DOI: 10.5748/9788599693148-15CONTECSI/PS-5808

ANALYSIS OF CONSISTENCY LEVEL AND ACCOUNTING CONVERGENCE OF PUBLIC MUNICIPAL INFORMATION IN PERNAMBUCO AGAINST THE SOCIOECONOMIC CONDITIONS

André Diniz Meira de Araújo, ORCID 0000-0001-5651-6848, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, Brasil – andredinizmeira@gmail.com

Aldemar de Araújo Santos, ORCID 0000-0001-5450-1140, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, Brasil – aldemar@ufpe.br

Maurício Assuero Lima De Freitas, ORCID 0000-0002-0434-3571, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, Brasil – massuero@ig.com.br

ABSTRACT:
The objective of this study was to verify if there are common socioeconomic characteristics of the municipalities of Pernambuco state in relation to the index of consistency and accounting convergence. To reach the proposed objective, 181 municipalities were classified in five conglomerates, adopting the interval established by the Court of Accounts of Pernambuco state (TCE-PE), to classify municipalities at the desired, acceptable, moderate, insufficient and critical levels. The TCE created a Convergence and Consistency Index of the Municipalities of Pernambuco (ICC-PE), with the purpose of verifying compliance by the municipal administrations with the rules and norms foreseen by the new public accounting (NBCASP, PCASP, DCASP, MCASP) , required by the National Treasury Secretariat and the Fiscal Responsibility Law. In the analysis of the Convergence and Consistency Index of the groups, together with the socioeconomic variables and the Municipal Transparency Index (ITM), it was not possible to identify common social and economic characteristics according to Consistency Index and Accounting Convergence, indicating that other factors besides social and economic factors may better explain the efforts of municipalities to reach higher levels of the index studied. However, according to the results, in the analysis of the Tobit estimation it was possible to observe a significant relationship between the ICC-PE and the ITM-PE, indicating that municipalities with higher levels of consistency and convergence tend to be more transparent in the disclosure public information to the population.

Keywords: Convergence, Consistency, Municipality, Conglomerate Analysis.

ANÁLISE DO NÍVEL CONSISTÊNCIA E CONVERGÊNCIA CONTÁBIL DE INFORMAÇÕES PÚBLICAS MUNICIPAIS EM PERNAMBUCO FRENTE ÀS CONDIÇÕES SOCIOECONÔMICAS

RESUMO:
Este trabalho teve por objetivo verificar se existem características socioeconômicas comuns dos municípios pernambucanos frente ao índice de consistência e convergência contábil. Para alcançar o objetivo proposto, foram classificados 181 municípios em cinco conglomerados, adotando-se o intervalo estabelecido pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), para classificar as prefeituras nos níveis *desejado*, *aceitável*, *moderado, insuficiente* e *crítico*. O TCE criou um Índice de Convergência e Consistência

dos Municípios de Pernambuco (ICC-PE), com o propósito de verificar o cumprimento, pelas administrações municipais, das regras e normas previstas, pela nova contabilidade pública (NBCASP, PCASP, DCASP, MCASP), exigidas pela Secretaria do Tesouro Nacional e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Na análise do Índice de Convergência e Consistência dos grupos, conjuntamente, às variáveis socioeconômicas e ao Índice de Transparência Municipal (ITM), não foi possível identificar características sociais e econômicas comuns de acordo com Índice de Consistência e Convergência Contábil, indicando que outros fatores além dos sociais e econômicos podem melhor explicar o esforço dos municípios para alcançarem melhores níveis do índice estudado. No entanto, de acordo com os resultados, na análise da estimação do modelo Tobit foi possível observar uma relação significativa entre o ICC-PE e o ITM-PE, indicando que municípios com maiores níveis de consistência e convergência tendem a ser mais transparentes na divulgação de informações públicas à população.

Palavras-chave: Convergência, Consistência, Município, Análise de Conglomerados.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública vem passando por transformações, com a intenção de torná-la mais transparente, com maior qualidade e confiabilidade nos seus relatórios, visando disponibilizar informações para o controle social. Assim, o Brasil atravessa um período de renovação estrutural ativa focado no patrimônio e na transparência das informações como indutor de controles e necessidade de convergência com as normas internacionais (MAUSS, 2012; Feijó, 2013; Bezerra Filho, 2015).

Esse processo teve início em 2007 com a origem do CGC - Comitê Gestor da Convergência, com a finalidade de traçar um plano de ação e implantar o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais nas áreas de auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios. Esse Grupo Técnico teve a missão inicial de traduzir e validar as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), produzir e discutir esboços para implantação das normas internacionais no país.

Em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184 referente às orientações a serem observadas pelos entes públicos nas diversas esferas, em relação a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (Darós; Pereira, 2012). Posteriormente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresentou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) elaboradas em conformidade com as IPSAS.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em 2009 publicou, para aplicação a partir de 2010, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), unificando conceitos e regras para a contabilização das variações patrimoniais sob a ótica da competência e implantação da contabilidade patrimonial (Feijó, 2013).

