



248

Modelo para avaliação nível de aplicação do regime de competência nos registros contábeis: processo decisório e prestação de contas

Mestre/MSc. Luiz Fernando Dalmonech [ORCID iD](#)

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A – FUCAPE (ES), Vitória, Espírito Santo, Brazil. Instituto Federal do Espírito Santo, Colatina, Espírito Santo, Brazil

Mestre/MSc. Luiz Fernando Dalmonech

[0000-0003-1023-7581](#)

Programa de Pós-Graduação/Course

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – FUCAPE (ES)

Resumo/Abstract

O objetivo deste artigo técnico é verificar o nível de aplicação do regime de competência e descrever uma metodologia que possa ser aplicada para geração de informações úteis que possam auxiliar nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transmissão, prestação de contas e responsabilização. (De Contabilidade, 2016; 2021). Os dados (7.186 obs.) são referentes às Unidades Hospitalares Públicas de Saúde (UHPS) e foram obtidos na Secretaria de Saúde (SESA), no livro razão no período de 2021 a 2022. A unidade de análise são os registros contábeis. Como a Lei nº 4.320/64 ainda vigora e o projeto de lei ainda em tramitação segue muitos pontos desta lei, a sugestão de abertura de um campo onde a contabilidade pública possa registrar o fato contábil por regime de competência é uma solução a ser analisada. Assim, ao criar um campo “regime de competência”, os gestores terão informações relevantes para monitoramento e apoio à tomada de decisão; os órgãos de controle poderão monitorar de forma tempestiva e proativa, diante das informações geradas pela contabilidade aplicando o regime de competência. Uma vez que o regime de competência já deveria estar plenamente aplicado conforme o ambiente legal.

Modalidade/Type

Artigo Tecnológico / Technological Paper

Área Temática/Research Area

Contabilidade e Setor Público (CSP) / Accounting and Public Sector



MODELO PARA AVALIAÇÃO DO NÍVEL DE APLICAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NOS REGISTROS CONTÁBEIS: FOCO NO PROCESSO DECISÓRIO E ACCOUNTABILITY

RESUMO

O objetivo deste artigo técnico é verificar o nível da aplicação do regime de competência e descrever uma metodologia que possa ser aplicada para geração de informações úteis que possam auxiliar nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transmissão, prestação de contas e responsabilização. (De Contabilidade, 2016; 2021). Os dados são referentes às Unidades Hospitalares Públicas de Saúde (UHPS) e foram obtidos na Secretaria de Saúde (SESA), no período de 2021 a 2022. Para a análise criou-se a variável binária “regime”, representando regime de competência, de acordo com as informações contidas nos registros contábeis, que é a unidade de análise deste artigo. Como a Lei nº 4.320/64 ainda vigora e o projeto de lei ainda em tramitação segue muitos pontos desta lei, a sugestão de abertura de um campo onde a contabilidade pública pode registrar o fato contábil por regime de competência é uma solução a ser analisada, uma vez que o regime de competência já deveria estar plenamente aplicado conforme o ambiente legal. Assim, ao criar um campo “regime de competência”, os gestores terão informações relevantes para monitoramento e apoio à tomada de decisão; os órgãos de controle poderão monitorar de forma tempestiva e proativa, diante das informações geradas pela contabilidade aplicando o regime de competência.

Palavras-chave: Accrual basis accounting; Cash accounting; Brasil; Unidades Hospitalares Públicas; Setor público; Gestor público; Normas; IPSAS.

1 INTRODUÇÃO

Nesse artigo técnico o objetivo é verificar o nível da aplicação do regime de competência e descrever uma metodologia que possa ser aplicada para geração de informações úteis que possam auxiliar nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. (De Contabilidade, 2016; 2021).

Com a evolução da tecnologia da informação e com a aproximação da gestão pública com a gestão do setor privado, o foco está no uso da tecnologia, nas melhores práticas de gestão e nos objetivos estratégicos. (Leite & Rezende, 2010). Desta forma, de acordo com a CGU (2022, p. 14) um governo inteligente precisa implementar políticas efetivas, destacando os seguintes objetivos: (i) políticas públicas baseadas em dados e evidências; (ii) serviços públicos do futuro e tecnologias emergentes; (iii) serviços preditivos e personalizados ao cidadão. Para isso é preciso: (i) otimização das infraestruturas de tecnologia da informação; (ii) o digital como fonte de recursos para políticas públicas essenciais; (iii) equipes de governo com competências digitais.

