Revista Catarinense da CIÊNCIA CONTÁBIL

ISSN 2237-7662, Florianópolis, SC, v. 24, 1-20, e3557, 2025

https://doi.org/10.16930/2237-7662202535571

Disponível em http://revista.crcsc.org.br

FATORES EXPLICATIVOS DA CONSISTÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS MUNICIPAIS

EXPLANATORY FACTORS OF THE CONSISTENCY OF MUNICIPAL ACCOUNTING INFORMATION

LUSVANIO CARLOS TEIXEIRA[1]
Universidade Federal de Viçosa, Programa de Pós-graduação em Administração, Departamento de Administração e Contabilidade, Viçosa, MG, Brasil
https://orcid.org/0000-0001-7587-7905
lusvanio.t@gmail.com

ANTÔNIO CARLOS BRUNOZI JUNIOR
Universidade Federal de Viçosa, Programa de Pós-graduação em Administração, Departamento de Administração e Contabilidade, Viçosa, MG, Brasil
https://orcid.org/0000-0001-9372-6246
acbrunozi@yahoo.com.br

DAYSE LETICIA PEREIRA AMÂNCIO
Universidade Federal de Viçosa, Programa de Pós-graduação em Administração, Departamento de Administração e Contabilidade, Viçosa, MG, Brasil
https://orcid.org/0000-0002-5736-0141
dayse.amancio@ufv.br

ANDRÉIA LOPES CIRINO
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto Politécnico, Departamento de Engenharia de Produção, Macaé, RJ, Brasil
https://orcid.org/0000-0003-3950-8867
andreia.cirino@ufv.br

RESUMO

Objetivou-se, neste estudo, analisar fatores que podem explicar a consistência das informações contábeis dos municípios brasileiros, pautando-se nas Teorias dos Stakeholders e da Legitimidade. Para tanto, a pesquisa possui como amostra 5.565 municípios brasileiros, adotando-se o ano de 2020 como referência para a análise. Partindo de abordagem quantitativa, foram aplicados procedimentos estatísticos como teste ANOVA e regressão beta para relacionar variáveis com potencial de explicação da consistência das informações contábeis municipais – aqui representada pelo Índice de Qualidade das Informações Contábeis e Fiscais (IQICF). Os resultados indicam que os municípios com maior consistência das informações contábeis são aqueles com maiores níveis de desenvolvimento socioeconômico e governança municipal, que contam com órgãos e profissionais de controle interno e transparência pública, e que recebem mais transferências intergovernamentais. Ademais, os tributos de sua competência, como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e as taxas municipais, também se mostraram relevantes nesse contexto. O estudo ressalta a importância da consistência das informações contábeis para a tomada de decisões na gestão pública, visando melhorias na legibilidade, comparabilidade e qualidade dos dados divulgados. Diante da heterogeneidade dos municípios brasileiros, o estudo contribui para a compreensão dos fatores que influenciam a consistência das informações contábeis no setor público. Isso é crucial especialmente durante o período de adoção das IPSAS, quando os municípios enfrentam desafios na aplicação desses padrões.

Editado em português e inglês. Versão original em português.

Versão do Artigo apresentada no X Encontro Brasileiro de Administração Pública (X EBAP), de 05 a 07 de junho de 2023, Brasília.

[1] **Endereço para correspondência:** Departamento de Administração e Contabilidade, Universidade Federal de Viçosa, Av. Peter Henry Rolfs, s/n | Campus Universitário | CEP: 36570-000 | Viçosa/MG | Brasil.

Recebido em 21/11/2024. **Revisado em** 22/04/2025. **Aceito em** 15/05/2025 pelo Prof. Dr. Rogério João Lunkes (Editor-Chefe). **Publicado em** 18/06/2025.

Copyright © 2025 RCCC. Todos os direitos reservados. É permitida a citação de parte de artigos sem autorização prévia, desde que identificada a fonte.

(cc) BY

Palavras-chave: Consistência das informações contábeis. Normas internacionais de contabilidade. Índice de Qualidade das Informações Contábeis. Setor público. Municípios brasileiros.

ABSTRACT

This study aimed to analyze factors that may explain the consistency of accounting information in Brazilian municipalities, based on Stakeholder Theory and Legitimacy Theory. For this purpose, the research sample consisted of 5.565 Brazilian municipalities, with 2020 as the reference year for the analysis. Using a quantitative approach, statistical procedures such as ANOVA testing and beta regression were applied to relate variables that have the potential to explain the consistency of municipal accounting information—represented here by the Accounting and Fiscal Information Quality Index (IQICF). The results indicate that municipalities with greater consistency in their accounting information are those with higher levels of socioeconomic development and municipal governance, those with internal control bodies and public transparency professionals, and those receiving more intergovernmental transfers. Furthermore, taxes under their jurisdiction, such as the Urban Property and Territorial Tax (IPTU) and municipal fees, also proved to be relevant in this context. The study highlights the importance of the consistency of accounting information for decision-making in public management, aiming to improve the readability, comparability, and quality of disclosed data. Given the heterogeneity of Brazilian municipalities, the study contributes to understanding the factors influencing the consistency of accounting information in the public sector. This is especially crucial during the adoption period of IPSAS, when municipalities face challenges in applying these standards.

Keywords: *Consistency of accounting information. International accounting standards. Accounting information quality index. Public sector. Brazilian municipalities.*

1 INTRODUÇÃO

Os países da América Latina têm lidado com constantes adequações às normas internacionais de contabilidade, visando, sobretudo, aumentar a transparência das informações públicas geradas. Trata-se da adaptação de normas do setor privado para aplicação em entidades do setor público, com as denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), cuja finalidade consiste em harmonizar e melhorar os relatórios públicos, baseando-se principalmente no regime de competência (Neves & Gómez-Villegas, 2020). Teoricamente, a adoção dessas normas potencializa a consistência e a uniformidade das informações contábeis, acarretando melhorias na sua legibilidade, comparabilidade e qualidade (Santos & Alves, 2015). Desde 2010, as denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) estão vigentes no país (Sousa et al., 2013).

Cabe dizer, contudo, que o propósito de melhorias encampado pelas IPSAS não garante, por si só, os resultados almejados, haja vista que sua implementação depende das particularidades das equipes técnicas responsáveis, o que incute incertezas e variações no processo, tanto entre localidades quanto ao longo do tempo (Sasso & Varela, 2023). Todavia, a adesão às IPSAS é motivada pela legitimidade conquistada na comunicação de informações contábeis aos *stakeholders* nacionais e internacionais (Ismaili et al., 2021).

Os *stakeholders* são definidos, a partir da Teoria dos *Stakeholders*, como partes interessadas que afetam ou são afetadas pelas ações organizacionais (Freeman & Reed, 1983) e, no âmbito público, incluem os cidadãos, as organizações civis, as empresas, os entes federativos, entre outros (Riege & Lindsay, 2006). A aplicação desta teoria no aludido setor permite

compreender elementos de gestão, ao evidenciar, por exemplo, ações governamentais decorrentes de pressões dos *stakeholders* (Bryson, 1988; Gomes et al., 2020; Riege & Lindsay, 2006).