A harmonização ao atual padrão da contabilidade pública vem sendo desenvolvida em um processo gradual. Esse processo foi determinado pelas Portarias STN nº 828/2011,

753/2012 e 634/2013, onde o art. 4º da Portaria nº 753 diz que a partir da consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, deverão ser observadas, integralmente, as partes IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e V – Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público - DCASP do manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e o art. 3º da Portaria 634 diz que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual. Foi publicada a Portaria STN nº 548/2015 para esse fim.

Baseado no contexto evidenciado surgiu a necessidade de se realizar uma pesquisa que demonstre se os órgãos públicos municipais do estado de Pernambuco vêm conseguindo adequar-se às novas exigências. O estudo se refere a Pernambuco em virtude de disponibilizar do Índice de Consistência e Convergência Contábil pelo TCE-PE, permitindo assim a se analisar a convergência de municípios pernambucanos.

Optou-se pela utilização do índice divulgado pelo TCE-PE, por ser um órgão ativo na fiscalização dos municípios, por possuir experiência na emissão de índices que avaliam o cumprimento dessas instituições a normativos diversos, exemplo, o Índice de Transparência Municipal (ITM-PE), que avalia o grau de cumprimento dos dispositivos que tratam da divulgação de informações em meios eletrônicos de acesso. Logo, nesse estudo, será utilizado o Índice de Consistência e Convergência contábil emitido pelo Tribunal de Contas de Pernambuco para avaliar a consistência das informações pelas prefeituras e o grau de convergência dessas organizações.

Assim, esta pesquisa se propõe a responder a seguinte questão: **Existem características socioeconômicas comuns aos municípios de Pernambuco frente ao Índice de Consistência e Convergência emitido pelo TCE-PE?**

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade pública assumiu nas décadas anteriores uma nova especificidade, direcionada para um foco gerencial, produzindo informações aos gestores públicos e àqueles que os mantém responsáveis no desempenho das funçõesdo Estado. As modificações regulatórias e normativas, além de permitirem a concordância das normas e práticas contábeis adotadas nacionalmente às normas internacionais, causam um impacto na qualidade da informação contábil (Chan, 2010; Santos *et al*., 2011).

Incumbências a respeito de prestação de contas, transparência e sustentabilidade voltaram ao topo da agenda política, fizeram surgir uma nova avaliação e o setor público faz jus de um conjunto robusto e uniforme de normas contábeis para oferecer maior segurança no sistema econômico global, e uma maior responsabilização e avaliação do governo (Ernest & Young, 2010). Uma vez que, a adoção de uma linguagem comum internacionalmente é possível produzir ganhos consistentes quando da tomada de decisões por parte dos usuários (Oliveira & Lemes, 2011).

A evolução da contabilidade pública no Brasil deve ser estudada de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas no país no

século XX, haja vista que o mesmo traz alterações significativas no seu processo normativo com implicações também no seu processo cultural (STN, 2012). Nesse sentido, o Brasil atravessa um momento histórico com o processo de convergência às normas internacionais, seguindo a evolução mundial de aperfeiçoamento da contabilidade.

No ano de 2008, seguindo o momento evolutivo da contabilidade pública, foram publicadas as NBCASP, sob denominação de NBCT 16, com o objetivo de resgatar a Contabilidade Pública como ciência e para que possa adequar às Normas Brasileiras de Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade, intensificando as determinações contidas na LRF e na Lei Federal nº 4.320/1964.

O marco inicial para o processo de convergência no setor público brasileiro despontou com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08, que estabeleceu diretrizes para a convergência da Contabilidade Pública Brasileira às normas emitidas pela IFAC, denominadas IPSAS. E como órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro do IFAC, o CFC emitiu as NBCASP alinhadas com as IPSAS.

Posteriormente, em cooperação com o CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional, publicou o MCASP, que reúne conceitos, regras, rotinas e procedimentos relacionados com a contabilidade aplicada ao Setor Público (Prieto & Martins, 2015).

Segundo Santos *et al*. (2011), as modificações regulatórias e normativas possibilitaram a harmonização das normas e práticas contábeis adotadas nacionalmente às normas internacionais ocasionando um impacto sistemático na qualidade da informação contábil. Para Moussa (2010), a convergência é um processo gradativo e interativo que exige, dos países ou regiões, sacrifícios contínuos para o processo de implantação e compreensão para desafiar as dificuldades e impasses. Segundo esse estudo, os sistemas de normas de contabilidade aceitos globalmente trazem alta qualidade, não só para manter e promover a estabilidade econômica global e desenvolvimento de benefícios, mas também para o desenvolvimento saudável da economia de cada país se integrar ao sistema econômico mundial.

Assim sendo, o processo de convergência no setor público brasileiro ocorre de modo gradativo e conforme as portarias STN nºs 828/2011 e 753/2012, como se pode verificar no Quadro 1, onde estão conjuntamente as principais partes da 5ª edição do MCASP.

Quadro 1 – Mapa Resumo com prazos anteriores e vigentes - Portaria STN nº 753/2012.

