

Efeito Spillover: uma análise espacial da qualidade da informação contábil nos municípios brasileiros

Kleber Morais de Sousa

<https://orcid.org/0000-0001-5362-9708>

Resumo

Objetivo: Investigar o efeito *spillover* e os determinantes da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros.

Método: Os métodos utilizados na pesquisa foram os Índice Global e Local de Moran para identificação da presença de agrupamento espacial e o modelo de regressão pelo método *Spatial Autoregressive Model with Autoregressive Disturbances* para estimação dos determinantes. Análise de robustez foi realizada pelos métodos de regressão dos mínimos quadrados ordinários, *Spatial Autoregressive Regression* e *Spatial Error Model* com comparação pelo Critério de Akaike. A amostra foi de 5.504 municípios com dados de 2019. Esses dados foram coletados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Resultados: Os resultados evidenciaram existir agrupamento espacial e efeito *spillover* da qualidade da informação contábil nos municípios. Além disso, o tamanho populacional e as despesas administrativas *per capita* estão negativamente correlacionados, enquanto a autonomia fiscal está correlacionada positivamente com a qualidade da informação contábil.

Contribuições: Para o meio acadêmico, a pesquisa evidenciou que os municípios são influenciados pelos vizinhos em relação à qualidade da informação contábil. Para a prática, apresentou que estratégias que considerem conjuntos de municípios ou incentivem municípios-chave são promissoras para estimular a melhoria da qualidade da informação contábil.

Palavras-chave: Efeito *spillover*, Informação contábil, Autonomia fiscal, Municípios.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 28/12/2021. Pedido de Revisão em 4/7/2022. Resubmetido em 13/8/2022. Aceito em 14/10/2022 por Robson Zucolotto, Professor Doutor (Editor Assistente) e por Professor Doutor Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em 23/12/2022. Organização responsável pelo periódico: ABRACICON.

1. Introdução

Esta pesquisa analisa a correlação espacial da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. A gestão dos governos locais tem sido estudada por pesquisas direcionadas principalmente à melhoria da governança pública e da eficiência (Jinsong, Guojian, & Song, 2009; Wardhani, Rossietta, & Martani, 2017), ao incremento da descentralização fiscal (Guedes & Gasparini, 2007; Sousa, Pinhanez, Monte, & Diniz, 2020) e à ampliação da *accountability* e transparência pública (Dewi, Azam, & Yusoff, 2019). O efeito *spillover* (efeito transbordamento) tem sido observado, visto que, quando os cidadãos possuem parâmetros de comparação (municípios vizinhos), o controle e a pressão sobre os gestores públicos podem ser mais efetivos (Wang, & Tao, 2019; Li, Ge, Fan, & Zheng, 2021), e os municípios podem competir entre si (Wu, 2020). Ou seja, apesar de os municípios terem assegurada autonomia política, fiscal e administrativa, a comparação e o exercício de pressão social pelos cidadãos reduzem as diferenças entre os municípios.

Em suma, a gestão dos municípios pode sofrer influência do comportamento dos seus vizinhos. Nesse contexto, a informação contábil pode ser influenciada pela vizinhança municipal, por ser um instrumento que fortalece os controles institucional e social, além de permitir comparações pelos cidadãos (Coelho, Cruz, & Platt-Neto, 2011; Augustinho, & Oliveira, 2014). Essa pesquisa é fundamentada a partir da teoria institucional e tem por enfoque a vertente da Nova Sociologia Institucional, uma vez que as organizações são entendidas como pertencentes a uma rede maior formada pela interação entre as organizações e o sistema cultural (Meyer, & Rowan, 1977; Dimaggio, & Powell, 1983). Diante das incertezas e das restrições técnicas contábeis do ambiente institucional dos governos locais (Lopes et al., 2018), os municípios acabam por realizar isomorfismo das práticas contábeis dos municípios vizinhos, ou seja, o efeito de *spillover* (transbordamento). Neste trabalho, o efeito *spillover* é o transbordamento da influência da ação de um ente municipal para os seus vizinhos, principalmente pela adoção de novas práticas decorrentes do comportamento isomórfico das gestões municipais e pela competitividade entre os governos locais, seja ele positivo ou negativo.

As pesquisas prévias sobre qualidade da informação contábil nos municípios não observaram o efeito *spillover*, razão pela qual essa pesquisa busca identificar este efeito e os determinantes da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros.

A descentralização fiscal é um dos elementos que aumenta a autonomia dos governos locais e favorece a comparação e competitividade entre os municípios. O mecanismo da descentralização fiscal amplia a capacidade dos municípios de arrecadarem recursos explorando sua capacidade tributária local. Na medida em que os recursos são arrecadados e gastos no âmbito local, mais próximo das necessidades, os cidadãos são incentivados à participação e ao exercício do controle da administração pública. Em relação à informação contábil, a descentralização fiscal pode incentivar a melhor qualificação dos números contábeis dos governos locais, já que o maior envolvimento do cidadão na participação e no controle da gestão pública exige mais dos sistemas contábeis (Hayek, 1945; Tiebout, 1956; Oates, 1972).

A informação contábil é um instrumento que pode melhorar a gestão pública, ao subsidiar a tomada de decisão do gestor público, político ou não, e por facilitar a transparência das contas públicas. No Brasil, a melhoria da qualidade da informação contábil no âmbito do setor público tem sido buscada desde 2008 por esforços destinados ao aprimoramento e à implementação de nova regulação contábil de convergência/harmonização para as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards – Ipsas*). Além disso, o aprimoramento tem sido focado em diferentes pontos dos sistemas contábeis do setor público, são exemplos: a padronização de plano de contas, a melhoria das demonstrações contábeis e fiscais e a definição dos requisitos básicos dos *softwares* de contabilidade. Contudo, o aprimoramento normativo e dos sistemas contábeis não necessariamente garantem a melhoria da qualidade da informação contábil (Macêdo & Klann, 2014; Morás & Klann, 2018; Silva & Sanches, 2021).

Essa qualidade da informação contábil é alcançada quando as características de relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade são atendidas, conforme define a NBC TSP Estrutura Conceitual aplicada à contabilidade do setor público (CFC, 2016). No esforço de acompanhar e aprimorar a qualidade da informação contábil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) sistematizou a atribuição de notas nas verificações das informações contábeis e fiscais enviadas pelos municípios para fins de consolidação contábil do Balanço Nacional, por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). A partir das verificações e das notas atribuídas, a STN criou um *Ranking* da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal para os municípios brasileiros.