Cabe destacar que o setor público busca se manter legítimo perante seus *stakeholders* (Deegan, 2019), o que justifica a associação à Teoria da Legitimidade. Tal teoria parte do entendimento de que as organizações só possuem o direito de existir se obtiverem o aval de seus *stakeholders*, o que ocorre quando há o alinhamento entre os valores organizacionais e os das partes interessadas (Dowling & Pfeffer, 1975). No contexto apresentado, a percepção acerca dos atos administrativos organizacionais dependerá da qualidade das informações contábeis emitidas. No Brasil, a consistência das informações contábeis se destaca como um elemento desejável pela perspectiva contábil, referindo-se à manutenção dos critérios contábeis ao longo do tempo para facilitar a comparabilidade e a compreensão das informações pelos usuários (Ribeiro, 2014). Por certo, variações significativas nos métodos de mensuração dificultam a análise dos efeitos de fatores internos e externos, enquanto políticas contábeis uniformes ampliam a compreensão sobre o patrimônio líquido, *déficits* e tendências fiscais (Ouda, 2017).

Neste contexto de adoção das IPSAS, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) passou a adotar instrumentos de monitoramento da qualidade das informações reportadas pelos entes federativos, entre os quais se destaca o Índice da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (IQICF). Índice que mensura a aderência das informações enviadas ao Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) aos requisitos normativos e técnicos exigidos.

Dado o contexto heterogêneo do setor público brasileiro, este estudo propõe responder: quais fatores podem explicar a consistência das informações contábeis nos municípios brasileiros? Para isso, utiliza-se como *proxy* o IQICF que, criado em 2019 pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), avalia e ranqueia a divulgação das informações contábeis dos municípios (Gomes & Silva, 2022). O IQICF considera dados de documentos como o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), a Declaração de Contas Anual (DCA) e a Matriz de Saldos Contábeis (MSC). Na presente análise, relacionou-se o IQICF a uma série de variáveis, vislumbrando compreender se – e como – tais fatores explicam as notas atribuídas.

Este estudo se justifica pela necessidade de aprofundar a análise da consistência das informações contábeis à luz das Teorias dos *Stakeholders* e da Legitimidade, sendo o objeto e as teorias ainda pouco exploradas no setor público brasileiro em nível municipal. O problema de pesquisa emerge, assim, de uma lacuna nos estudos sobre o tema da consistência das informações aplicado ao setor público, haja vista o foco existente no setor privado (Ribeiro, 2014; Peterson et al., 2015; Sousa et al., 2022), e as poucas análises no setor público (Silva, 2019; Dias & Beiruth, 2021).

Em termos teóricos, o estudo propõe um modelo que relaciona características municipais à consistência das informações contábeis, pautando-se em interpretações embasadas nas Teorias dos *Stakeholders* e da Legitimidade. Empiricamente, para além da existência de diferentes níveis de consistência das informações contábeis nos municípios, faz-se importante compreender os fatores relacionados a esse panorama que possam explicar tais resultados e, porventura, favorecer a gestão contábil na implementação das normas de convergência às IPSAS, além de ser fonte de insumos para o processo de tomada de decisão por parte da gestão pública municipal.

2 CONSISTÊNCIA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

No setor privado, a divulgação é reconhecida como uma ferramenta essencial para que gestores se comuniquem com os *stakeholders* das organizações (Assunção & Albuquerque, 2023). Esse cenário também se aplica ao setor público, onde as informações contábeis desempenham um papel crucial na disseminação de dados relevantes que contribuem para a percepção dos stakeholders acerca da legitimidade organizacional.

A legitimidade de uma organização pode ser entendida como se houvesse um contrato social com expectativas implícitas e explícitas dos *stakeholders* para com a organização (Castelo Branco & Rodrigues, 2006; Deegan, 2019). De acordo com Lee e Raschke (2023), pode-se trazer esta definição de legitimidade para o entendimento da existência de uma governança efetiva em conformidade com a sociedade e as suas expectativas. Assim, infere-se que a legitimidade organizacional, de modo especial no setor público, é alcançada em maior ou menor grau de acordo com o quanto o gestor público atende as demandas dos *stakeholders*, evidenciadas pela governança por meio de suas arenas de deliberação, consequentemente, a legitimidade ocorre quando as ações públicas correspondem a padrões sociais e expectativas de suas partes interessadas (Lee & Raschke, 2023). Neste caso, a percepção de legitimidade está relacionada à qualidade das informações contábeis emitidas.

A qualidade das informações contábeis é amplamente discutida na literatura acadêmica, que destaca características qualitativas desejáveis para que essas informações sejam úteis na tomada de decisões. Esse debate reforça a importância da contabilidade como instrumento orientador, tanto para organizações públicas quanto privadas (Araújo & Callado, 2020).

Uma das principais características qualitativas das informações contábeis é a consistência, que se refere à aplicação persistente de critérios e métodos de mensuração uniformes ao longo do tempo. Tal característica não apenas facilita a comparação entre períodos, como também aprimora a compreensão das variações temporais nos dados acerca das organizações (Ouda, 2017).

A consistência é fundamental para assegurar a legitimidade organizacional, sobretudo no setor público, onde a legitimidade depende de como os gestores atendem às demandas dos *stakeholders* (Lee & Raschke, 2023). Isto posto, como as expectativas dos *stakeholders* são mutáveis, sofrendo alterações de acordo com as percepções das partes interessadas, o setor público precisa adaptar suas ações para atender tais mudanças e reforçar sua legitimidade (Riege & Lindsay, 2006).

As informações contábeis também contribuem para a estabilidade política e econômica, fortalecendo a comunicação entre gestores e *stakeholders* (Wisdom et al., 2017). No Brasil, a modernização da contabilidade pública, iniciada em 2008, trouxe a adoção de normas voltadas à consistência das informações contábeis (Carlos Filho et al., 2021). Um marco dessa modernização é o Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal, que avalia a consistência das informações financeiras dos municípios brasileiros (Gomes & Silva, 2022).

Esse *ranking* organiza os municípios em níveis (de A a E) com base em quatro dimensões principais: a gestão da informação, que analisa o envio e manutenção de dados no Siconfi; a consistência contábil, que verifica a conformidade dos demonstrativos com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP); as informações fiscais, que avalia a consistência entre demonstrativos fiscais e sua aderência ao Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF); e o cruzamento de dados, que analisa a compatibilidade entre informações contábeis e fiscais.

Diante disso, o presente estudo busca identificar as variáveis que podem explicar a consistência das informações contábeis municipais, partindo de hipóteses baseadas em dimensões institucionais, econômicas, estruturais e de arrecadação.