A Nova Gestão Pública (NPM) enfatiza que os gestores públicos devem ter conhecimento técnico e habilidades especializadas para lidar com políticas públicas complexas e implementá-las de maneira eficiente e eficaz. Eles, gestores públicos, devem exercer influência no desempenho organizacional, alavancar recursos, estabelecer metas claras e se comunicar com todas as partes interessadas. Mesmo diante de múltiplas perspectivas e regulamentações no desempenho de sua função, o gestor público precisa ter capacidade e expertise para filtrar e analisar informações para tomar decisões de forma eficaz e liderar o controle das demandas entre as partes interessadas, formulando políticas públicas



eficazes e ao menor custo. (Alsharari, 2019; Sudirman, Siswanto, Monang & Aisha, 2019; Johansen & Hawes, 2016; Chen, Berman & Wang, 2014; Neshkova & Guo, 2012; Thurmaier, 1995).

Houve, ainda, uma mudança de paradigma nas reformas do setor público, passando de conformidade fiscal para avaliação de desempenho, onde os órgãos, departamentos e gestores devem ser responsáveis por: (i) eficiência e eficácia com que prestam serviços e utilizam recursos; (ii) realização dos objetivos operacionais (o custo dos serviços prestados e a recuperação dos custos); (iii) recursos que eles controlam; (iv) responsabilidades em que incorrem; (v) conformidade com autorização de gastos. (Adriani, Kober & NG, 2010).

No Brasil, o marco inicial para convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), cujos padrões internacionais de contabilidade são emitidos pelo IPSASB foi a Portaria MF n.º 184/2008, seguida, posteriormente, pelas Portaria STN n.º 634/2013 e Portaria STN n.º 548/2015 e pelo Decreto n.º 6.976/2009, art. 4º. Em termos de informações, estudo realizado na Austrália por Adriani, Kober e NG (2010) com gestores públicos o resultado obtido foi de que as informações contábeis no regime de competência (*accrual basis accounting*) são mais úteis do que as informações contábeis de caixa (*cash accounting*) para o cumprimento de obrigações de prestação de contas, para avaliar o desempenho e para avaliar a eficácia e eficiência da provisão de bens/serviços. (ver também De Contabilidade, 2016).

O regime de competência também facilita a prestação de contas e a responsabilização (accountability). Por exemplo, Vian (2020) cita que auditorias revelaram perdas financeiras específicas devido à corrupção em Serra Leoa: foram gastos do governo de US\$ 17 milhões com o Ebola, sendo que 1/3 (um terço) do dinheiro não foi devidamente contabilizado.

Nessa direção está a Portaria n.º 634/2013 que estabeleceu em seus artigos 6º e 7º que os procedimentos contábeis patrimoniais e suas variações devem ser registrados pelo regime de competência, de forma que todos os ativos e passivos das entidades sejam reconhecidos, elevando a transparência das contas públicas. Além das informações patrimoniais, nesta mesma portaria, art. 8º está definida que a informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório.

Relevante destacar que a Lei n.º 4.320/64, artigos 85 a 99 e art. 50 da Lei Complementar n.º 101, de 2000 já definiam a implantação do sistema de informações de custos a ser adotado, mas, que até o presente momento não se traduziu em realidade (ver NBC TSP 34, 2021). O objetivo, de acordo com STN (Mcas, 2021) é a evidenciação de fatos ligados a execução financeira, patrimonial e de custos, permitindo, desta forma, que os resultados econômicos e financeiros de determinado período sejam conhecidos.

Em mais uma tentativa o Conselho Federal de Contabilidade busca por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público n.º 34 de 2021 (NBC TSP 34), a implementação e uso da ferramenta de custos pelo gestor público. O objetivo foi estabelecer “critérios para geração da informação de custos.” A data prevista para aplicação desta norma é a partir de 1º de janeiro de 2024. (CFC, 2021, p. 2). Na NBC TSP 34 (2021, p. 6) está definido que:

O custo do período deve ser apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente do orçamento, como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou podem advir da execução não orçamentária, ou



seja, o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). O que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil.

Todas as normas internacionais de contabilidade aplicadas no setor público são elaboradas com base no regime de competência e com foco nas características qualitativas das informações contábeis úteis. (De Contabilidade, 2016). O regime de competência é um método contábil de registrar as despesas à medida que são incorridas e as receitas à medida que são obtidas durante um período contábil. Despesa, de acordo com o CFC (2016, p. 32; 2019) “[...] corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários”. No regime de caixa (cash accounting) o registro de pagamentos e recebimentos são realizados quando do pagamento ou recebimento. (Bergmann & Fuchs, 2017; Pigatto, Holanda, Moreira & Carvalho, 2010; Connolly & Hyndman, 2006).