A nota do *ranking* atribuída pela STN avalia a qualidade da informação contábil fornecida pelos municípios. Conforme as pesquisas de Lopes et al. (2018) e Azevedo et al. (2020), os municípios brasileiros possuem características bastante distintas em relação à estrutura administrativa, à capacidade de gestão da informação e ao acesso à tecnologia. Conhecer como aperfeiçoar a informação contábil é relevante, principalmente porque os governos ao redor do mundo já estão mais avançados e competindo por investimentos (Li, Guo, & Di, 2021). Os governos estão em uma nova fase, buscando cada vez mais a integração das bases de dados governamentais (independentemente da área), inclusive entre os entes federados, por meio da perspectiva de modernização de *e-Government* (Ritchi, Fettry, & Susanto, 2016). Assim, identificar o efeito *spillover* da qualidade da informação contábil e sua relação com o perfil populacional e fiscal dos municípios é fundamental para o aprimoramento da contabilidade aplicada ao setor público e a modernização da administração pública dos governos locais brasileiros.

Além dessa introdução, o artigo possui a seção 2, que contém o referencial teórico; a seção 3, que descreve os procedimentos metodológicos utilizados; a seção 4, que apresenta os resultados; a seção 5, em que os resultados são discutidos; e a seção 6, que resume as conclusões da pesquisa.

2. Referencial Teórico

2.1 Teoria institucional e a contabilidade aplicada ao setor público

As práticas contábeis têm sido comumente investigadas a luz da teoria institucional, são exemplos os trabalhos de Dekel-Dachs et al. (2021), Bell (2017) e, especificamente, a contabilidade aplicada ao setor público, Baskerville e Grossi (2019), Argento, Peda e Grossi (2018) e Gomes, Fernandes e Carvalho (2015).

A teoria institucional, que surgiu a partir de críticas em relação à teoria econômica neoclássica da firma, possuía por pressupostos principalmente: o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões e o equilíbrio de mercado. Assim, o institucionalismo nasce a partir da discordância com a linha ortodoxa do pensamento econômico, que distorce a realidade por meio de modelos extremamente abstratos e matemáticos, sem considerar o ambiente institucional que restringe e condiciona a política econômica e as organizações (Matias-Pereira, 2018).

Dessa forma, a teoria institucional evidencia como a organização e seus comportamentos correspondem não somente às pressões de mercado, mas também às pressões institucionais, de expectativas sociais gerais e de ações das organizações principais (Greenwood, & Hinings, 1996). Portanto, a institucionalização decorre do processo de pressões dos valores sociais que são assumidos como regras no pensamento e na ação dos componentes das organizações e/ou dos indivíduos da sociedade (Hopwood e Miller, 1994).

Dentre as três vertentes da teoria institucional, o foco desta pesquisa é a Nova Sociologia Institucional (NSI) (Burns, & Scapens, 2000). A NIS visualiza uma rede de relacionamentos formada pelas organizações e os sistemas culturais. Ou seja, o ambiente institucional influencia o relacionamento das organizações com o mercado, mas também por suas crenças, normas e tradições (Meyer, & Rowan, 1977; Dimaggio, & Powell, 1983). Em outras palavras, um dos princípios básicos da NIS é que a estrutura organizacional resulta das pressões exercidas pelo meio em que estão inseridas as organizações. Além disso, com o propósito de receber apoio e legitimidade, os indivíduos e as entidades organizacionais acabam por atender a regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos criados no ambiente institucional (Soeiro, & Wanderley, 2019).

Segundo Dimaggio e Powell (1983), a teoria institucional argumenta ser benéfica a conformidade com o ambiente institucional e a incorporação pelas organizações de regras e normas externas, tendo em vista a necessidade de sua sobrevivência. Esse processo pode ocorrer por reprodução ou por isomorfismo que pode ser categorizado em três tipos: coercitivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercitivo ocorre em virtude de pressões formais e informais exercidas por outras instituições das quais ela depende e por expectativas culturais da sociedade, comumente derivado de medidas legais. Já o isomorfismo mimético decorre da incerteza simbólica ou envolve uma tecnologia pouco compreendida. Por último, o tipo normativo tem como base a profissionalização, fazendo com que membros de uma classe profissional ajam de forma semelhante (Dimaggio, & Powell, 1983).

As pesquisas de contabilidade aplicada ao setor público têm explicado a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Ipsas) e a mudança de práticas contábeis à luz da teoria institucional. Mnif Sellamia e Gafsib (2017) investigaram os fatores ambientais associados à decisão de 110 países em adotar as Ipsas tendo por base a teoria institucional. Os resultados revelam uma influência positiva do financiamento público externo (pressão isomórfica coercitiva), o grau de abertura externa (pressão isomórfica mimética) e a importância das organizações do setor público na adoção das Ipsas.

Mais recentemente, Jorge, Nogueira e Ribeiro (2020) investigaram entidades-pilotos na implementação da reforma da contabilidade do setor público e identificaram que para as entidades-pilotos sejam realmente atores importantes no processo de reforma, elas precisam ser incluídas no processo de decisão, de modo a aproveitar melhor os benefícios do novo sistema baseado em Ipsas e receber apoio técnico, humano e financeiro.

No Brasil, Lima e Lima (2019) pesquisaram, com base na teoria institucional, o processo de adoção às Ipsas no Governo brasileiro e notaram que, apesar do início da reforma no ano de 2008, o processo está em estágio inicial, havendo a necessidade de maior interação entre os atores envolvidos. Essa indicação está alinhada aos resultados de Albu, Albu e Alexander (2014), ao sugerirem que os interesses e ações intraorganizacionais são importantes para a adoção das Ipsas. Ou seja, essas pesquisas indicam a necessidade de melhor compreender o relacionamento entre as entidades. Assim, essa pesquisa preenche parcialmente a lacuna da literatura ao analisar o efeito *spillover* (transbordamento) da qualidade da informação contábil. Ou seja, quando a qualidade da informação contábil de um município está correlacionada com os municípios vizinhos pelo comportamento isomórfico devido ao contexto institucional.

2.2 A qualidade da informação contábil e a gestão pública dos governos locais

Nas últimas décadas, a administração pública brasileira tem se esforçado para aprimorar seu processo de gestão, com destaque para a Reforma Gerencial do Estado, que buscou flexibilizar e dinamizar a gestão do estado, inclusive com a adoção de técnicas advindas do setor privado, como a gestão por resultados, a criação e utilização de indicadores e a ampliação da *accountability* e da transparência. No âmbito dos governos locais, o aperfeiçoamento da gestão pública é buscado também pelo seu fortalecimento por meio da estratégia de descentralização fiscal (Bresser-Pereira, 1998; Bresser-Pereira & Spink, 2015). Descentralização fiscal é a transferência de responsabilidades fiscais do governo central para os governos subnacionais, especialmente para os municípios (Oates, 1972; Akin, Bulut-Cevik, & Neyapti, 2016). Em suma, estratégias distintas têm sido implementadas visando à melhoria da gestão pública.