Partes do MCASP 5º edição	**Prazos anteriores à portaria STN nº 753/2012**	**Prazo de acordo com as alterações da portaria STN nº 753/2012**
Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	2013 para União, Estados, DF e Municípios	Até o termino do exercício de 2014 para União, Estados, DF e Municípios
Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)	2013 para União, Estados, DF e Municípios	Até o termino do exercício de 2014 para União, Estados, DF e Municípios
Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)	Gradualmente até o final de 2014 para União, Estados, DF e Municípios	Não houve alteração. Permanece o mesmo prazo.

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)	2013 para União, Estados, DF e Municípios	Não houve alteração. Permanece o mesmo prazo.
Consolidação das contas dos entes da Federação	2013/2014 com adoção integral do PCASP	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP

Fonte: Nota nº 1.096/2012/CCONF/SUCON/STN/MF – DF. Orientações da Portaria STN nº 753, de 21/12/2012.

Percebe-se que os órgãos da administração pública dispuseram de prazos para adequar-se a esta nova conjuntura, mas ainda se esperava até 2013, que estes fossem novamente alterados devido às dificuldades encontradas quanto àcomplexidade de um novo *layout* no sistema contábil utilizado, que deve atender a todas as mudanças ocorridas a partir da NBCASP, principalmente, com o novo Plano de Contas e as Demonstrações Contábeis.

Cabe ressaltar que a prestação de contas, bem como o acompanhamentoda adequação às NBCASP nos Municípios é feita pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE), órgão responsável pela fiscalização do erário. Desta forma, o sistema contábil é uma peça de fundamental importância para os Municípios.

Assim, constata-se a partir da literatura exibida que a contabilidade pública está em pleno processo de mudança, cada vez mais em destaque no contexto nacional e que a admissão de novas práticas é um processo duradouro e contempla diversos aspectos da contabilidade e da administração pública.

2.2 Índice de Consistência e Convergência Contábil

Na conjuntura atual, as demonstrações contábeis representam consideráveis evidências de informações geradas para as prestações de contas, responsabilização, desempenho e transparência dos resultados da gestão. Nessa perspectiva, o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), um órgão público com autonomia administrativa e financeira em relação aos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, tem a função de fiscalizar a aplicação do recurso público pertencente ao estado e aos municípios de Pernambuco.

O TCE criou em 2016 o Índice de Convergência e Consistência dos Municípios de Pernambuco (ICC-PE), com o propósito de verificar o cumprimento, por parte das administrações municipais, das regras e normas previstas pela nova contabilidade pública brasileira (NBCASP, PCASP, DCASP e MCASP) e exigidas pela Secretaria do Tesouro Nacional e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A ferramenta permite ao Tribunal atestar o nível de consistência e padronização contábil das informações registradas nos demonstrativos contábeis e nas prestações de contas enviados pelas unidades gestoras ao TCE, em busca de maior qualidade e confiabilidade dos dados fornecidos, contribuindo assim para mais transparência na gestão pública.

A produção do ICC leva em consideração critérios como estrutura e forma de apresentação dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, demonstrações das variações patrimoniais, fluxo de caixa, consistência dos saldos de balanços, entre outros. Para cada prestação de contas é calculado um índice, que varia entre 0 e 194 pontos. De acordo com o valor obtido, os municípios são enquadrados em cinco níveis de

convergência e consistência contábil, a saber: *Desejado*, *Aceitável*, *Moderado*, *Insuficiente* e *Crítico*. O intervalo entre os níveis pode ser observado no Quadro 2.

Quadro 2 - Nível de transparência auferido

Nível do ICC-PE	Intervalo do ICC-PE
Desejado	=100%
Aceitável	≥ 90% e <100%
Moderado	≥ 70% e <90%
Insuficiente	≥ 50% e <70%
Crítico	<50%

Fonte: Tribunal de Contas de Pernambuco (2016).

Para o cálculo do índice foi estabelecido um escore a ser atribuído a cada critério de avaliação, de acordo com a sua importância relativa. Ressalta-se que cada critério foi avaliado de forma estática, isto é, a pontuação considerada foi àquela correspondente à informação disponibilizada pela prefeitura através dos demonstrativos enviados eletronicamente ao sistema e-TCE e ao sistema SICONFI, bem como as informações registradas nas Leis Orçamentárias dos respectivos municípios.

Tabela 3 - Critérios de avaliação do ICC-PE de 2016

Critérios de Avaliação	Quantidade Item	Peso Item	Pontuação Máxima	% Máximo
CONVERGÊNCIA			**96**	**49,48%**
1.1 Estrutura e Forma de Apresentação Do Balanço Orçamentário	6	1,5	18	9,28%
1.2 Estrutura e Forma de Apresentação Do Balanço Financeiro	3	1,5	9	4,64%
1.3 Estrutura e Forma de Apresentação Do Balanço Patrimonial	8	1,5	24	12,37%
1.4 Estrutura e Forma de Apresentaçãoda Demonstração Das Variações Patrimoniais	5	1,5	15	7,73%
1.5 Estrutura e Forma de Apresentação Da Demonstração do Fluxo de Caixa	3	1,5	9	4,64%
1.6 Estrutura e Forma das Notas Explicativas e Aspectos Gerais	7	1,5	21	10,82%
CONSISTÊNCIA			**98**	**50,52%**
2.1 Consistência Entre as Informações Prestadas na PC Eletrônica X Siconfi	8	2	32	16,49%

2.2 Consistências dos Saldos dos Balanços	11	3	66	34,02%
TOTAL			**194**	**100%**

Fonte: Tribunal de Contas de Pernambuco (2016).

