparabilidade e Consistência da Informação Contábil: Evidências em Empresas Abertas do Mercado Brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 33, n. 2, p. 26-56, 2022.

TRISTÃO, J. A. M. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros**: uma avaliação do desempenho da arrecadação. Tese (doutorado em Administração), Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2003.

VISENTINI, M. S.; SCHEID, L. L.; FENNER, V. U.; CORREA, D. V. Fatores Associados à Transparência Pública nos 497 Municípios Gaúchos. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 59, p. 257-284, 2022.

WANG, J. **Essays on Accounting Consistency**. Tese (Doutorado em Administração), Graduate Program in Management – School of Business, Queen’s University, Kingston, Ontario, Canadá, 2018.