Diferença entre os regimes de competência e caixa são descritos por Bergmann e Fuchs (2017) estando no reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, resultando em demonstrações aparentemente semelhantes, mas, que ao final não apresenta as demonstrações de maneira verdadeira e justa. Para Irwin (2020), Kartiko et al. (2018), Bruno e Lapsley (2018), Naughton e Spamann (2015), Chan (2010), Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), Connolly e Hyndman (2006), Alt e Lassen (2006), Baker & Rennie, 2006; Peter Van Der Hoek, 2005), Pallot (2001), Bergmann e Fuchs (2017), Gårseth-Nesbakk (2010), Christiaens et al. (2010), Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) e Peter Van Der Hoek (2005) os sistemas contábeis com informações sobre ativos e passivos vão além das informações de somente caixa e podem proporcionar resultados melhores na gestão.

Martani e Wahyuni (2018), Bruno e Lapsley (2018), Kartiko, Rossietta, Naughton e Spamann (2015), Connolly e Hyndman (2006), Alt e Lassen (2006) e Pallot (2001) destacam a relevância dessas informações geradas pelo regime de competência para compreensão e apuração de custos de serviços e programas, avaliação de desempenho e accountability, avaliação e melhoria da gestão financeira, patrimonial, orçamentária, de desenvolvimento e planejamento e execução de políticas públicas, e, ainda, expandir e melhorar as informações para alocação de recursos, melhorar os relatórios financeiros, de forma a ficarem mais verdadeiros e justos; facilitar a melhoria e responsabilização da gestão de ativos e passivos.

Não existe na literatura um consenso sobre a aplicação efetiva do regime de competência e IPSASs no setor público e que na maioria das vezes o que se tem é predomínio da retórica sobre a prática. Isso porque existem vários obstáculos a serem superados, tais como: (i) o orçamento usado como instrumento de controle por parte dos parlamentares; (ii) conflitos no ambiente normativo e a cultura. (ver Polzer & Reichard, 2019; Neves & Gómez-villegas, 2020; Wines & Scarborough, 2015; Ezzamel, Hyndman, Johnsen & Lapsley, 2014; Jones (2012) e Jones, Lande, Lüder & Portal, 2013; Pigatto, Holanda, Moreira e Carvalho (2010); Arnaboldi & Lapsley, 2009; Jorge, Carvalho & Fernandes, 2008; e Baker & Rennie, 2006). Entretanto, de acordo com Kartiko et al. (2018), Christiaens et al. (2015), Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), Souza et al. (2013), mesmo desagregada das normas, o regime de competência é observado entre 63% e 80%.

Diante do exposto o problema de pesquisa está baseado na lacuna descrita por Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) onde sugerem uma pesquisa com essa questão: “As IPSASs são adotadas com precisão em um ambiente específico?” Para Lande e Rocher (2011) se o regime de competência não for aplicado de forma plena, a contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP / IPSASs) será aplicada de forma parcial. Assim, a questão de pesquisa desse artigo é: Como desenvolver uma metodologia para verificar o nível de adesão da



contabilidade pública ao regime de competência, que seja simples, executável, fácil de implementar e de baixo custo? O objetivo é desenvolver uma metodologia para verificação do nível de adesão da contabilidade pública ao regime de competência, que seja simples, executável, fácil de implementar e de baixo custo.

Este artigo técnico pretende contribuir para a literatura sobre a adoção do regime de competência ao verificar o nível de adesão do regime de competência, e ao mesmo tempo fornece uma metodologia para que o regime de competência possa ser monitorado e avaliado nos registros contábeis pelo gestor público, órgãos de controle e demais interessados, propiciando maior confiança nos registros contábeis, elevando a sua utilidade em termos de tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (accountability) na utilização de recursos públicos. Para os gestores permite a elaboração de relatórios por competência, incluindo informações de custos, para melhoria do sistema de apoio à decisão. Afinal, não se pode analisar e avaliar o regime de competência em todo o seu potencial se ele não for efetivamente aplicado e tampouco afirmar que as IPSAS são aplicadas conforme requerido nas normas internacionais.

É justificado, ainda, pela norma NBC TSP 34 (2021, p. 12) onde este descrito que,

O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os *inputs*, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.