Portanto, com a exposição e acompanhamento desse índice, o TCE-PE apresenta uma considerável contribuição para a implantação das obrigações normativas da contabilidade governamental e, com isso, estimulando a melhoria da transparência e da consistência das informações contábeis, zelando pela qualidade dos dados orçamentários, financeiros e patrimoniais disponibilizados ao controle externo e à sociedade.

O Tabela 3 demonstra a pontuação consolidada dos grupos, subgrupos e critérios avaliados e a pontuação máxima possível que representa no cálculo do ICC-PE.

3 METODOLOGIA

A população utilizada no presente estudo abrange os 185 municípios de Pernambuco, no entanto, quatro municípios foram excluídos da amostra em virtude da indisponibilidade de dados, com isso, a população utilizada no estudo abrange 181 municípios pernambucanos.

3.1 Variáveis Utilizadas

A técnica de conglomerados foi utilizada com o objetivo de analisar conjuntamente os municípios com características comuns. Foram criados cinco grupos utilizando o método aglomerativo de Ward (formando grupos heterogêneos entre si e homogêneos entre os municípios aglomerados) coincidindo com o intervalo estabelecido pelo TCE-PE para classificar os municípios quanto aos níveis de consistência e convergência (desejado, aceitável, moderado, insuficiente e crítico). Por fim, um modelo Tobit foi utilizado em uma análise complementar para verificar se há relações entre o ICC e as variáveis socioeconômicas utilizadas nesse estudo.

Oito variáveis, além do ITM-PE, foram utilizadas para representar as características sociais e econômicas dos municípios estudados. Essas variáveis foram utilizadas em diversos estudos, mencionados no Quadro 4, que identifica características socioeconômicas comuns com o nível de transparência em diversas regiões.

Como não foram identificados estudos anteriormente desenvolvidos que busquem indicar o nível consistência e convergência de informações contábeis e características socioeconômicas comuns no âmbito municipal, esse estudo vai utilizar como sustentação teórica as variáveis utilizadas em estudos de transparência pública, por utilizarem procedimentos metodológicos parecidos e aplicados em cenários similares, portanto, essas variáveis descritas no Tabela 4 serão estudadas para o ICC.

Tabela 4: Variáveis socioeconômicas utilizadas no estudo

Variável	Descrição	Fundamentação
ITM-PE	Varia entre 0 a 1000, mais próximo a 1000, maior a transparência em meios eletrônicos de acesso	Anjos e Bartoluzzio, 2016
População Total	Total de pessoas residentes nos municípios	Jacques *et al*., 2013; Cruz *et al*., 2009 & Melo *et al*. 2016.
Urbanização	Percentual de pessoas residentes na área urbana	Cassell e Mullaly, 2013 & Wright e Paulo, 2014
Idade	Média etária da população	Galera *et al*., 2011 & Wright e Paulo, 2014
Taxa de Alfabetização	Percentual de pessoas alfabetizadas	Cruz *et al*., 2009 & Melo *et al*., 2016
Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM)	Medida entre 0 e 1, onde quanto mais próximo a um for o indicador, maior seu desenvolvimento humano em dimensões de longevidade, educação e renda	Souza *et al*., 2013; Melo *et al*., 2016& Anjos e Bartoluzzio, 2016
Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM)	Índice que avalia o desenvolvimento socioeconômico municipal nas perspectivas de educação, saúde e emprego e renda, quando mais próximo a um for o IFDM, melhor condições os municípios apresentam nessas três perspectivas	Melo *et al*., 2016 & Anjos e Bartoluzzio, 2016
Receita Tributária	Total de tributos arrecadados pelos municípios	Jacques *et al*., 2013 & Melo *et al.*, 2016
PIB *per capta*	Total de bens e produtos produzidos pelos municípios, dividido pela população total	Souza e*t al*., 2013 & Melo *et al*., 2016

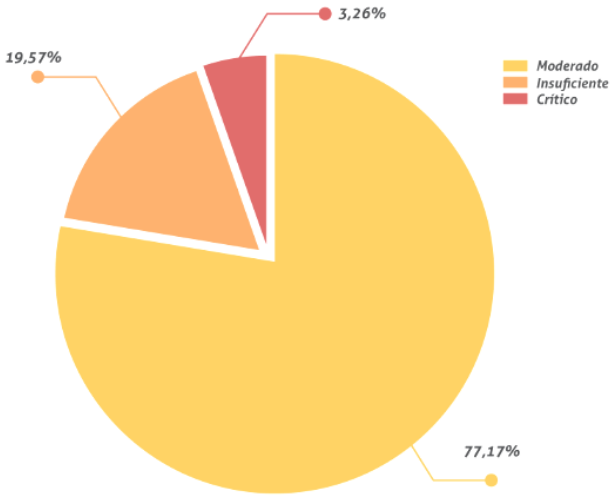
Fonte: Elaboração própria

Os dados referentes ao PIB *per capta*, índice de desenvolvimento humano municipal, taxa de alfabetização, idade, urbanização e população total foram coletados no Censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 2010. A receita tributária dos municípios foi acessada no banco de dados Finanças do Brasil (FINBRA) e o índice Firjan de desenvolvimento municipal nas informações disponíveis no portal eletrônico do Sistema FIRJAN.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Figura 1mostra a distribuição da classificação dos municípios destacando-se que a maioria, 77,17%, classificados como moderados e nenhum município atendeu ao nível de Consistência e Convergência *Desejado* ou *Aceitável*, observando que, 22,83% das prefeituras com padronização e consistência contábil em níveis *Crítico* e *Insuficiente*.