Essas estratégias de melhoria da gestão pública são fundamentadas na ampliação da participação e do controle social, visto que a maior proximidade da arrecadação e gasto dos recursos públicos proporcionados pela descentralização fiscal e a maior divulgação e transparência dos atos administrativos permitem que o cidadão esteja mais informado e exerça maior cobrança dos gestores locais (Hayek, 1945, Tiebout, 1956; Oates, 1972). Nesse contexto, a informação contábil desempenha papel relevante, visto que a melhoria de sua qualidade permite não somente a instrumentalização do controle, seja ele interno ou externo, como também subsidia o processo de tomada de decisão pelos gestores, sendo potencializado pela descentralização fiscal (Que, Zhang, & Liu, 2018). Embora a arrecadação tributária no âmbito dos governos locais brasileiros (descentralização) seja baixa em termos proporcionais as receitas totais, as pesquisas têm demonstrado que a maior autonomia local está associada à melhor responsabilidade fiscal (Cruz, Macedo, & Sauerbronn, 2013; Dantas Junior, Diniz, & Lima, 2019), devido ao efeito *flypaper* (Diniz, Lima, & Martins, 2017; Pansani, Serrano, & Ferreira, 2020), dentre outros motivos.

Apesar das pesquisas realizadas no âmbito do setor público e privado, não existem critérios claros, precisos e confiáveis que permitam medir a qualidade da informação contábil. Entretanto, a NBC TSP Estrutura Conceitual definiu que a qualidade da informação contábil é observada por meio das características de relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (CFC, 2016).

No Brasil, a informação contábil tem sido aperfeiçoada no setor público. Desde o ano de 2008, os órgãos reguladores e de classe tem dedicado esforços na definição e implementação de normas destinadas à convergência/harmonização para as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards – Ipsas*). As alterações normativas modernizam a prática contábil no setor público, modificando diferentes aspectos dos sistemas contábeis, tais como a padronização de plano de contas, melhoria das demonstrações contábeis e fiscais e adoção de regime de competência para fins patrimoniais, sem prejuízo dos registros orçamentários definidos pela Lei n.º 4.320/1964 (Macêdo & Klann, 2014; Morás & Klann, 2018; Silva & Sanches, 2021).

Paralelamente, a gestão pública tem fortalecido seus instrumentos de transparência pública, impulsionada pela edição da Lei n.º 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) e da Lei Complementar n.º 131/2009 (Lei de Transparência), que obrigam a publicação das contas públicas em ambiente virtual de acesso público pela internet, embora ainda exista a necessidade de aperfeiçoamento (Sell, Sampaio, Zonatto, & Lavarda, 2018). Essa ampliação da disponibilidade da informação contábil amplia a quantidade de usuários da informação contábil, sendo relevante avaliar a qualidade da informação contábil. Assim, entende-se que a informação contábil é importante para a gestão pública.

Diante da necessidade de avaliar a qualidade da informação contábil, recentemente a STN criou o indicador de *Ranking* de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal, mensurado a partir da verificação de itens das informações contábeis e fiscais das contas públicas enviadas pelos governos municipais para fins de consolidação contábil por meio do Siconfi. Após atribuição das notas, os municípios são ranqueados e divulgados no *site* institucional da STN. A edição do *Ranking* 2020 analisa e atribui pontuação para as contas correspondente ao ano de 2019.

Contudo, é necessário avançar nos conhecimentos referentes aos fatores que promovem a melhoria da qualidade da informação contábil. Segundo a pesquisa de Thoa e Van Nhi (2021), a autonomia financeira tem um efeito direto positivo na qualidade da informação contábil financeira. Para Setiyawati e Doktoralina (2019), o uso da tecnologia da informação e a aplicação dos princípios de boa governança afetam a qualidade da informação contábil. Já Garcia e García-García (2010) mostraram que tamanho, investimento de capital e competição política dos governos locais espanhóis estão positivamente associados ao grau de divulgação online de informação financeiras.

Além da melhor instrumentação do controle, a qualidade da informação contábil está associada ao melhor desempenho financeiro dos governos. Conforme aponta Dewi, Azam e Yusoff (2019), a qualidade da informação dos demonstrativos contábeis influencia direta e positivamente a responsabilidade financeira dos governos locais. Nesse sentido, Bukenya (2014) identificou que as unidades de relatório das entidades onde as informações contábeis são percebidas como de alta qualidade refletem sobre os níveis mais altos de desempenho financeiro.

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa foi desenvolvida por métodos quantitativos. A estimação do efeito *spillover* e dos determinantes da qualidade da informação contábil foi realizada pelo modelo SARAR, que possui defasagem e erro autorregressivo espacial (SARAR – *Spatial Autoregressive Model with Autoregressive Disturbances*) (Anselin & Florax, 1995, Kelejian & Prucha, 2010). O modelo SARAR é definido na forma das equações 1 e 2:

$$y_i = \alpha + \rho W_1 y_i + \beta X_i + v_i, \quad i = 1, \dots, i \quad (1)$$

$$v_i = \lambda W_2 v_i + \varepsilon_i, \quad \varepsilon_i \sim N(0, \sigma^2 I) \quad (2)$$

Onde y é a variável dependente do município i , X é uma matriz das variáveis independentes do município i , α é o intercepto do modelo, β é uma matriz com coeficiente angular das variáveis explicativas. ρ (*rho*) é o coeficiente de defasagem espacial da variável dependente y , enquanto λ (*lambda*) é o coeficiente de erro autorregressivo espacial. ε_i é um erro aleatório de distribuição aproximadamente normal, ou seja, é considerado um estimador de Quase-Máxima Verossimilhança (QMV). Apesar disso, os coeficientes de Máxima Verossimilhança são consistentes assintoticamente (Fahrmeir, Tutz, Hennevoogl, & Salem, 1994). W_1 e W_2 são matrizes de ponderação espacial (W_{ij}) formadas pelos municípios vizinhos de até segunda ordem e normalizada pelo peso espacial k dos municípios vizinhos j (Almeida, 2012), conforme equação 3 a seguir:

$$W_{ij}(k) = \frac{W_{ij}(k)}{\sum_1^j W_{ij}(k)} \quad (3)$$

Em que $W_{ij}(k)$ é o peso espacial k do município i sobre influência dos municípios vizinhos j de até segunda ordem, de modo que $\sum_1^j W_{ij}(k)$. A matriz de ponderação espacial de contiguidade de segunda ordem assume os pressupostos que os municípios vizinhos mais próximos recebem maior influência que aqueles mais distantes e que a influência ocorre até a segunda ordem de vizinhança dos municípios (Anselin, & Rey, 2014). O georreferenciamento dos municípios utilizado foi obtido da malha geométrica dos municípios brasileiros de 2010 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O QMV utiliza a função log-verossimilhança concentrada (Drukker, Prucha, & Raciborski, 2013) definida na equação 4:

$$L_c(y|\lambda, \rho) = -\frac{n}{2}\{\ln(2\pi) + 1\} - \frac{n}{2}\ln(\hat{\sigma}^2(\lambda, \rho)) + \ln\|I - \rho W_1\| + \ln\|I - \lambda W_2\| \quad (4)$$