Dessa forma, com coleta automática de informações, de diferentes fontes de dados já existentes, permite alimentação dinâmica para os sistemas de apoio à decisão, dentre eles o *business intelligence* (BI), que possibilita “[...] a transformação de dados primários, em fatos e formas significativas ou, melhor dizendo, gerando informações executivas e inteligentes”. (Leite & Rezende, 2010, p.462). Assim, grandes volumes de dados podem ser obtidos e analisados em modelos estatísticos, fornecendo informações úteis para o processo decisório dos gestores. (Leite & Rezende, 2010).

Os dados foram obtidos no livro razão do Fundo Estadual de Saúde (FES) que é onde são registrados os registros da folha de pagamento do pessoal da área de saúde, mediante autorização, por não serem dados públicos. A unidade de análise feita é o registro contábil e a estatística utilizada é a descritiva. O período abrangido pela pesquisa é de 2021 a 2022. Este trabalho difere dos trabalhos realizados por analisar os registros contábeis, já que normalmente, conforme citado por Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2020) que para a base de dados para a análise estatística são utilizados relatórios ou demonstrações contábeis, bem como documentos, entrevistas com especialistas, cartas de comentários ou observação participativa.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

2.1 SETOR PESQUISADO

A opção pelo setor de saúde está baseada em Pollanen e Loiselle-Lapointe (2012) que afirmam que no Canadá os relatórios financeiros e a aplicação do regime de competência não são relevantes para muitos departamentos porque eles não são intensivos de capital.

Assim, os dados foram obtidos no setor de saúde pública pela sua função social, pois é integrante do Sistema Único de Saúde, proporcionando acesso universal ao sistema público



de saúde conforme definido na Lei 8.080/1990 e na Constituição Federal/88. (Brasil, 1988;1990). A gestão das ações e dos serviços de saúde é tripartite, ou seja, participação solidária e participativa entre os três entes da Federação: a União, os 26 Estados e os 5.568 municípios, financiamento também pelos três entes. (Brasil, 1988; 2012). Portanto, é um desafio para a apuração, acompanhamento e avaliação de custos dos programas e para o apoio no processo decisório dos gestores públicos conforme requerido na Portaria nº 634/2013.

O fator econômico-financeiro, referente a ter um dos maiores orçamentos e pelos empregos gerados e atendimento a cerca de 75% da população brasileira, contemplando o fator social. O orçamento para o Ministério da Saúde em 2023 na esfera federal é de R\$162.864.855.939 8,44, correspondendo a 8,44% do total do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, sendo o terceiro maior orçamento, ficando atrás somente do Ministério da Cidadania (10,33%) e do Ministério do Trabalho de Previdência (50,43%). No Estado da pesquisa a Secretaria de Estado da Saúde (SES) terá o Fundo Estadual de Saúde (FES) no valor de R\$ 3.405.714.772,00, sendo o orçamento total do estado de R\$ 22.507.308.118, correspondendo em 2023 a 15,13% do total do orçamento do estado. Os dados ficam restritos ao estado pesquisado devido à dificuldade ao acesso às informações de outros estados, devido a uma natureza complexa e burocrática do setor público, bem a uma cultura de sigilo, fato que não é só no Brasil, pois já foi identificado também por Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020).

2.2 COLETA DE DADOS DA PESQUISA

Os dados obtidos são do Fundo Estadual de Saúde (FES), geridos pela SESA, onde são contabilizados a folha de pagamento do pessoal da saúde. O sistema é o Sistema de Gestão das Finanças Públicas (Sigef). O período abrangido é 2021 e 2022 e foram obtidos no livro razão, relativo às variações patrimoniais diminutivas (VPD), ou seja, despesas com pessoal. **O número de observações obtidas:** ,A unidade de análise é o registro contábil e a estatística utilizada é a descritiva. Os dados não são dados públicos e foram autorizados pela gestão.

Em relação à “despesa com pessoal” a Lei nº 101/2000 em seu artigo 19 estabelece os limites de 50% para a União e 60% para estados e municípios em relação a receita corrente líquida. Esses gastos com pessoal, de acordo com IPEA (2020) é o item mais relevante nos orçamentos estaduais.

No PCASP (STN, 2022) a conta “Férias” “registra as obrigações referentes a férias, geralmente apropriadas como percentuais da folha de pagamento da unidade”. Ainda na STN (MCASP, 2021) constam os modelos de registros relacionados com o 13º salário (gratificação natalina) e férias são exemplos de obrigações consideradas passivos derivados de apropriações por competência. Para o reconhecimento dos passivos relacionados ao 13º salário e às férias deve-se realizar a apropriação mensal em conformidade com o regime de competência. A conta “VPD de constituição de provisões compreende a constituição de provisões, entendidas como os passivos de vencimento ou montante incertos e não se confundem com os passivos derivados de apropriação por competência, como férias e décimo-terceiro salário.