Figura 1: Nível de adequação do ICC-PE



Fonte: Tribunal de Contas de Pernambuco (2016).

Entre os 10 municípios com maiores ICC em 2016, nenhum está situado na Região Metropolitana de Recife, e sim na região Agreste, Zona da Mata e Sertão Pernambucano. Entre os municípios mais populosos, Recife (62,37%) e Olinda (56,44%) foram classificados em nível *Insuficiente* de convergência, enquanto Jaboatão dos Guararapes (80,93%) está classificado no nível *Moderado*, esse resultado destoa dos achados de Jacques *et al.* (2013) e Anjos e Bartoluzzio (2016), que identificaram municípios populosos como os mais propensos a divulgar informações públicas à população, o mesmo não se aplicando ao ICC.

Figura 2: Municípios com maiores e menores ICC-PE em 2016

MUNICÍPIOS COM MAIORES ICCPE EM 2016 - RANKING 10+

POSIÇÃO	MUNICÍPIO	ICC_{PE} 2016	NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA
1º	CANHOTINHO	89,95%	MODERADO
2º	CUPIRA	89,19%	MODERADO
3º	SÃO JOAQUIM DO MONTE	87,63%	MODERADO
4º	ALTINHO	86,86%	MODERADO
5º	BELO JARDIM	86,08%	MODERADO
5º	SÃO BENEDITO DO SUL	86,08%	MODERADO
7º	EXU	85,31%	MODERADO
7º	LAGOA DOS GATOS	85,31%	MODERADO
7º	PANELAS	85,31%	MODERADO
10º	LAGOA DO OURO	85,05%	MODERADO

MUNICÍPIOS COM MENORES ICCPE EM 2016 - RANKING 10-

POSIÇÃO	MUNICÍPIO	ICC_{PE} 2016	NÍVEL DE TRANSPARÊNCIA
175º	CEDRO	54,38%	INSUFICIENTE
176º	QUIXABA	53,87%	INSUFICIENTE
177º	PALMERINA	52,84%	INSUFICIENTE
178º	CALÇADO	52,32%	INSUFICIENTE
179º	SERRITA	48,71%	CRÍTICO
180º	ILHA DE ITAMARACÁ	47,42%	CRÍTICO
181º	SÃO JOÃO	46,65%	CRÍTICO
182º	PARANATAMA	43,83%	CRÍTICO
183º	BREJINHO	25,52%	CRÍTICO
183º	PAUDALHO	25,52%	CRÍTICO

Fonte: Tribunal de Contas de Pernambuco (2016).

A baixa consistência e convergência de Recife não foi esperado levando em conta de município ser classificado como o mais transparente pelo ITM-PE divulgado pelo TCE-PE, com nível *Desejado* (800,50) de transparência, além do fato do município possuir maiores condições de desenvolver ferramentas para a produção de informações contábeis uniformes e consistentes, mas em alguns quesitos, como o relativo às notas explicativas e aspectos gerais das demonstrações contábeis, o município teve nota zero em seis dos sete critérios de avaliação, referentes aos balanços orçamentário, patrimonial e financeiro. Apesar de Souza *et al*. (2013) e Anjos e Bartoluzzio (2016) identificarem as capitais Natal e Recife, respectivamente, como as mais transparentes, não se aplica em relação ao ICC.

Na Figura 2 é possível visualizar os dez maiores e menores notas no *ranking* do ICC disponibilizado pelo TCE-PE. O município de Canhotinho lidera o *ranking* do TCE com um dos maiores índices de convergência contábil do estado (89,95%), atingindo o nível *moderado*. O último lugar ficou com Paudalho, na Zona da Mata Norte, que teve índice de convergência e consistência de 25,52%, enquanto o nível de transparência, de acordo com o TCE-PE é *crítico*.

4.1 Análises de Conglomerados

No Quadro 5 estão os municípios que compõem cada grupo de acordo com a análise de conglomerados. Mais de 95,5% dos municípios foram classificados no Grupo 1, os grupos 2, 3 e 4 são compostos de 2, 3 e 2 municípios respectivamente. Recife é o único município a compor o Grupo 5.

A conglomeração dos municípios pelo ICC converge com os grupos classificados pelo Índice de Transparência Municipal no estudo desenvolvido por Anjos e Bartoluzzio

(2016), indicando que os grupos são homogêneos tanto no que se refere à transparência das informações públicas quanto na convergência e consistência das informações contábeis.