A função de log-verossimilhança concentrada (L_c) utilizada no QMV estima os valores $\hat{\rho}$ e $\hat{\lambda}$ e em seguida estima os valores de β e $\hat{\sigma}^2$ da equação 1 como $\hat{\beta} = \hat{\beta}(\hat{\rho}, \hat{\lambda})$ e $\hat{\sigma}^2 = \hat{\sigma}^2(\hat{\rho}, \hat{\lambda})$. Análise de robustez foi realizada pela estimação dos modelos dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), SAR (*Spatial Autoregressive Regression*) e SEM (*Spatial Error Model*). O critério de Akaike (AIC) indicou a preferência do modelo SARAR. O modelo empírico estimado pelo SARAR foi o definido nas equações 5 e 6:

$$\ln(QualCont_i) = \alpha + \rho W_1 QualContab_i + \beta_1 \ln(População_i) + \beta_2 Autonomia_i + \beta_3 DespAdmPerCapita_i + v_i, \quad i = 1, \dots, i \quad (5)$$

$$v_i = \lambda W_2 v_i + \varepsilon_i \quad (6)$$

Onde $QualCont_i$ é a qualidade da informação contábil do município i . $População_i$ é a quantidade de habitantes residentes no município i . $Autonomia_i$ é a variável que mede a autonomia fiscal em relação à obtenção de receitas do município i mensurada pela receita tributária arrecadada dividida pela receita orçamentária total arrecadada. $DespAdmPerCapita_i$ é o valor da despesa liquidada na função orçamentária 04 - Administração dividida pela população do município i . α , ρ e λ são parâmetros estimados pelo método QMV, já descrito na equação 1. ε_i é um erro aleatório [$\varepsilon \sim N(0, \sigma^2 I)$]

O tamanho populacional do município é uma variável que pode potencializar a qualidade da informação contábil, uma vez que esses municípios possuem maior oferta de mão de obra qualificada, acesso a recursos tecnológicos e a recursos financeiros destinados à manutenção de sua estrutura administrativa e às melhores condições fiscais. A descentralização fiscal é uma estratégia que pode também influenciar na qualidade da informação contábil, uma vez que o fortalecimento da arrecadação tributária local faz com que os cidadãos sejam estimulados a cobrar mais os gestores públicos por resultados, mas também por melhor informação contábil. Por último, o efeito *spillover* é também esperado na qualidade da informação contábil, visto que quando um município aperfeiçoa seus números contábeis, o cidadão do município vizinho pode também cobrar o seu gestor e provocar aperfeiçoamento da informação contábil (Cruz, Macedo, & Sauerbronn, 2013; Marengo, Strohschoen, & Joner, 2017; Grin, Nascimento, Abrucio, & Fernandes, 2018; Dewi, Azam, & Yusoff, 2019). A variável de qualidade da informação contábil (*QualCont*) foi mensurada pela STN e obtida no *Ranking 2020* (dados de 2019) da Qualidade da Informação Contábil dos municípios, disponível no *site* <https://ranking-municipios.tesouro.gov.br/>. A metodologia utilizada pela STN para apuração da qualidade da informação contábil consiste na atribuição de notas em quatro dimensões: i) Dimensão I - Gestão da informação; ii) Dimensão II - Informações contábeis; iii) Dimensão III - Informações fiscais; iv) Dimensão IV - Informações contábeis x Informações fiscais, por meio de 60 (sessenta) verificações. As notas atribuídas pelos acertos de cada verificação são somadas por dimensão (*d*) e a nota de cada dimensão é obtida pela sua normalização, conforme descrito na equação 7:

$$ND_{id} = \left\{ \left[\frac{AE_{id} - M_d}{D_d} \right] * 10 \right\} + 50 \quad (7)$$

Onde, ND_{id} é Nota da dimensão do município *i* na dimensão *d*. AE_{id} é a quantidade de acertos do município *i* na dimensão *d*. M_d é a média de acertos dos municípios na dimensão *d*. D_d é o desvio-padrão de acertos dos municípios na dimensão *d*. A etapa final de obtenção da nota final de *QualCont* de cada município é realizada pelo somatório das notas de cada uma das quatro dimensões, conforme equação 8:

$$NF_i = \sum_1^4 ND_{id} \quad (8)$$

Em que NF_i é Nota final da qualidade da informação contábil do município *i*. ND_{id} é a nota obtida em cada dimensão *d* do município *i*. A análise de dependência espacial univariada foi realizada pelos índices global e local (LISA) de Moran (1948) e com auxílio da elaboração de mapas temáticos.

A Tabela 1 descreve resumidamente as variáveis utilizadas na pesquisa:

Tabela 1

Descrição das variáveis utilizadas na pesquisa.

Descrição (Sigla)	Definição	Resultado esperado	Fundamentação	Fonte
Qualidade da informação contábil (QualCont)	Qualidade da Informação Contábil e Fiscal medida pela STN.		Ritchi, Fettry e Susanto (2016); Dewi, Azam e Yusoff (2019); Thoa e Van Nhi (2021).	STN ¹
População (População)	Quantidade de habitantes no município.	(+)	Garcia e García-García (2010); Cruz, Macedo, e Sauerbronn, (2013); Marengo, Strohschoen e Joner (2017); Grin, Nascimento, Abrucio, Fernandes, (2018);	IBGE ²
Autonomia fiscal (Autonomia)	É a autonomia em produzir receitas do município medida pela receita tributária arrecada dividida pela receita orçamentária total.	(+)	Tiebout (1956); Oates (1972); Sari, Tjahjono e Turino (2018); Thoa e Van Nhi (2021).	Siconfi ³
Despesa Administrativa <i>per capita</i> (DespAdmPerCapita)	Despesa orçamentária liquidada na Função 04 – Administração do município	(+)	Marengo, Strohschoen e Joner (2017); Grin, Nascimento, Abrucio, Fernandes, (2018); Dewi, Azam e Yusoff (2019)	Siconfi

Fonte: elaboração própria.

Nota: 1 – STN: Secretaria do Tesouro Nacional; 2 – IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística; 3 – Siconfi: Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro.

A amostra da pesquisa contou com 5.504 municípios, ou seja, 98,81% dos municípios brasileiros. Os dados utilizados foram do ano de 2019, coletados por meio das bases de dados do IBGE, da STN e do Siconfi, mantido pela STN. Os dados do Siconfi foram coletados por meio de *Application Programming Interface* (API)¹ em algoritmo desenvolvido na linguagem e pacote estatístico R. A manipulação dos dados, a realização dos testes estatísticos e a estimação dos modelos econométricos foram realizadas também pela linguagem R.

Foram excluídos os municípios que não apresentaram despesa orçamentária liquidada na função de administração e com arrecadação tributária inferior a zero, uma vez que são claras as evidências de inconsistência. Além disso, foi excluído da amostra o município de Ilha Bela (SP), por não manter vizinhança territorial com outros municípios e, em função disso, impossibilitar a estimação dos modelos econométricos espaciais.