A conta “Ferias - Abono Pecuniário” “registra as variações patrimoniais diminutivas provenientes de despesas com a conversão em abono pecuniário de um terço do valor da remuneração devida ao empregado no período de férias”.

A conta “Salário” “registra as variações patrimoniais diminutivas realizadas com gratificação natalina” (13º salário). Para as obrigações trabalhistas o plano de contas do setor público tem duas contas no elemento patrimonial passivo: (i) Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a curto prazo; (ii) Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a longo prazo.



Foram eliminadas as “notas de sistema” e as “anulações”. As notas de sistema compreendem anulação automática de documentos, realizar registros contábeis específicos, como por exemplo, abertura e encerramento do exercício. Onde houve referência a “despesas de exercícios anteriores” colocou-se como mês de competência “DEA” devido a não se ter dados objetivos sobre o período. Os ajustes foram realizados de acordo com os dados contidos nos históricos dos lançamentos (observações).

A solução para o caso relatado por Cruvinel e Lima (2011) existe desde 2013 (STN, 2018), quando criada uma conta intermediária entre o empenho e a liquidação, que é “*Crédito Empenhado em Liquidação*”. Nessa conta são registradas as despesas cujos fatos geradores já ocorreram, porém, não houve liquidação, ou seja, não foram conferidos o objeto e o valor. Todavia, se houver ocorrência do fato gerador do passivo simultaneamente à liquidação a conta “crédito empenhado em liquidação” não precisa ser usada. (MCASP, 2018, 2022). Entretanto, não se observou a aplicação dessa conta nos registros analisados.

2.3 PREPARAÇÃO DO BANCO DE DADOS E VARIÁVEIS

Para a análise criou-se variáveis binárias (dummies). A variável “Regime” refere-se a diferença entre os registros contábeis e os ajustes por competência. Essa variável foi criada caso haja algum registro que não esteja seguindo o regime de competência. Será necessário a leitura do histórico do registro para verificar sua competência.

Para essa variável “regime” atribuiu-se valor um “1” se o período do livro razão for igual ao período registrado por competência e “0” se diferente. Esses ajustes foram baseados nas informações que estavam presentes nos históricos. Alguns históricos destacavam o período a que se referia ao fato contábil e outros não tinham essa referência (neste caso não houve ajuste). Outro ponto que permitia classificar ou reclassificar um lançamento contábil era a presença de informação da data em que o fiscal de contrato tinha confirmado o fato contábil. Quando não se tinha informações que pudessem fazer o ajuste o registro foi mantido sem ajuste. As demais informações foram obtidas nos registros contábeis e inseridos em uma planilha eletrônica, com registros em linha.

3 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E RESULTADOS

3.1 NÍVEL DE APLICAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA

Em relação ao regime de competência constatou-se a falta de lançamentos de férias, abono de férias, 13º salário e os impostos incidentes sobre essas contas contábeis (rubricas), além da falta de registros contábeis referentes à contribuição patronal para o fundo de aposentadoria, fato que também foi constatado pela auditoria interna, pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES, 2022) referentes ao balanço geral do estado de 2021 (BGE). Nos pareceres não se encontrou a palavra custos. Como é sabido, a apuração de custos fundamenta-se no regime de competência, sem a correta aplicação do regime de competência, a apuração de custos fica prejudicada, com retrabalho e aumento da margem de erro e redução da acurácia.

Feita essas considerações, o resultado a aplicação do regime de competência na folha de pagamento do pessoal da saúde consta na tabela abaixo.

Tabela 1 - Regime de competência Fundo Nacional da Saúde

Ano Registro Contábil	Regime				Total	Total %
	0	%	1	%		
2021	1.531	43,78%	1.966	56,22%	3.497	100,00%



2022	1.182	32,03%	2.508	67,97%	3.690	100,00%
Total	2.713	37,75%	4.474	62,25%	7.187	100,00%

Fonte: os autores. Regime = “0”: diferença entre lançamento contábil no livro razão e o regime de competência. Regime = “1” se não houver diferença entre eles. Das 7672 observações do banco de dados ficaram 7.187 – foram excluídas as “anulações” e as notas de sistemas.