2.1 Hipóteses do estudo

A literatura aponta evidências de que o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios pode estar relacionado a um maior nível de transparência e de geração de informações consistentes. Tal questão se apoia na noção de que a transparência pública pode representar um indutor de desenvolvimento socioeconômico nos municípios, demandando aperfeiçoamento no acesso a informações públicas (Visentini et al., 2022). Além disso, segundo Gutmann e Thompson (2009) e Carmeli (2008), um maior desenvolvimento socioeconômico dos *stakeholders* os leva a

participar mais ativamente dos assuntos do setor público e a exigir uma prestação de contas mais eficiente.

Estudos anteriores indicaram que municípios com maior desenvolvimento socioeconômico – representado pela *proxy* do Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM) – tendem a divulgar mais informações sobre sua situação financeira (Queiroz et al., 2013; Rossoni & Beiruth, 2016). Este índice considera informações municipais sobre emprego e renda, educação e saúde. Nesse sentido, propõe-se o teste da seguinte hipótese:

H_1: Municípios mais desenvolvidos apresentam mais consistência nas informações contábeis.

Os estudos de Carmeli (2008) e Edmonds et al. (2017) constataram que em municípios com populações mais ricas, os *stakeholders* tendem a ser mais exigentes no que tange às obrigações governamentais. Neste contexto, a dimensão da capacidade econômica dos municípios também pode estar associada à consistência das informações contábeis geradas. Portanto, espera-se uma relação diretamente proporcional, em que quão maior for a capacidade econômica dos municípios, melhores serão as informações contábeis geradas. Tal associação se ampara na possibilidade de influência positiva da transparência pública efetiva – a qual ocorre através da divulgação de informações contábeis consistentes – na capacidade dos municípios em termos de geração de riquezas e no equilíbrio das contas públicas (Rosa et al., 2021).

A literatura aborda esse aspecto sob a perspectiva de momentos de instabilidade econômica, propícios a ações oportunistas dos gestores que envolvam gerenciamento e manipulação dos resultados (Sousa et al., 2022). Tal contexto pode afetar sobremaneira a consistência das informações contábeis, uma vez que as formas de mensuração podem passar por alterações, de acordo com interesses dos agentes envolvidos (Dias & Beiruth, 2021). A hipótese testada, tendo como *proxy* o Produto Interno Bruto (PIB), é que:

H_2: Municípios com maior capacidade econômica apresentam mais consistência nas informações contábeis.

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

A Teoria dos *Stakeholders* aponta que a assimetria informacional é como um problema complexo que dificulta a interação e a comunicação satisfatória entre organização e partes interessadas, sendo este uma das principais fontes de conflito (Carvalho, 2021). Consequentemente, sua existência minimiza a legitimidade da organização perante os *stakeholders* (Deegan, 2019).

Neste contexto, a governança emerge como um mecanismo capaz de minimizar a assimetria informacional, em que a contabilidade pública atua como um modo de compartilhar informações do setor público para os *stakeholders* proporcionando o aumento da participação destes no controle da gestão. Lee e Raschke (2023) apontam que um dos principais modos de se garantir a legitimidade é por meio da existência de uma governança efetiva.

Uma *proxy* que pode ser utilizada para analisar a relação da governança municipal e a consistência das informações é o Índice de Governança Municipal (IGM), elaborado pelo Conselho Federal de Administração (CFA). Esse índice, que considera uma série de indicadores em sua formação, referentes a finanças, gestão e desempenho dos municípios, é útil para compreender as necessidades e boas práticas de uma determinada região (Silva et al., 2020). No intento de relacioná-lo à consistência das informações contábeis, testou-se a seguinte hipótese:

H_3: Municípios com maior governança municipal apresentam mais consistência nas informações contábeis.

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

O contexto da gestão pública é permeado por exigências quanto à transparência do processo orçamentário, especialmente no que tange à limitação dos gastos e à arrecadação de receitas públicas – aspectos que demandam um maior controle e acompanhamento (Dias & Beiruth, 2021). Esses elementos são importantes para minimizar a assimetria informacional entre *stakeholders* e a organização e para possibilitar que a organização seja percebida como legítima perante suas partes interessadas, haja vista que o contrato social estipulado entre sociedade e poder público para ser mantido necessita de um processo de monitoramento, avaliação e fiscalização (Deegan, 2019).

O controle interno e a transparência são mecanismos úteis para a existência de uma relação baseada na interação democrática entre as organizações e seus *stakeholders*. Inclusive em razão do setor público ter que lidar com um amplo número de partes interessadas que, majoritariamente, são heterogêneos e possuem demandas específicas (Kaur & Lodhia, 2017).

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

H_4: Municípios onde há a presença de controle interno (controladoria/auditoria) e órgãos de transparência pública apresentam mais consistência nas informações contábeis.

A dimensão estrutural tecnológica dos municípios também é relevante para a consistência das informações contábeis. Num contexto em que as tecnologias da informação são mais disseminadas, diversas alterações ocorreram na forma de gerar e divulgar as informações contábeis. Isso porque essas tecnologias facilitam o intercâmbio da informação entre os *stakeholders*, passando a haver uma maior demanda por informações de qualidade (Antonelli et al., 2018; Eckert et al., 2016; Carmeli, 2008; Meijer, 2007).

Nesse sentido, mediante a percepção de que cabe ao setor público fornecer não apenas serviços públicos, mas também informações, e que a internet é um fator importante para mitigar a assimetria entre os *stakeholders*, a hipótese testada é:

H_5: Municípios com maior acesso à tecnologia da informação apresentam mais consistência nas informações contábeis.

As informações financeiras servem como sinalizador acerca das características da gestão municipal, podendo assim auxiliar na compreensão acerca do desempenho. Assim, as finanças de um governo disponibilizadas são empregadas por vários *stakeholders* como base para tomada de decisão e legitimação organizacional (Sandria et al., 2021).

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

A associação considerada no presente artigo é de que para explicar a relação de dependência do FPM e a consistência das informações contábeis, deve-se considerar que municípios com maior arrecadação própria e menos dependentes de FPM podem possuir um maior controle social e uma observação constante por parte dos *stakeholders*, que pode levar a mais

consistência das informações divulgadas (Silva et al., 2018). A hipótese testada considera uma relação negativa entre esses aspectos:

H$_6$: Municípios que recebem mais transferências intergovernamentais (FPM) apresentam menos consistência nas informações contábeis.

Neste sentido, acredita-se que com uma maior capacidade de arrecadação própria, maior será o volume recursos gerados, o que pode tender a uma maior fiscalização dos *stakeholders* acerca deste recurso. Para testar esse aspecto da relação da capacidade de arrecadação própria e a consistência das informações contábeis, buscou-se analisar e relacionar informações sobre as fontes de arrecadação tributária dos municípios.

Os municípios têm competência para instituir alguns tributos para arrecadação própria, que são referentes ao: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) inter vivos, e a instituição de taxas e contribuições (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988). Para este artigo, testou-se os impostos que tinham informações disponíveis para uma maior quantidade de municípios, sendo eles: IPTU, ISS, ITBI e total de taxas municipais.