4. Resultados

4.1 Estatísticas descritivas

Os municípios brasileiros possuem características distintas em relação à qualidade da informação contábil e aos aspectos populacionais e financeiros. A Tabela 2 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis utilizadas na pesquisa. A qualidade da informação contábil apresenta média de 200,9 pontos, desvio-padrão de 32,9 e amplitude total de 154,10, ou seja, existe uma grande diferença na qualidade da informação contábil entre os municípios brasileiros. Em termos populacionais, as diferenças são ainda maiores, algo esperado, dada a heterogeneidade dos municípios brasileiros (Baião, Cunha, & Souza, 2017).

¹ Disponível em <http://apidatalake.tesouro.gov.br/docs/siconfi>

Em relação à participação da receita tributária arrecadada na receita orçamentária total, é possível notar que os municípios apresentam grande dependência de transferências intergovernamentais dos entes federal e estadual, visto que em média a receita orçamentária total é composta por 7,96% de receita tributária. Vale destacar também que as despesas administrativas *per capita* possuem valores diferentes entre os municípios e, por isso, sugere que a estrutura e capacidade administrativa dos municípios são também diferentes.

Tabela 2

Estatística descritiva das variáveis utilizadas dos municípios brasileiros. 2019

Variáveis	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Qualidade Informação Contábil (pontos)	200,9	32,8	93,6	247,7
População (unid.)	37.443	219.111	781	12.252.053
Receita tributária per capita (R\$)	312,52	367,19	0,00	6.327,73
Receita orçamentária per capita (R\$)	3.836,80	1.855,66	269,50	36.155,00
Autonomia fiscal (%)	7,96	7,06	0,00	59,73
Despesa em Administração <i>per capita</i> (R\$)	569,78	525,94	1,10	11.611,56

Fonte: STN, IBGE e Siconfi.

4.2 Análise da dependência espacial

Após a análise das estatísticas descritivas, a investigação prosseguiu com a análise da dependência espacial da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. A Figura 1 apresenta o mapa temático com as notas da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros no ano de 2019. A análise qualitativa da Figura 1 sugere a existência de aglomerados de municípios com notas superiores (municípios de cor verde) nos estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, nos estados de Pernambuco, Paraíba e Rio Grande do Norte e nos municípios do interior de São Paulo. Já os municípios com menor qualidade de informação (municípios de cor vermelha) estão agrupados no interior do Brasil, principalmente na macrorregião do Centro-Oeste.

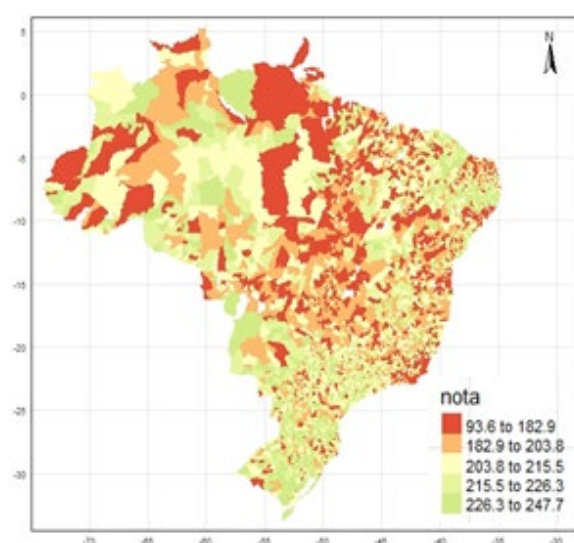


Figura 1. Mapa temático das notas da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. 2019.

Fonte: Siconfi.

A análise quantitativa da dependência espacial foi realizada com a mensuração do Índice Global de Moran com resultado de 0,253 e significativo estatisticamente ao nível de 1%. Assim, os municípios apresentam característica de agrupamento espacial em sentido positivo, ou seja, a qualidade de informação contábil entre grupos de municípios é no mesmo sentido. Em outras palavras, se um município pertencente a um grupo identificado possuir nota alta de qualidade da informação contábil, os municípios vizinhos tendem a ter também nota alta. Já os municípios que possuem nota inferior de qualidade da informação contábil e que fazem parte de algum grupo, os demais municípios do grupo tendem a apresentar notas menores compatíveis entre si.

A partir dessas indicações, foi apurado o Índice Local de Moran para cada município da amostra. A Figura 2 apresenta o mapa temático do Índice Local de Moran dos municípios brasileiros. Nota-se pelas diferentes tonalidades de cores que os municípios apresentam potenciais grupos formados com maior (azul e azul escuro) e menor (vermelho e azul claro) qualidade da informação contábil. Nesse sentido, o teste Z do Índice Local de Moran foi mensurado para cada município. A Figura 3 apresenta o mapa temático com o valor de p do teste Z do Índice Local de Moran por município. Os municípios de cores azul escuro e azul apresentam significância estatística ao nível de 1% e 5%, respectivamente. Os municípios de cor cinza não apresentaram significância estatística. Em outras palavras, a análise espacial da qualidade da informação contábil evidenciou agrupamentos espaciais dos municípios, presentes em diferentes partes do Brasil.

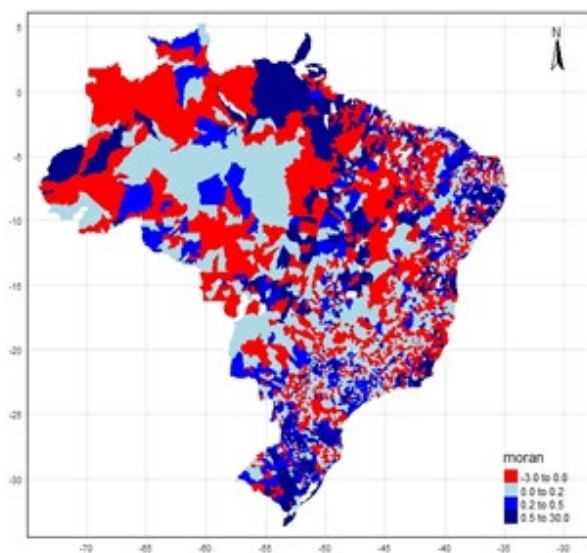


Figura 2. Mapa temático do Índice local de Moran da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. 2019.

Fonte: Siconfi.

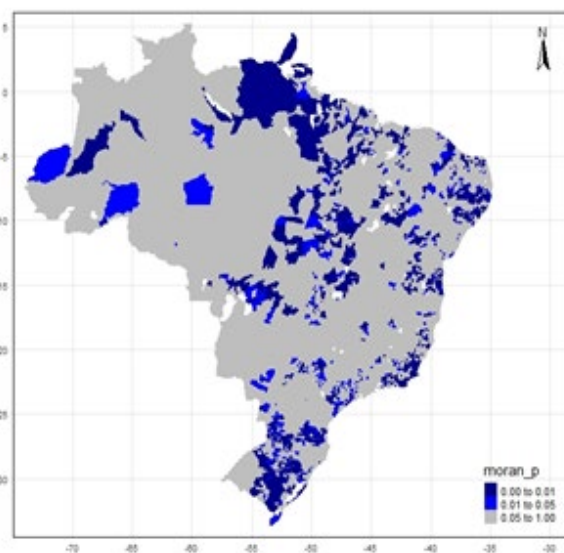


Figura 3. Mapa temático do valor de P do Teste Z do Índice Local de Moran da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. 2019.