O Grupo 2 é formado por Cabo de Santo Agostinho e Olinda, municípios localizados na Região Metropolitana do Recife (RMR) e classificados com nível *Moderado* e *Insuficiente* respectivamente. O Grupo 3 é composto por três municípios, Caruaru localizado no Agreste, Petrolina no Sertão Pernambucano e Paulista na RMR. Nesse grupo, apenas Paulista foi classificado com nível *Insuficiente*, enquanto os demais possuem nível *Moderado* de Convergência e Consistência.

Quadro 5: Conglomerados por Grupo

Grupos	**Municípios**
Grupo 2	Cabo de Santo Agostinho e Olinda
Grupo 3	Caruaru, Paulista e Petrolina
Grupo 4	Ipojuca e Jaboatão dos Guararapes
Grupo 5	Recife
Grupo 1	Demais municípios – 173

Fonte: Elaboração própria.

Os municípios do Grupo 4 (Ipojuca e Jaboatão dos Guararapes) estão localizados na região metropolitana de Recife e ambos possuem nível *Moderado* no ICC. Por fim, Recife foi o único município a compor o Grupo 5, ocupando a 165ª posição com nível *Insuficiente*. O Grupo 1 abrange os demais municípios pernambucanos e todos os níveis (*Moderado, Insuficiente* e *Crítico*). O Quadro 6 apresenta os dados médios das variáveis sociais e econômicas ordenadas pelo Índice de Consistência e Convergência Contábil disponibilizado pelo TCE-PE.

Tabela 6: Dados médios do ICC, ITM e variáveis socioeconômicas por Grupo

Grupos	**ICC**	**ITM**	**POP**	**RT**	**IDH**	**FIRJAN**	**PIBPC**	**ESC**
Grupo 4	0,79	660,0	362.628	93.529.061	0,66	0,69	40.662	16.341
Grupo 1	0,74	414,6	28.995	1.638.065	0,59	0,55	5.911	668
Grupo 3	0,73	493,6	303.113	32.044.796	0,70	0,69	9.821	14.930
Grupo 2	0,67	628,5	281.402	63.434.631	0,71	0,73	16.470	16.549
Grupo 5	0,62	800,5	1.537.704	786.899.708	0,77	0,77	21.598	191.911

Fonte: Elaboração própria

Inicialmente, percebe-se que o Grupo 5, composto apenas pelo município de Recife possui o menor ICC entre os grupos. Esse resultado foi inesperado em virtude do município possuir o maior ITM e melhores condições socioeconômicas, além de ser a capital pernambucana e o município mais populoso do estado. Portanto, o Grupo 5 foi classificado como o que contém o menor nível de padronização e consistência contábil, apresentando dificuldades em garantir fidelidade aos fenômenos contábeis, financeiros e patrimoniais nas transações contabilizadas nesse grupo.

O Grupo 4, formado por Ipojuca e Jaboatão, apresentou o maior ICC bem como foi o grupo mais transparente quanto a disponibilização de informações em meios eletrônicos de acesso, evidenciado pelo ITM. Os maiores níveis Populacionais, de Receita Tributária e PIB *per capta*, convergindo aos achados de Jacques *et al*. (2013), pode ser explicado pelo fato de Jaboatão dos Guararapes ser o segundo município mais populoso de Pernambuco, o que reflete no tamanho médio da população do grupo e na capacidade de captar receita, além disso, Ipojuca sedia a Refinaria Abreu e Lima da Petrobrás, o que pode refletir na capacidade de captação de recursos e no PIB *per capta* do município.

O Grupo 1, formado por 173 municípios, possui os menores níveis sociais e econômicos, o que pode ser reflexo do fato da maioria dos municípios interioranos estarem situados nesse grupo. Por outro lado, observa-se que o ICC médio desses municípios é o segundo maior entre os grupos, com índice superior ao identificado em Recife e Olinda, por exemplo, indicando que o fato de serem municípios menores e situados no interior de Pernambuco não reflete negativamente na capacidade de padronização e consistência das informações contábeis.

O Grupo 3, formado por Caruaru, Paulista e Petrolina, possui os terceiros maiores valores médios para a população e para o IDH e FIRJAN, variáveis que representam condições sociais dos municípios. Esse resultado corrobora aos achados de Wright e Paulo (2014), Melo e*t al*. (2016) e Anjos e Bartoluzzio (2016), que indicaram características comuns entre esses municípios e suas condições sociais.

O Grupo 2 é composto por dois municípios localizados na RMR, Cabo e Olinda, é o penúltimo grupo pela classificação do ICC, reforçando que o fato de serem municípios maiores (Olinda é o terceiro mais populoso de Pernambuco) ou localizados na região metropolitana do Estado não implica que sejam regiões com melhores níveis de convergência e consistência na sua prestação de contas. Além disso, esse grupo possui o terceiro melhor nível de transparência, bem os segundos maiores IDH e FIRJAN, estando abaixo apenas de Recife.