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

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

H$_7$: Municípios com maior capacidade de arrecadação própria (IPTU, ISS, ITBI e taxas) apresentam mais consistência nas informações contábeis.

As hipóteses apresentadas partem do entendimento de que a consistência das informações contábeis auxilia para que os *stakeholders* consigam informações oportunas para monitorar a gestão pública e perceber o cenário político do ente federativo como legítimo. Uma vez definidas as hipóteses, passa-se à descrição dos procedimentos metodológicos adotados para testá-las.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto pela pesquisa, foi definida uma amostra composta por 5.565 municípios brasileiros, adotando-se o ano de 2020 como referência para a análise, em razão deste ano ter dados completos disponíveis referentes às variáveis explicativas selecionadas para a análise, além de ter sido o ano com dados referentes ao período anterior ao início da pandemia de Covid-19 no Brasil, a qual demandou diversos desafios e adaptações à gestão pública. Contudo, considerando que as informações fiscais e contábeis são disponibilizadas no exercício subsequente, os dados utilizados neste estudo correspondem ao ano de 2019 – período anterior à pandemia da Covid-19 e às peculiaridades dela advindas.

As informações consideradas na pesquisa são de ordem secundária e estão relacionadas tanto à qualidade das informações contábeis dos municípios – variável de interesse do estudo – quanto à estrutura em TI, ao controle interno, à capacidade de arrecadação, ao desenvolvimento econômico e à governança municipal. As referidas variáveis, suas descrições e fontes se encontram dispostas na Tabela 1.

Tabela 1
Apresentação das variáveis utilizadas

Variável Dependente	**Descrição**	**Fonte**	**-**
Iqicf	Índice de Qualidade das Informações Contábeis e Fiscais	Tesouro Nacional Transparente	-
Variáveis Explicativas	**Descrição**	**Fonte**	**Relações esperadas com a Variável Dependente**
Ifdm	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	Firjan	+ (H_1)
pib_per_capita	Produto Interno Bruto, *per capita*, do município	Painel IGM-CFA	+ (H_2)
Igm	Índice de Governança Municipal	Painel IGM-CFA	+ (H_3)
Controle	Atribuiu-se 1 para a presença de cada uma das seguintes variáveis e 0 para a ausência: (1) Org_Contr - Informa se o município possui órgão de controle interno; (2) Audit_Contr - Informa se o município possui profissional de carreira na área de auditoria ou controladoria; (3) Cons_Trans - Informa se o município possui Conselho Municipal de Transparência ou similar; (4) Atua_Trans - Informa se há atuação e atividades do controle interno voltadas à transparência; e (5) Atua_LAI - Informa se há atuação e atividades do controle interno voltadas à conformidade do acesso à informação (LAI). Ao fim, a variável controle foi composta pela soma para os 5 itens acima	Munic/IBGE	+ (H_4)
estrut_ti	Variável *dummy* com atribuição de valor 1 para o município que possui estrutura organizacional para a área de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) e valor 0 para o município que não possui	Munic/IBGE	+ (H_5)
fpm_per_capita	Parcela do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) repassada pela União para os municípios e relativizada pela população	Tesouro Nacional Transparente	- (H_6)
iptu_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), relativizado pela população	Siconfi - STN	+ (H7)
iss_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), relativizado pela população	Siconfi - STN	+ (H7)
itbi_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), relativizado pela população	Siconfi - STN	+ (H7)
taxas_per_capita	Montante anual arrecadado pelos municípios referente a taxas, relativizado pela população	Siconfi - STN	+ (H7)

Fonte: Elaborada pelos autores.

As variáveis mensuradas em unidades monetárias foram relativizadas pela população de cada município e, para tratamento dos valores discrepantes – denominados *outliers* – das variáveis dependente e independentes, adotou-se a técnica de *winsorização*, a qual consiste em aparar os valores extremos na distribuição das variáveis, procedendo a sua substituição por valores acima ou abaixo dos percentis mínimos e máximos definidos. Ainda, à exceção do "controle" e "estrut_ti", foram considerados extremos 10% das observações de cada uma das demais variáveis, sendo 5% na parte inferior e 5% na parte superior.

Definidas as variáveis e mediante o uso do *software* STATA, em sua versão 15.0, buscou-se, em um primeiro momento, conhecer os dados. Realizou-se assim, de modo preliminar, a análise de correlação entre as variáveis independentes a fim de verificar possíveis relações elevadas que pudessem comprometer robustez do modelo. As correlações se mantiveram dentro de limites aceitáveis e foram corroboradas pela aplicação do teste *vif*. O aludido teste retornou um valor máximo abaixo de 10 – nomeadamente 2,71 – comprovando, segundo Hair et al. (2009), a inexistência de multicolinearidade entre as variáveis.

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

Na prática, além de pressupor que a variável de resposta é aleatória com distribuição beta, os procedimentos inferenciais desse modelo têm seus ajustes avaliados pelo pseudo coeficiente de determinação do modelo e pela soma de quadrado dos resíduos (Mccullagh & Nelder, 1989; Ferrari & Cribari-Neto, 2004).

Dito isto, a estrutura do modelo do presente estudo é dada por:

$$iqicf_i = \beta_0 + \beta_1 Controle_i + \beta_2 estrut\ \ ti_i + \beta_3 igm_i + \beta_4 ifdm_i + \beta_5 pib\ per\ capita_i + \beta_6 fpm\ per\ capita_i + \beta_7 iptu\ per\ capita_i + \beta_8 iss\ per\ capita_i + \beta_9 itbi\ per\ capita_i + \beta_{10} taxas\ per\ capita_i \quad (1)$$

Em que:

i = município em questão;

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \ldots, \beta_{10}$ = parâmetros desconhecidos que representam os coeficientes das variáveis.

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

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Análise descritiva

No intuito de proporcionar uma visão geral sobre a situação dos municípios e sobre a magnitude das variáveis em estudo, realizou-se, a seguir, a análise exploratória dos dados elencados na Tabela 2.

Tabela 2

Estatística descritiva das variáveis

Variáveis	Nº obs.	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Máximo
Iqicf	5.559	0,7341248	0,2002921	0,011	0,999
Ifdm	5.465	0,6678294	0,0957616	0,321381	0,900623
igm_cfa	5.559	5,433894	1,077723	0,425	8,472

pib_per_capita	5.559	21,97006	20,90823	3,28504	344,8472
fpm_per_capita	5.559	1207,359	2583,891	9,821532	145533
iptu_per_capita	5.559	69,54733	146,7714	0	3558,06
iss_per_capita	5.559	114,3693	196,392	0	5234,636
itbi_per_capita	5.084	46,76438	77,76879	0,0000128	1319,725
taxas_per_capita	5.134	32,00956	46,59111	0,000117	1001,164
estrut_ti	5.557	0,5855678	0,4926681	0	1
Controle	5.559	2,609462	1,023223	0	5

Fonte: Elaborada pelos autores.