Fonte: Siconfi.

4.3 Modelagem espacial: o efeito *spillover* da qualidade da informação contábil

A análise da variável da qualidade da informação contábil evidenciou a presença de agrupamentos espaciais dos municípios. Entretanto, resta saber se a qualidade da informação contábil possui dependência espacial quando considerados seus potenciais determinantes. A Tabela 3 apresenta os resultados obtidos com a estimação dos modelos de MQO, SAR, SEM e SARAR para identificar o efeito *spillover* e os determinantes da informação contábil dos municípios brasileiros. Os resultados do Critério de Akaike indicaram que o modelo SARAR é o que melhor se ajusta aos dados pesquisados. Nota-se que tanto no modelo SARAR quanto no modelo SAR, a dependência espacial da variável dependente é confirmada (*rho*), ou seja, existe um efeito *spillover*. Portanto, a qualidade da informação contábil de um município é positivamente influenciada pelo nível de informação dos municípios vizinhos de até segunda ordem.

Além disso, o modelo SARAR confirma que efeitos não explicados pelas variáveis inseridas no modelo estão correlacionados espacialmente (*lambda*), ou seja, os resultados confirmam a importância de considerar os efeitos espaciais nas pesquisas municipais, tanto pela potencial presença do efeito *spillover* (aqui confirmada) quanto pela existência de fatores não conhecidos que estão correlacionados espacialmente e que influenciam nas estimações e inferências.

Tabela 3

Resultado do modelo de regressão estimados pelos métodos MQO, SAR, SEM e SARAR para identificação dos determinantes da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. 2019

Variáveis	MQO ¹	SAR ²	SEM ³	SARAR ⁴
População (ln)	-0,031***	-0,010***	-0,005	-0,007***
Autonomia fiscal (%)	0,651***	0,293***	0,286***	0,170***
Desp. Administração <i>per capita</i> (ln)	-0,029***	-0,015***	-0,009*	-0,014***
Constante	5,706***	1,872***	5,368***	0,716***
Rho (ρ)		0,677***		0,891***
Lambda (λ)			0,6929***	-0,824***
R ² /Pseudo R ² (Nagelkerke)	0,034	0,181	0,179	0,196
Log-verossimilhança		1.823,17	1,816,64	1.872,38
Critério de Akaike	-2.728,41	-3.634,30	-3.621,30	-3.730,80

Fonte: STN, IBGE e Siconfi.

Nota: 1 – MQO: Mínimos Quadrados Ordinários; 2 – SAR: *Spatial Autoregressive Regression*; 3 – SEM: *Spatial Error Model*; 4 – SARAR: *Spatial Autoregressive Model with Autoregressive Disturbances*. * $p < 0,10$; ** $p < 0,05$; *** $p < 0,01$.

Já em relação aos determinantes, os resultados do modelo SARAR apresentados na Tabela 3 evidenciaram que municípios maiores em população tem uma correlação negativa com a qualidade da informação contábil, *ceteris paribus*. A autonomia fiscal apresentou correlação positiva com a qualidade da informação contábil, confirmando as indicações teóricas dos estudos de descentralização fiscal de que a maior arrecadação tributária local fortalece a gestão pública local. Por sua vez, as despesas administrativas *per capita* tiveram correlação negativa com a qualidade da informação contábil, ou seja, os gastos administrativos não estão alinhados à melhoria da qualidade da informação contábil nos municípios.

5. Discussão

A pesquisa analisou o efeito *spillover* e os determinantes da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. Os resultados obtidos evidenciaram o efeito *spillover* da qualidade da informação contábil, pois a qualidade da informação contábil dos municípios está correlacionada espacialmente, evidência que sugere isomorfismo mimético (Dimaggio, & Powell, 1983), já que o ambiente institucional municipal é caracterizado pela carência profissional e incerteza (Lopes et. al, 2018). Assim, a melhoria da qualidade da informação contábil precisa ser vista em um processo regionalizado, em que ações possam ser direcionadas para grupos de municípios vizinhos, tais como capacitações e compartilhamento de informações. A teoria institucional auxilia a compreender esse contexto de implementação de novas normas e práticas contábeis, uma vez que o processo de mudança organizacional apenas com o desenvolvimento técnico dos instrumentos legais, sem levar em consideração o ambiente institucional dos municípios, promove uma implementação pró-forma, que carece de legitimidade e naturalmente não alcança os resultados almejados. Nas localidades com menor qualidade da informação contábil, é importante estimular o aprimoramento de municípios-chave, visto que seu melhoramento pode refletir nos vizinhos. Isso evidencia a necessidade de atuação dos conselhos de classe, órgãos contábeis (STN) e dos tribunais de contas estaduais considerando os critérios regionais dos municípios. Essas ações podem contribuir para que o processo de modernização da contabilidade aplicada ao setor público não fique incompleto, como já ocorreu com outras mudanças organizacionais, conforme destacado por Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019).

Em relação aos determinantes da qualidade da informação contábil, a população apresentou correlação negativa com a qualidade informação contábil. Esse resultado contraria a expectativa inicial de que municípios maiores teriam melhores condições tecnológicas, humanas e financeiras para aprimorar a informação contábil. Uma explicação potencial decorre da complexidade de gestão dos municípios de maior porte. Ou seja, municípios maiores possuem estruturas gerenciais mais complexas e maiores dificuldades para alteração e modernização dos procedimentos administrativos, uma vez que o sistema contábil é afetado pela capacidade e pelo nível de governança do município. Se as práticas gerenciais não são favoráveis, inevitavelmente a informação contábil acaba sendo prejudicada (Marengo, Strohschoen, & Joner, 2017; Grin *et al.*, 2018).

Já em relação à autonomia fiscal, os resultados obtidos confirmaram a expectativa teórica. A correlação positiva entre a autonomia fiscal, medida pela maior participação da receita tributária arrecadada sobre a receita total, e a qualidade da informação contábil é uma evidência de que os municípios precisam incrementar sua arrecadação própria, não somente com o propósito de explorar suas bases tributárias e melhorar os seus resultados financeiros, mas para incentivar o maior envolvimento do cidadão na participação, no controle e na cobrança social para melhoria da gestão pública (Hayek, 1945, Tiebout, 1956; Oates, 1972).

Por outro lado, a despesa administrativa *per capita* apresentou correlação negativa com a qualidade da informação contábil, ou seja, a maior despesa administrativa não necessariamente está associada a uma melhoria da informação contábil, pelo contrário, afeta negativamente, sendo importante estabelecer requisitos e procedimentos planejados e direcionados aos pontos que estão prejudicando a qualidade, de modo a alcançar sua melhoria nos municípios. Evidentemente que a variável despesa administrativa *per capita* compreende os gastos como um todo e eles podem estar positivamente correlacionados com outros aspectos da gestão, tais como a transparência e eficiência. Entretanto, os resultados indicam a necessidade de investigar e aperfeiçoar os gastos administrativos de modo a direcionar e incrementar a qualidade da informação contábil (Medeiros, Albuquerque, Diniz, Alencar, & Tavares, 2014; Marengo, Strohschoen, & Joner, 2017).