Ao analisar o ICC dos grupos conjuntamente às variáveis socioeconômicas, não é possível identificar características sociais e econômicas comuns aos grupos de acordo com o Índice de Consistência e Convergência Contábil, divergindo dos achados apontados por Cruz *et al.* (2009), Souza *et al.* (2013), Jacques *et al.* (2013), Wright e Paulo (2014), Melo *et al.* (2016) e Anjos e Bartoluzzio (2016). Isso significa que outros fatores podem estar influenciando os municípios a produzirem informações consistentes e convergirem aos padrões contábeis aplicáveis ao setor público, ultrapassando suas características socioeconômicas.

4.2 Análise do Modelo Tobit

No Quadro 7 está apresentado a estimação do modelo Tobit considerando o Índice de Convergência e Consistência, o Índice de Transparência Municipal dos municípios pernambucanos e variáveis que representam suas condições socioeconômicas. Como o ICC é um índice que varia entre 0 e 100%, os resultados foram padronizados para valores entre 0 e 1 respeitando o intervalo para utilização do modelo Tobit.

Segundo Gujarati (2011) o modelo Tobit é conhecido como um modelo de regressão com variável dependente limitada, com valores entre zero (0) e um (1). O modelo de regressão é apresentado na equação a seguir, assim como as variáveis independentes:

$$ICC_i = \beta_0 + \beta_1 * ITM + \beta_2 * POP + \beta_3 * IDH + \beta_4 * FIRJ + \beta_5 * PIBpc + \varepsilon_i \quad \textbf{[1]}$$

onde,

ICC_i – Índice de Convergência e Consistência;

ITM – Índice de Transparência Municipal;

POP – População;

IDH – Índice de desenvolvimento humano;

$FIRJ$ - Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal;

$PIBpc$ - PIB per capta.

Tabela: Estimação do Modelo Tobit

Variáveis	Coeficiente	Z	p-valor	VIF
ITM	7.568200	1.779	0.0753*	1.057
POP	-0.008262	-1.191	0.2337	1.494
IDH	-0.140628	-0.5713	0.5678	2.320
FIRJ	0.068810	0.4428	0.6579	2.233
PIBPC	0.083001	0.5771	0.5638	1.286
CONST	0.758158	6.522	0.0000 ***	-
				Significância *** 0,01 * 0,1

Fonte: Elaboração própria

Em virtude de indícios de multicolinearidade de duas variáveis - Receita Total e Escolaridade, foram excluídas. Gujarati e Porter (2011) indicam que valores acima de 10 para a multicolinearidade avaliados por meio do Fator de Inflação da Variância (VIF), pode representar relação linear entre as variáveis, justificando sua exclusão no estudo.

Com base nos resultados obtidos é possível visualizar uma relação entre o ICC e o ITM dessas instituições a um nível de 10%, indicando que o aumento no nível de disponibilização de informações em meios eletrônicos de acesso, representando maior transparência, repercute positivamente no ICC dos municípios pernambucanos.

Esse resultado pode estar relacionado ao fato de que os municípios que atendem melhor aos dispositivos normativos que tratam a disponibilização de informações governamentais, como a Lei de Acesso à Informações (LAI), estejam também preocupados com o cumprimento de padrões contábeis exigidos pela nova contabilidade pública brasileira, interessados pela melhoria da transparência e qualidade dos dados

orçamentários, financeiros e patrimoniais evidenciados com o objetivo de promover o controle e participação social.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho teve por objetivo analisar o nível de consistência e convergência das informações contábeis emitidas pelos municípios pernambucanos frente suas condições socioeconômicas. Para alcançar o objetivo proposto 181 municípios foram classificados, segundo critério do TCE-PE, nos níveis *desejado*, *aceitável*, *moderado*, *insuficiente* e *crítico*. Os munícipios foram agrupados da seguinte forma:

Grupo 2: Cabo de Santo Agostinho e Olinda;

Grupo 3: Caruaru, Paulista e Petrolina;

Grupo 4: Ipojuca e Jaboatão dos Guararapes;

Grupo 5: Recife;

Grupo 1: demais municípios, totalizando 173.

A partir do Índice de Consistência e Convergência Contábil emitido pelo TCE-PE se observou que aproximadamente 77,17% dos municípios apresentaram nível *Moderado* no cumprimento das disposições normativas (Quadro 3). Constatou-se que 22,83% das prefeituras possuem níveis de padronização e consistência contábil em níveis *Crítico* e *Suficiente*, indicando que ainda há que avançar para a melhoria da transparência e consistência das informações contábeis em Pernambuco.

Entre os municípios mais bem ranqueados no ICC, nenhum está localizado na Região Metropolitana do Recife, abrangendo prefeituras situadas no Agreste, Zona da Mata e Sertão Pernambucano. Entre os municípios mais populosos, Recife e Olinda foram classificados com níveis *Insuficientes*, enquanto Jaboatão dos Guararapes com nível *Moderado*.

A baixa consistência e convergência identificada em Recife foi uma surpresa, por se tratar do município de maiores condições socioeconômicas além de acesso às ferramentas que permitem a produção e divulgação de informações uniformes e consistentes, sendo avaliado, inclusive, como o município mais transparente pelo ITM-PE, índice também divulgado pelo Tribunal de Contas de Pernambuco.