Depreende-se que os menores valores do IQICF foram 0,011, atinentes a 22 municípios. Ao desconsiderar o município de Santa Teresa/ES – que obteve um IQICF de 1 e foi excluído da amostra – o maior valor acabou sendo 0,999, referente ao município de Camaquã/RS. Destaca-se que quanto maior o índice, maior a conformidade das demonstrações financeiras dos municípios em relação às normas contábeis vigentes, indicando que estes apresentam informações completas e claras, que podem ser úteis e confiáveis para a tomada de decisões. O comportamento desse índice apresentou assimetria à esquerda, sendo que 50% dos municípios contaram com um índice acima de 0,783.

Acerca dos índices de desenvolvimento e de governança, os municípios também variaram consideravelmente – especialmente no caso do IGM, que obteve grande amplitude, indo de 0,425 no município de Curralinho/PA a 8,472 em Votuporanga/SP. Já o IFDM apresentou um menor intervalo de variação em termos de distribuição, com uma leve assimetria à esquerda. Esses dados reforçam as disparidades existentes entre os municípios quanto ao desenvolvimento e aos níveis de governança. Nota-se, ainda, variações consideravelmente maiores quando se observa as *proxies* atinentes à distribuição e arrecadação de recursos – quais sejam, PIB, FPM, IPTU, ISS, ITBI e Taxas. Em paralelo e no que tange à arrecadação própria dos municípios, os dados também revelam um cenário extremamente heterogêneo e com assimetrias acentuadas à direita. Há municípios com uma arrecadação própria elevada e outros que não apresentam arrecadação de IPTU ou ISS.

Como esperado para um país tão extenso e diverso, não há linearidade nas condições estruturais, possibilidades e desafios enfrentados pelos gestores municipais brasileiros. Identificou-se, inclusive, que 3.254 municípios contam com uma estrutura voltada à tecnologia da informação, ao passo que 2.303 não alcançaram evolução nesse sentido. Em consonância, a *proxy* controle também reflete esta discrepância ao evidenciar que 168 municípios não atendem a nenhuma das diretrizes ali agrupadas, enquanto 14 municípios implementaram todas aquelas iniciativas. Embora seja inexpressivo o número de municípios que alcançaram tal feito, destaca-se que uma ampla maioria – notadamente 5.377 – atenderam ao menos uma das diretrizes.

4.2 Fatores explicativos da consistência das informações contábeis

Para se analisar os fatores explicativos da consistência das informações contábeis do setor público brasileiro em âmbito municipal, definiu-se o modelo de regressão beta, em função de a variável dependente ser um índice. Posteriormente, passou-se à *winsorização* das variáveis para redução de efeitos dos *outliers*, seguida pela aplicação do teste *vif* para comprovação da não existência de multicolinearidade entre as variáveis. Os resultados encontrados para o modelo da regressão beta constam na Tabela 3.

Tabela 3
Resultados da regressão beta

Variáveis	Coeficiente (β)	Erro padrão	Z	P-valor
Ifdm	0,7580502	0,1737569	4,36	0,000*
Pibpercapita	0,0010321	0,0013034	0,79	0,428
igm_cfa	0,1723856	0,0139081	12,39	0,000*
Controle	0,0219534	0,0105536	2,08	0,038**
estrut._ti	- 0,0081341	0,0218486	-0,37	0,710
Fpmpercapita	0,0001239	0,0000175	7,08	0,000*
Iptupercapita	0,000572	0,0002334	2,45	0,014**
Isspercapita	0,0001024	0,0001592	0,64	0,520
Itbipercapita	- 0,0022509	0,0003104	-7,25	0,000*
Taxaspercapita	0,0012407	0,0005065	2,45	0,014**
INTERCEPTO	- 0,5714184	0,1120876	-5,10	0,000

*Significativo a 1%. **Significativo a 5%.
Fonte: Elaborada pelos autores.

Nota-se pela Tabela 2 que as variáveis estatisticamente significativas, a um nível de 5% de confiança, foram o IFDM, IGM e Controle, bem como as variáveis, em termos per capita, de FPM, IPTU, ITBI e Taxas. Nesse sentido, é possível discutir individualmente cada uma das hipóteses do estudo.

No que tange à H_1, não se rejeitou a hipótese levantada, dado que esta variável apresentou significância estatística e uma relação positiva para com a variável dependente. Esse aspecto vai ao encontro dos resultados de outros estudos, que perceberam uma relação positiva entre o desenvolvimento socioeconômico e o nível de transparência e de qualidade das informações contábeis dos municípios brasileiros (Queiroz et al., 2013; Gomes & Silva, 2022) e de governos locais de outros países, como o caso de Israel (Carmeli, 2008).

Infere-se assim que quanto maior o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios, maior a avaliação de consistência das informações contábeis, corroborando com o estudo de Gomes e Silva (2022). As teorias indicam que em munícipios de maior desenvolvimento socioeconômico, os *stakeholders* tendem a ser mais ativos na cobrança por informações contábeis relacionadas aos atos do setor público (Gutmann & Thompson, 2009; Carmeli, 2008).

Na H_2, apesar de a relação entre o PIB e a consistência das informações contábeis ser positiva – conforme a hipótese previa – esta variável não apresentou significância estatística na explicação da variável dependente. Este resultado é similar ao encontrado por Silva (2019), em que o PIB também interferia positivamente sobre a consistência das informações contábeis, mas possuía menos significância estatística que outras variáveis na explicação desse fenômeno. E o resultado difere de análises que consideraram o índice em anos anteriores, onde esta variável apresentou relação negativa e significância estatística na explicação do índice (Gomes & Silva, 2022).

Uma possível interpretação para a variação de relação e significância estatística dessa variável é que a consistência das informações contábeis, bem como a sua característica qualitativa da comparabilidade, pode sofrer reduções significativas em períodos econômicos de expansão,

recessão ou recuperação; isso ocorre porque em cenários de instabilidade, gestores tendem a utilizar mais formas de manipular os resultados a partir de opções contábeis (Sousa et al., 2022). Em contraponto, Ouda (2017) salienta que a consistência das informações contábeis é relevante por compreender os efeitos das mudanças das condições econômicas sobre as organizações.

A H_3 refere-se à relação positiva entre a governança municipal e a consistência das informações contábeis. Essa hipótese partia de uma ideia de que para uma boa governança pública, era necessário ir além de uma gestão pública transparente e que publicizasse suas ações, mas que também tivesse foco na qualidade das informações que eram disponibilizadas (Gomes & Silva, 2022). Esta hipótese não foi rejeitada, em termos de significância estatística e relação positiva, dado que se percebeu que quanto maior o IGM, maior a consistência das informações contábeis. Possíveis interpretações para esses resultados podem ser relacionadas ao fato de que, para uma boa governança municipal, a transparência e a gestão fiscal devem ser efetivas, demandando-se que haja mais formas de controle e de aproximação da população para com o poder público. Essas medidas indicam que havendo um maior nível de governança municipal, há também maior demanda de divulgação de informações com maior qualidade, que permitam uma transparência efetiva (Rosa et al., 2021).