Além disso, vale destacar que a mensuração de qualidade da informação contábil instituída pela STN e utilizada neste estudo possui limitações de ordem metodológica, principalmente em função do seu escopo predominantemente relacionado à conformidade da informação entre as demonstrações contábeis e fiscais e prazos do envio/reenvio. É necessário aprofundar as pesquisas para aprimorar a mensuração da qualidade da informação contábil compreendendo em sua plenitude as características definidas na NBC TSP Estrutura Conceitual de: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade, com foco em tornar a informação contábil mais útil aos seus usuários.

Por último, é importante destacar o caráter exploratório da pesquisa. As variáveis inseridas nos modelos foram aquelas que apresentam inicialmente melhor justificação teórico-empírica, sendo importante continuar as pesquisas para subsidiar o processo de aperfeiçoamento dos sistemas contábeis do setor público pelos órgãos reguladores, pelas instituições de controle e pelas entidades de classe dos profissionais contábeis.

6. Conclusão

A pesquisa investigou o efeito *spillover* e os determinantes da qualidade da informação contábil dos municípios brasileiros. Os resultados obtidos indicaram que a qualidade da informação contábil possui efeito *spillover* nos municípios brasileiros. Além disso, a pesquisa identificou que o tamanho populacional e a despesa administrativa *per capita* são negativamente correlacionadas com a qualidade da informação contábil, enquanto a descentralização fiscal é positivamente correlacionada. O estudo contribuiu ao identificar que a qualidade da informação contábil deve ser tratada por agrupamento dos municípios e que ações desenhadas pelos órgãos reguladores, de controle e profissionais precisam levar essa característica em conta. Do ponto de vista teórico, a pesquisa contribuiu ao observar que a prática contábil dos municípios assume um comportamento isomórfico mimético diante do processo de implementação de normas regras contábeis destinadas à melhoria da qualidade da informação contábil.

As principais limitações da pesquisa foram: a variável de qualidade da informação contábil mensurada pela STN e utilizada nesta pesquisa é fortemente direcionada pelos aspectos de conformidade às normas e aos manuais contábeis, ao cruzamento de dados contábeis e fiscais e ao cumprimento de prazos; e a variável de despesa administração não contém apenas os gastos diretamente relacionados aos sistemas contábeis municipais.

Os resultados indicam a oportunidade do desenvolvimento de futuras pesquisas relacionadas a: identificar quais são as situações que provocam a dependência espacial entre os municípios; investigar a qualidade da informação contábil e o efeito *spillover* no tempo; aprimorar a métrica de qualidade da informação contábil, considerando as peculiaridades dos governos locais brasileiros; e considerar variáveis como a concorrência entre os contadores e empresas contábeis dos municípios, a utilização de diferentes *softwares* e o interesse dos gestores na melhoria da oferta de informações contábeis publicamente.

Referências

- Akin, Z., Bulut-Cevik, Z. B., & Neyapti, B. (2016). Does fiscal decentralization promote fiscal discipline?. *Emerging Markets Finance and Trade*, 52(3), 690-705. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2015.1012920>
- Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context— Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 489-510. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.005>

- Almeida, E. (2012). *Econometria espacial. Campinas-SP. Alínea.*
- Anselin, L., & Florax, R. (Eds.). (2012). *New directions in spatial econometrics.* Springer Science & Business Media.
- Anselin, L., & Rey, S. J. (2014). *Modern spatial econometrics in practice: A guide to GeoDa, GeoDaSpace and PySAL.* GeoDa Press LLC.
- Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. *Public Administration and Development, 38*(1), 39-49. <https://doi.org/10.1002/pad.1819>
- Augustinho, S. M., & de Oliveira, A. G. (2014). A informação contábil pública como instrumento de controle social: a percepção de líderes comunitários da cidade de Curitiba. *Revista de Informação Contábil, 8*(2). <https://doi.org/10.34629/ric.v8i2.49-68>
- Azevedo, R. R., de Aquino, A. C. B., Neves, F. R., & Silva, C. M. (2020). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money & Management, 40*(7), 509-518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- Baião, A. L., da Cunha, A. S. M., & de Souza, F. S. R. N. (2017). Papel das transferências intergovernamentais na equalização fiscal dos municípios brasileiros. *Revista do Serviço Público, 68*(3), 583-610. <https://doi.org/10.21874/rsp.v68i3.1406>
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management, 39*(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Bell, S. (2017). Historical institutionalism and new dimensions of agency: Bankers, institutions and the 2008 financial crisis. *Political studies, 65*(3), 724-739. <https://doi.org/10.1177%2F0032321716675884>
- Bresser-Pereira, L. C. (1998). A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Lua Nova: Revista de cultura e política, 45*, 49-95. <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000300004>
- Bresser-Pereira, O. L. C. B., & Spink, P. K. (2015). *Reforma do Estado e administração pública gerencial.* Editora FGV.
- Bukenya, M. (2014). Quality of accounting information and financial performance of Uganda's public sector. *American Journal of Research Communication, 2*(5), 183-203.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research, 11*(1), 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade (2016). Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPE&arquivo=NBCTSPE.doc
- Coelho, M. C., da Cruz, F., & Neto, O. A. P. (2011). A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. *Contabilidade Vista & Revista, 22*(3), 163-184.
- Cruz, C. F. D., Macedo, M. Á. D. S., & Sauerbronn, F. F. (2013). Responsabilidade fiscal de grandes municípios brasileiros: uma análise de suas características. *Revista de Administração Pública, 47*, 1375-1399. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000600003>
- Dantas Junior, A. F., Diniz, J. A., & Lima, S. C. (2019). A influência do federalism fiscal sobre o estresse fiscal dos municípios brasileiros. *Advances in Scientific & Applied Accounting, 12*(3). <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2019120304>