Na análise do ICC dos grupos conjuntamente às variáveis socioeconômicas e ao ITM-PE, não foi possível identificar características sociais e econômicas comuns de acordo com Índice de Consistência e Convergência Contábil. No entanto, na análise da estimação do modelo Tobit foi possível observar uma relação significativa entre o ICC e o ITM-PE, indicando que municípios com maiores níveis de consistência e convergência tendem a ser mais transparentes na divulgação de informações públicas à população.

Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se o estudo de municípios de outras regiões do país, assim que os Tribunais de Contas dos demais estados divulgarem os índices para verificar como está o processo de consistência e convergência das informações contábeis em outras prefeituras. Além disso, cabe uma avaliação dos governos estaduais no intuito de verificar se estão em maiores níveis, identificando similaridades e diferenças.

REFERÊNCIAS

Anjos, L. C. M. & Bartoluzzio, A. I. S. S. (2016) **Análise de Conglomerados do Nível de Transparência Pública e Indicadores Socioeconômicos dos Municípios Pernambucanos**. XIII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, 27-29 de julho de 2016.

Braga, I. B. (2015). CONVERGÊNCIA ÀS NBCASP E AO MCASP: **Um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. Dissertação do Mestrado Profissional em Contabilidade, Fucape Bussines School, Vitória, ES, Brasil.

Cassell, M. K.; Mullaly, S. (2013). **When Smaller Governments Open the Window: A Sudyof Web Site Creation, Adoption, and Presence among Smaller Local Governments in Northeast Ohio**. State and Local Government Review, Georgia, v. 44, n. 2, p. 91-100, 21 mai.

Chan, J. L. (2010). **As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento**. Revista de Educação e Pesquisaemcontabilidade, 4(1), 0.1-17.
Cruz, C. F.; Silva, L. M. & SANTOS, R. (2009). **Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro.** Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, v. 12, n. 13, p. 102-115.

Ernest & Young Terco. (2010). **Toward transparency: a comparative study of governmental accounting in Europe.** Recuperado em 08 de outubro, 2017, de: <www.ey.com/.../EY_Comment_letter_to_Eurostat.pd>.
Feijó, P. H. (2013). **Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público**. 1ed; Brasília: Gestão Pública.

Galera, A. N.; Rodriguez, D. O.; Quiles, F. J. A. & Gómez, J. L. Z. (2011). **La divulgación de información sobre sostentabilidad em los gobiernos régionales y sus factores influyentes: elcasode Espana**. Cogresso AECA, 16, Granada, Espanha.

Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). **Econometria Básica**. AMGH Editora, 5 edição.
Jacques, F. V. S.; Quintana, A. C. & Macagnan, C. B (2013).

Transparência em Municípios da Região Sul do Brasil. In: Encontro da Associação Nacional do Programa de Pós-Graduação em Administração (ANPAD), 2013. Anais... Rio de Janeiro, ANPAD.

Lemes, S. & Oliveira, V. A. (2011). **Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras**. Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 22, n. 56, art. 3, p. 155-173.

Mauss, Cezar Volnei. (2012). **Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas.

Melo, K. B; Martins, G. A. & Martins, V. F. (2016). **Análise do nível de transparência dos websites dos municípios mineiros. Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, RAGC,v.4, n9, p. 93-111.

Moussa, B. (2010). **On the International Convergence of Accounting Standards**. International Journalof Business and Management. 5 (4), 89-92.

Prieto, M. F, & Martins, V.F. (2015). **Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil: Uma Análise nos Demonstrativos da União no Triênio 2010 a 2012**. RAGC, 3(5), 01-22.

Santos, L. P. G, Franco de Lima, G. A. S, Freitas, S. C., & Lima, I.S. (2011). **Efeitos da Lei11.638/ sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBPVESPA**. Revista Contabilidade e Finanças. 22(56), 174-188.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2012). *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.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2011). *Portaria nº 753, de 12 de Julho de 2012*. Altera a Portaria nº 437/2011, e a Portaria nº 828/2011. Recuperado em 03 de outubro, 2017, de: <http:// www.tesouro.fazenda.gov.br>

Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). *Portaria nº 634, de 19 de Novembro de 2013*. Dispõe sobre regras gerais a cerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas a consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sob a mesma base conceitual. Recuperado em 03 de outubro, 2017, de: http:// www.tesouro.fazenda.gov.br - stn@fazenda.gov.br.

Secretaria do Tesouro Nacional. (2015). *Portaria nº 548, de 24 de Setembro de 2015*. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado em 03 de outubro, 2017, de: www.tesouro.fazenda.gov.br - stn@fazenda.gov.br.

Souza, F. J. V. S.; Barros, C. C.; Araujo, F. R. A. & Silva, M. C. (2013) **Índice de transparência municipal: um estudo dos municípios mais populosos do Rio Grande do Norte**. Revista Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 3, n. 3, p. 94-113, set./dez.

TCE-PE (2016). **Índice de consistência e Convergência Contábil dos Municípios de Pernambuco**. Disponível em <http://www.tce.pe.gov.br/iccpe/>

Wright, G. A. & Paulo, E. (2014). **Análise dos fatores determinantes da transparência fiscalativa nos municípios brasileiros**. VII Congresso ANPCONT, Rio de Janeiro, 17 a 20 deagosto.