A H_4 também não foi rejeitada em termos de relação positiva e apresentou um resultado estatisticamente significativo. A relação de profissionais do setor de auditoria com a comparabilidade e a consistência de informações contábeis é objeto de análises no setor privado (Sousa et al., 2021; Peterson et al., 2015), mas os demais órgãos e serviços que integram o construto de Controle ainda não tinham sido testados na literatura.

O resultado encontrado indica que a existência de órgãos de controle interno e transparência, a busca por se adequar à Lei de Acesso à Informação (LAI), bem como profissionais ligados a esses setores, são elementos que afetam positivamente a consistência das informações contábeis. Isto porque, com o aumento da transparência dos municípios e com a curadoria constante de profissionais de setores de auditoria e controladoria, as informações passam por mais análises e consequentemente apresentam melhorias em termos de uniformidade, comparabilidade e consistência (Wang, 2018).

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

A H_5 foi rejeitada, dado a sua relação inversa ao que era esperado e a falta de significância estatística na explicação da variável dependente. A relação positiva esperada partia do argumento de que um maior acesso à tecnologia facilitaria o trânsito de informações contábeis até chegar aos seus possíveis usuários, bem como a demanda por estas (Antonelli et al., 2018).

Entretanto, os resultados demonstram que outros aspectos teriam mais condições de explicar a consistência das informações contábeis em âmbito municipal. Uma possível explicação é que, em muitos momentos, as organizações focam mais na tecnologia, na disponibilização e processamento das informações, sem se preocupar com o tratamento e a qualidade destas (Carlini et al., 2015).

A H_6 foi rejeitada, uma vez que os resultados encontrados indicaram que um maior recebimento de transferências intergovernamentais está associado a uma maior consistência das informações contábeis. Uma possível explicação para essa relação positiva é o acompanhamento contínuo e a avaliação da gestão municipal pelos Tribunais de Contas, que monitoram a aplicação desses recursos. Esse processo pode gerar uma demanda mais rigorosa por qualidade e consistência nas informações contábeis (Hudzinski et al., 2019).

A H_7 foi parcialmente rejeitada, pois, embora a variável ISS tenha exibido uma relação positiva com a variável dependente, ela não apresentou significância estatística, enquanto a

variável ITBI mostrou uma relação negativa com a consistência das informações contábeis. No caso do ISS, uma possível explicação é que muitos municípios brasileiros enfrentam desafios na gestão desse tributo, como baixos investimentos em recursos tecnológicos e a insuficiência de pessoal qualificado para sua fiscalização e acompanhamento. Esses fatores podem contribuir para a deficiência na geração de informações contábeis consistentes (Soares et al., 2014).

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

As variáveis IPTU e Taxas tiveram relação positiva e significância estatística na explicação da consistência das informações contábeis, conforme esperava-se na H_7. O IPTU é tido como um tributo que possui um potencial de arrecadação que não é totalmente e nem devidamente explorado, havendo pouco esforço fiscal na sua arrecadação por parte de muitas prefeituras. Um argumento para isso é que se trata de uma decisão política não o arrecadar e o fiscalizar de uma forma rígida, dado que teria repercussões negativas em termos eleitorais (Ramelli & Silva, 2020).

Uma possível interpretação para a relação positiva dessa variável com a consistência das informações contábeis é que os municípios que possuem um maior volume de arrecadação deste tributo em termos per capita, possivelmente possuem maior organização de fiscalização deste, o que pode impactar a consistência das informações geradas. Esta é a mesma interpretação que se tem para as taxas municipais, que são direcionadas para custear determinados serviços à população, e que também vão depender de uma estrutura de arrecadação (Tristão, 2003).

De modo a facilitar a visualização dos resultados deste artigo, elenca-se na Tabela 4 as decisões referentes a cada hipótese testada.

Tabela 4
Decisões referentes às hipóteses testadas no estudo

Hipótese	Decisão
H_1: Municípios mais desenvolvidos apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Não rejeitada
H_2: Municípios com maior capacidade econômica apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Rejeitada
H_3: Municípios com maior governança municipal apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Não rejeitada
H_4: Municípios onde há a presença de controle interno (controladoria/auditoria) e órgãos de transparência pública apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Não rejeitada
H_5: Municípios com maior acesso à tecnologia da informação apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Rejeitada
H_6: Municípios que recebem mais transferências intergovernamentais (FPM) apresentam menos consistência nas informações contábeis.	Não rejeitada
H_7: Municípios com maior capacidade de arrecadação própria (IPTU, ISS, ITBI e taxas) apresentam mais consistência nas informações contábeis.	Parcialmente Rejeitada*

* Dentre as variáveis, o ISS não foi estatisticamente significativo, ao passo que o IPTU, o ITBI e as taxas foram estatisticamente significativas, sendo a influência do ITBI contrária ao esperado.

Os achados corroboram com as Teorias da Legitimidade e dos *Stakeholders,* visto que as variáveis que mais influenciam a consistência são elementos que tendem a auxiliar na legitimação do setor público perante os *stakeholders*. Freeman (1983), Bryson (1988) e Deegan (2019) apontam que as organizações agem com o intuito de equilibrar os interesses dos stakeholders, minimizando as oportunidades de conflitos entre as partes, o que justifica a governança municipal, contando com órgãos e profissionais de controle interno e transparência pública. Adicionalmente, o desenvolvimento socioeconômico e o FPM, bem como alguns tributos municipais, são relevantes para garantir a legitimidade do município como provedor de bens e direitos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo revelou que os municípios com maior consistência nas informações contábeis tendem a ser aqueles com maior desenvolvimento socioeconômico e melhores práticas de governança municipal. Essas localidades geralmente contam com órgãos e profissionais dedicados ao controle interno e à transparência pública, além de receberem mais transferências intergovernamentais, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Também foi observado que tributos de competência dos municípios, como o IPTU e as taxas municipais, desempenham um papel relevante na explicação da consistência das informações contábeis.

A análise geográfica do IQICF corroborou estudos anteriores ao evidenciar diferenças significativas entre grupos de municípios de distintas regiões do país. Os municípios das regiões Sul e Sudeste se destacaram com os maiores valores de IQICF, o que pode ser atribuído, com base nos resultados da Regressão Beta, à maior concentração nessas regiões de municípios com elevado desenvolvimento socioeconômico, práticas de governança municipal mais estruturadas e presença de órgãos voltados ao controle interno e à transparência pública.

Estudar a consistência das informações contábeis no setor público é essencial para aprimorar a qualidade dos dados contábeis e auxiliar os *stakeholders* a avaliar se as ações do setor público estão alinhadas aos princípios democráticos. Além disso, essa análise amplia o debate sobre o papel da controladoria, indo além do controle interno tradicional, e reforça a importância da contabilidade na geração de informações que promovam o desenvolvimento econômico e social. Em um contexto de adoção das IPSAS, a consistência se torna ainda mais relevante, especialmente considerando as limitações ou dificuldades enfrentadas pelos municípios na implementação desses padrões.