- Diniz, J. A., de Lima, R. H., & Martins, V. G. (2017). O efeito flypaper no financiamento da educação fundamental dos municípios paraibanos. *Administração Pública e Gestão Social*, 9(2), 95-104. <https://doi.org/10.21118/apgs.v1i2.5041>
- Dekel-Dachs, O., Najda-Janoszka, M., Stokes, P., Simba, A., & Tarba, S. (2021). Searching for a new perspective on institutional voids, networks and the internationalisation of SMEs in emerging economies: a systematic literature review. *International Marketing Review*. <https://doi.org/10.1108/IMR-12-2020-0303>
- Dewi, N., Azam, S., & Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373-1384. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.5.013>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Drukker, D. M., Prucha, I. R., & Raciborski, R. (2013). Maximum likelihood and generalized spatial two-stage least-squares estimators for a spatial-autoregressive model with spatial-autoregressive disturbances. *The Stata Journal*, 13(2), 221-241. <https://doi.org/10.1177%2F1536867X1301300201>
- Fahrmeir, L., Tutz, G., Hennevogl, W., & Salem, E. (1994). *Multivariate statistical modelling based on generalized linear models* (Vol. 425). New York: Springer-Verlag.
- Garcia, A. C., & García-García, J. (2010). Determinants of online reporting of accounting information by Spanish local government authorities. *Local Government Studies*, 36(5), 679-695. <https://doi.org/10.1080/03003930.2010.506980>
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of management review*, 21(4), 1022-1054. <https://doi.org/10.5465/amr.1996.9704071862>
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Grin, E. J., Nascimento, A. B., Abrucio, F. L., & Fernandes, A. S. (2018). Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 23(76). <https://doi.org/10.12660/cgpc.v23n76.75417>
- Guedes, K. P., & Gasparini, C. E. (2007). Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil. *Economia Aplicada*, 11, 303-323. <https://doi.org/10.1590/S1413-80502007000200007>
- Hayek, F. A. (1945). The use of knowledge in society. *The American economic review*, 35(4), 519-530.
- Hopwood, T., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice* (Vol. 24). Cambridge University Press.
- Jinsong, T., Guojian, Z., & Song, P. (2009). The Public Governance of Local Governments and the Transfer of the Control Right of the State-owned Listed Companies [J]. *Management World*, 10.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>
- Kelejian, H. H., & Prucha, I. R. (2010). Specification and estimation of spatial autoregressive models with autoregressive and heteroskedastic disturbances. *Journal of econometrics*, 157(1), 53-67. <https://doi.org/10.1016/j.jeconom.2009.10.025>

- Li, X., Ge, X., Fan, W., & Zheng, H. (2021). Research on Spatial Correlation Characteristics and Their Spatial Spillover Effect of Local Government Debt Risks in China. *Sustainability*, 13(5), 2687. <https://doi.org/10.3390/su13052687>
- Li, G., Guo, F., & Di, D. (2021). Regional competition, environmental decentralization, and target selection of local governments. *Science of The Total Environment*, 755, 142536. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2020.142536>
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38). <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lino, A. F., Carvalho, L. B. D., Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53, 375-391. <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>
- Lopes, G. B., Sediyaama, G. A. S., Leroy, R. S. D., & Bernardo, J. S. (2018). Materialização da reforma contábil no setor público: análise de municípios de pequeno e médio porte da Zona da Mata Mineira. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 655-676. <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.1743>
- Macêdo, F. F. R. R., & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 6(1), 253-272. <https://doi.org/10.21680/2176-9036>
- Marenco, A., Strohschoen, M. T. B., & Joner, W. (2017). Capacidade estatal, burocracia e tributação nos municípios brasileiros. *Revista de Sociologia e Política*, 25, 03-21. <https://doi.org/10.1590/1678-987317256401>
- Matias-Pereira, J. (2018). Curso de administração pública. 5. ed. Atlas.
- Medeiros, K. R. D., Albuquerque, P. C. D., Diniz, G. T. N., Alencar, F. L., & Tavares, R. A. W. (2014). Bases de dados orçamentários e qualidade da informação: uma avaliação do Finanças do Brasil (Finbra) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops). *Revista de Administração Pública*, 48, 1113-1133. <https://doi.org/10.1590/0034-76121483>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and economic factors affecting the adoption of international public sector accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Moran, P. A. (1948). The interpretation of statistical maps. *Journal of the Royal Statistical Society. Series B (Methodological)*, 10(2), 243-251.
- Morás, V. R., & Klann, R. C. (2018). Percepção dos contadores públicos do Estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36), 49-76. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2018v15n36p49>
- Oates, W. E. (1972). Fiscal federalism. *Books*.
- Pansani, D. A., Serrano, A. L. M., & Ferreira, L. O. G. (2020). Análise de evidências e causas do efeito flypaper e da ilusão fiscal nos Estados e municípios brasileiros. *Administração Pública e Gestão Social*. <https://doi.org/10.21118/apgs.v12i3.8169>
- Que, W., Zhang, Y., & Liu, S. (2018). The spatial spillover effect of fiscal decentralization on local public provision: Mathematical application and empirical estimation. *Applied Mathematics and Computation*, 331, 416-429. <https://doi.org/10.1016/j.amc.2018.03.032>

- Ritchi, H., Fettry, S., & Susanto, A. (2016). Toward defining key success factors of E-government and accounting information quality: Case of Indonesia. *International Journal of Accounting Research*, 2(1), 20-35. <http://dx.doi.org/10.4172/ijar.1000126>
- Sari, R. P., Tjahjono, H., & Turino, T. (2018). Analysis of Financial Performance in Public Sector. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1(1), 82-90. <https://doi.org/10.33005/jasf.v1i01.35>
- Sell, F. F., Sampaio, G. L., Zonatto, V. C. S., & Lavarda, C. E. F. (2018). Accountability: uma observação sobre o nível de transparência de municípios. *Administração Pública e Gestão Social*, 248-259.
- Setiyawati, H., & Doktoralina, C. (2019). The importance of quality accounting information management in regional governments in Indonesia. *Management Science Letters*, 9(12), 2083-2092. <http://dx.doi.org/10.5267/j.msl.2019.6.025>
- Silva, T. A., & Sanches, S. L. R. (2021). Orçamento ou Patrimônio? Análise de Desempenho dos Municípios Paranaenses no Contexto da Transição do Modelo Orçamentário para o Modelo Patrimonialista da Contabilidade Pública. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2). <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v12i2.74292>
- Soeiro, T. D. M., & Wanderley, C. D. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26, 291-316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- Sousa, K. M. D., Pinhanez, M. D. M. S. F., Monte, P. A. D., & Diniz, J. A. (2020). Salary, financial autonomy and efficiency of healthcare systems in local governments. *Applied Economics Letters*, 27(2), 122-126. <https://doi.org/10.1080/13504851.2019.1610697>
- Tiebout, C. M. (1956). A pure theory of local expenditures. *Journal of political economy*, 64(5), 416-424. <https://doi.org/10.1086/257839>
- Thoa, D. T. K., & Van Nhi, V. (2021). Improving the quality of the financial accounting information through strengthening of the financial autonomy at public organizations. *Journal of Asian Business and Economic Studies*. 29(1), 66-82. <https://doi.org/10.1108/JABES-06-2020-0059>
- Wang, M., & Tao, C. (2019). Research on the efficiency of local government health expenditure in China and its spatial spillover effect. *Sustainability*, 11(9), 2469. <https://doi.org/10.3390/su11092469>
- Wardhani, R., Rossieta, H., & Martani, D. (2017). Good governance and the impact of government spending on performance of local government in Indonesia. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 3(1), 77-102. <https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2017.082503>
- Wu, H., Li, Y., Hao, Y., Ren, S., & Zhang, P. (2020). Environmental decentralization, local government competition, and regional green development: Evidence from China. *Science of The Total Environment*, 708, 135085. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2019.135085>