O estudo apresenta várias implicações: 1) para os gestores públicos, ao destacar a necessidade de consistência nas informações contábeis, o que contribui para que os *stakeholders* percebam a gestão e o ente federativo como legítimos; 2) para os políticos, ao evidenciar a heterogeneidade entre os municípios em termos de consistência, sublinhando a importância de esforços para reduzir a assimetria informacional; 3) para a academia, ao mostrar que os fatores que influenciam a consistência demandam maior atenção nas pesquisas, além de reforçar a aplicação das Teorias da Legitimidade e dos *Stakeholders* no setor público; e 4) para a sociedade, ao fomentar o debate sobre a importância da consistência das informações contábeis para controle da gestão pública.

Contudo, como limitações deste estudo, a análise restringiu-se a um único exercício, o que não abarca variações que podem ocorrer ao longo do tempo. Assim, os achados podem estar circunscritos ao período analisado, dificultando a possibilidade de generalização das explicações sobre a consistência de informações, especialmente em anos marcados por eventos específicos – como períodos eleitorais ou o período da pandemia da Covid-19.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a realização de estudos apoiados nas mesmas variáveis consideradas neste estudo, mas analisando períodos distintos, de modo a identificar se o cenário se repete ou se há novos achados, além de apontar as possíveis razões para tais similaridades ou divergências. Os pesquisadores da área também podem selecionar outras

variáveis que possam contribuir para o aprimoramento do modelo – a exemplo da cota-parte do ICMS – buscando captar de forma mais abrangente as fontes de receita que influenciam a consistência das informações contábeis municipais.

Sugere-se, ainda, explorar a evolução do IQICF ao longo de um maior lapso temporal, investigando a relação da consistência das informações contábeis com fatores como o tipo de sistema contábil adotado e o nível de qualificação dos gestores públicos municipais e das equipes responsáveis pela geração das informações contábeis. Seria relevante, afinal, verificar se a capacitação técnica desses profissionais está associada à produção de informações contábeis mais consistentes.

REFERÊNCIAS

Antonelli, R. A., Neitzke, A. C. A., Bezerra, C. A., & Voese, S. B. (2018). Relação entre a Qualidade da Informação Recebida e o nível de desempenho individual nos processos organizacionais: uma Investigação junto aos Profissionais Contábeis. *Contabilidade Vista & Revista, 29*(2), 42–67. https://doi.org/10.22561/cvr.v29i2.3854

Araujo, R. H. M., & Callado, A. A. C. (2020). Características Qualitativas da Informação Contábil: a percepção de profissionais de controle interno do setor público. *Management Control Review, 5*, 47–65. https://doi.org/10.51720/mcr.v5i1.3696

Assunção, M., & Albuquerque, F. (2023). Os fatores explicativos das divulgações relacionadas às taxas de desconto por entidades listadas em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças*, *34*, e1578. https://doi.org/10.1590/1808-057x20221578.en

Azevedo, R. R., Silva, J. M., & Chaves, S. O. (2020). Teoria da Agência, Problemas de Monitoramento e Moral Tributária: Efeitos na Arrecadação de Tributos em Municípios. *Revista Contemporânea de Contabilidade, 17*(45), 3–18. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p3

Bryson, J. M. (1988). A strategic planning process for public and non-profit organizations. *Long Range Planning*, *21*(1), 73–81. https://doi.org/10.1016/0024-6301(88)90061-1

Carlini, V. F., Colares-Santos, L. C., Bertoncello, A. G., & Silva, N. S. (2015). Qualidade da Informação em Curtumes: uma análise sob o enfoque logístico. *Desafio Online, 3*(1), 1185–1200.

Carlos Filho, F. A., Façanha Neto, I. F., Rebouças, S. M. D. P., & Guimarães, D. B. (2021). Consistência e convergência contábil: Relevantes para transparência na administração pública? *Revista Gestão em Análise*, *10*(1), 214–225. https://doi.org/10.12662/2359-618xregea.v10i1.p214-225.2021

Carmeli, A. (2008). The Fiscal Distress of Local Governments in Israel: Sources and Coping Strategies. *Administration & Society*, *39*(8), 984–1007. https://doi.org/10.1177/0095399707309358

Carvalho, L. F. (2021). *Qualidade do Relato Integrado: uma análise à luz da Teoria dos Stakeholders.* [Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte].

Castelo Branco, M., & Rodrigues, L. L. (2006). Corporate Social Responsibility and Resource-Based Perspectives. *Journal of Business Ethics*, *69*(2), 111–132. https://doi.org/10.1007/s10551-006-9071-z

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Deegan, C. M. (2019) Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 32*(8), 2307–2329. https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638

Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017. (2017). Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, Presidência da República, pp. 1–7.

Dias, O. P., & Beiruth, A. X. (2021). Reflections of the Consistency of the Public Sector's Financial Statements in the Performance of Fiscal Management. *New Challenges in Accounting and Finance*, (6), 16–30. https://doi.org/10.32038/NCAF.2021.06.02

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *Pacific Sociological Review, 18*(1), 122–136. https://doi.org/10.2307/1388226

Eckert, A., Toniolli, T. M., Mecca, M. S., & Biasio, R. (2016). Relação entre a Qualidade dos Sites das Prefeituras e o Nível de Divulgação da Remuneração dos Servidores Públicos Municipais. *Sociedade, Contabilidade e Gestão, 11*(3), 101–118. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i3.13390

Edmonds, C. T., Edmonds, J. E., Vermeer, B. Y., & Vermeer, T. E. (2017). Does timeliness of financial information matter in the governmental sector? *Journal of Accounting and Public Policy*, *36*(2), 163–176. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.02.002

Ferrari, S. L. P., & Cribari Neto, F. (2004). Beta regression for modelling rates and proportions. *Journal of Applied Statistics, 31*(7), 799–815. https://doi.org/10.1080/0266476042000214501

Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. *California Management Review*, *25*(3), 88–106. https://doi.org/10.2307/41165018

Gomes, N. C., & Silva, M. C. (2022). Análise dos Fatores Explicativos do Ranking da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal. *Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade, 16*(3), 101–116. https://doi.org/10.3232/GCG.2022.V16.N3.05

Gomes, R. C., Osborne, S. P., & Guarnieri, P. (2020). Influências dos *stakeholders* e desempenho do governo local: Uma revisão sistemática da literatura. *Revista de Administração Pública*, *54*, 448–467. https://doi.org/10.1590/0034-761220180256x

Gutmann, A., & Thompson, D. F. (2009). *Democracy and disagreement*. Harvard University Press.

Hair, Jr. J. F., Black, W. C., & Sant'anna, A. S. (2009). *Análise multivariada de dados* (6ª ed.). Bookman.

Hudzinski, A. A., Witt, C., & Senff, C. O. (2019). A dependência do Fundo de Participação dos Municípios e a qualidade dos gastos e das políticas públicas: um estudo aplicado aos municípios do estado de Santa Catarina. *Revista Controle - Doutrina e Artigos, 17*(1), 114–142. https://doi.org/10.32586/rcda.v17i1.523

Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. (2021). The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: the case of Kosovo. *Accounting*, *7*(5), 1109–1118. https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.2.028

Kaur, A., & Lodhia, S. K. (2017). The extent of stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: does empowerment of stakeholders really exist? In *Modern Organizational Governance* (pp. 129-145). Emerald Publishing Limited.

Lee, M. T., & Raschke, R. L. (2023). Stakeholder legitimacy in firm greening and financial performance: What about greenwashing temptations? *Journal of Business Research*, *155*, 113393. https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2022.113393

Lucas, A. D. A., Silva, C., Andrade, S. F. C., & Santos, S. M. D. (2022). O controle interno e o monitoramento das notificações emitidas pelo controle externo: um estudo de caso na CGM. *Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão, 20*(especial), 1–16. https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81692

Massardi, W. O., & Abrantes, L. A. (2015). Esforço fiscal, dependência do FPM e desenvolvimento socioeconômico: um estudo aplicado aos municípios de Minas Gerais. *Revista de Gestão, 22*(3), 295–313. https://doi.org/10.5700/rege564

Mccullagh, P., & Nelder, J. (1989). *Generalized linear models* (2ª ed.). Chapman and Hall.

Meijer, A. J. (2007). Publishing public performance results on the Internet: Do stakeholders use the Internet to hold Dutch public service organizations to account? *Government Information Quarterly*, *24*(1), 165–185. https://doi.org/10.1016/j.giq.2006.01.014

Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública, 54*(1), 11–31. https://doi.org/10.1590/0034-761220180157

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

Peterson, K., Schmardebeck, R., & Wilks, T. J. (2015). The Earnings Quality and Information Processing Effects of Accounting Consistency. *The Accounting Review, 90*(6), 2483–2514. https://doi.org/10.2308/accr-51048

Queiroz, D. B., Nobre, F. C., Silva, W. V., & Araujo, A. O. (2013). Transparência dos municípios do Rio Grande do Norte: avaliação da relação entre o nível de disclosure, tamanho e características socioeconômicas. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças, 1*(2), 38–51. https://doi.org/10.18405/recfin20130203

Ramelli, F., & Silva, M. D. O. P. (2020). Fatores Determinantes da Arrecadação de IPTU e o Rent Seeking nos Municípios Paraibanos. *Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, 10*(4), 1–13. https://doi.org/10.18696/reunir.v10i4.903

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

Riege, A., & Lindsay, N. (2006). Knowledge management in the public sector: Stakeholder partnerships in the public policy development. *Journal of Knowledge Management*, *10*(3), 24–39. https://doi.org/10.1108/13673270610670830

Rosa, F. S., Martins, S., Lunkes, R. J., & Vieira, D. M. (2021). A Influência da Transparência Pública na Relação entre Gestão Fiscal e no Desempenho de Municípios Brasileiros. *Revista Desenvolvimento em Questão, 16*(45), 262–278. https://doi.org/10.21527/2237-6453.2021.54.262-278

Rossoni, F. V., & Beiruth, A. X. (2016). Transparência na Gestão Pública Municipal: Análise nos Sites das Prefeituras do Estado do Espírito Santo. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade, 4*(17), 1–16.

Sandria, O., Elfiswandi, & Yamasitha. (2021). Analysis of Factors Affecting the Value of Local Government Financial Reporting Information. *UPI YPTK Journal of Business and Economics*, *6*(1). https://doi.org/10.35134/jbe.v6i1.13

Santos, S. M. C., & Alves, M. T. V. D. (2015). Impacto da adoção das IPSAS em Demonstrações Financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. *Revista Universo Contábil, 11*(4), 184–205. https://doi.org/10.4270/ruc.2015438

Sasso, M., & Siqueira Varela, P. (2023). Fatores preditivos que moldam a resposta estratégica de governos estaduais brasileiros às IPSAS. *Ciências Sociais Aplicadas Em Revista, 24*(44), 161–197. https://doi.org/10.48075/csar.v24i44.30135

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

Silva, F. A. G. H., Quintela, M. C. A., & Vieira, N. D. S. (2018). Perfil Orçamentário de Pequenos Municípios: O Caso do Município de Ladainha – MG. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação, 4*(2), 160–182. https://doi.org/10.20401/rasi.4.2.207

Silva, M. C., Souza, F. J. V., Martins, J. D. M., & Camara, R. P. B. (2020). Fatores Explicativos da Gestão Fiscal em Municípios Brasileiros. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, *17*(42), 26–37. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n42p26

Soares, C. S., Flores, S. A. M., & Coronel, D. A. (2014). O comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). *Desenvolvimento em Questão, 12*(25), 312–338. https://doi.org/10.21527/2237-6453.2014.25.312-338

Sousa, A. M., Ribeiro, A. M., & Vicente, E. F. R. (2021). Impacto da Troca de Auditoria na Comparabilidade dos Relatórios Financeiros. *Revista Contabilidade & Finanças, 32*(87), 413–428. https://doi.org/10.1590/1808-057x202111830

Sousa, A. M., Meurer, R. M., Feltes, T., & Ribeiro, A. M. (2022). Influência dos Ciclos Econômicos na Comparabilidade e Consistência da Informação Contábil: Evidências em Empresas Abertas do Mercado Brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista, 33*(2), 26–56. https://doi.org/10.22561/cvr.v33i2.6449

Sousa, R. G. D., Vasconcelos, A. F. D., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, *24*, 219–230. https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005

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

Visentini, M. S., Scheid, L. L., Fenner, V. U., & Correa, D. V. (2022). Fatores Associados à Transparência Pública nos 497 Municípios Gaúchos. *Planejamento e Políticas Públicas*, (59), 257–284. https://doi.org/10.38116/ppp59art9

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

Wisdom, O., Damilola, E., Inemesit, B., & Opeyemi, A. (2017). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, *7*(7), 76–81.

CONFLITO DE INTERESSES

Os autores afirmam não haver conflito de interesses com relação a este trabalho submetido.

CONTRIBUIÇÕES DOS AUTORES

Funções	1ª autor	2º autor	3º autor	4º autor
Conceituação	♦	♦	♦	♦
Curadoria de dados	♦	♦	♦	♦
Análise Formal	♦	♦	♦	♦
Obtenção de financiamento				
Investigação	♦	♦	♦	♦
Metodologia	♦	♦	♦	♦
Administração do projeto				
Recursos				
Software	♦	♦	♦	♦
Supervisão			♦	
Validação	♦	♦	♦	♦
Visualização	♦	♦	♦	♦
Escrita – primeira redação	♦	♦		
Escrita – revisão e edição	♦	♦	♦	♦