Na tabela 2, abaixo está o teste *t*. O teste *t* é um teste de hipótese que permite comparar médias, resumindo os dados amostrais em um número que é o valor *t*.

Tabela 2: Teste *t* por ano da variável regime entre os anos de 2021 e 2022

Grupos	Obs.	Média	Erro Padrão	Desvio Padrão	Intervalo de Confiança 95%	
2021	3497	0,5621962	0,0083907	0,4961875	0,545745	0,5786473
2022	3690	0,6796748	0,0076823	0,4666647	0,6646128	,6947368
Combinada	7187	0,6225129	0,0057185	0,484792	0,6113029	0,6337228
diff		0,1174786	0,0113577		-0,139743	-0,0952143
diff = média (2021) - média (2022)					t = -10,3436	
H ₀ : diff = 0				Graus de Liberdade		7.185
H ₀ : diff < 0		H ₀ : diff != 0		H ₀ : diff > 0		
Pr(T < t) = 0,0000		Pr(ITI < ItI) = 0,0000		Pr(T > t) = 1,0000		

Fonte: os autores de acordo com os dados da pesquisa.

O resultado na tabela acima, permite comparar as médias da variável regime nos anos de 2021 e 2022. A hipótese nula (H₀) é de que as médias são iguais a zero. A hipótese alternativa é que a diferença de médias é diferente de zero. O resultado obtido é que a diferença de médias é significativamente diferente de zero “0”, com valor p = 0.0000, em uma avaliação bicaudal. Dessa forma, rejeita-se a hipótese nula (H₀) de que a diferença de médias no regime entre os anos de 2021 e 2022 seja igual a zero “0”. Em outras palavras, as evidências são de uma maior aplicação do regime de competência no ano de 2022 em relação ao ano de 2021, provavelmente devido aos pareceres do TCEES e do MPC (2021; 2022), já citados.

Na tabela 3 está o teste ANOVA (Analysis of Variance) aplicada para determinar se existem diferenças entre as médias aritméticas ou medianas entre grupos / momentos.

Tabela 3: Análise de Variância - ANOVA

Source	SS	df	MS	F	Prob > F
Between groups	63,1388911	2	31,5694456	139,50	0,0000
Within groups	1625,73853	7184	0,22629906		
Total	1688,87742	7186	0,2350233		
Bartlett's equal-variances test:		chi2(1)=	12,2398	Prob>chi2=	0,0000

Fonte: dados da pesquisa. Nota: Teste de Bartlett realizado em células com variância positiva: 1 células de observação múltipla não usadas.

A hipótese nula (H₀) é de que “não há diferença entre as médias aritméticas entre dois ou mais grupos” (ou momentos). Neste teste estão três pressupostos principais da análise de



variância que são: (i) aleatoriedade e independência dos erros; (ii) normalidade; (iii) homogeneidade da variância. A “estatística F” somente é afetada se: (i) houver um distanciamento significativo da distribuição normal; (ii) o tamanho das amostras for igual em cada grupo dos grupos (Levine, Berenson e Stehman, 2000).

De acordo com os resultados na tabela 3, as evidências são para que seja rejeitada a hipótese (H0), portanto, existem diferenças estatisticamente significativas nos registros contábeis entre os anos (momentos) analisados, confirmando os resultados da tabela 2.

4 DISCUSSÃO DOS ACHADOS DA PESQUISA

Os resultados evidenciam que o regime de competência está parcialmente aplicado nas unidades hospitalares públicas (UHP) no estado. Nestas unidades houve uma maior aplicação em 2022, provavelmente em função dos pareceres do Tribunal de Contas (TCE) e do Ministério Público de Contas (MPC) relativos ao Balanço Geral do Estado de 2021. No Relatório Técnico do TCE-ES (2022) consta que na LC nº 101/2000 (Brasil, 2000) e na Estrutura Conceitual aplicada à Contabilidade do Setor Público – NBC TSP está definido que os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público devem ser elaborados com base no regime de competência. E o prazo limite que consta na Instrução Normativa TC 036/2016 para o reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.), se encerrou em janeiro de 2017.

O que se evidencia é que são necessárias mudanças profundas na cultura contábil e nas legislações vigentes como afirmado por Polzer e Reichard (2019), Neves e Gómez-villegas (2020), Wines e Scarborough (2015), Ezzamel, Hyndman, Johnsen e Lapsley (2014), Jones (2012) e Jones, Lande, Lüder e Portal (2013), Jorge, Carvalho e Fernandes (2008) e Baker e Rennie (2006). Está também de acordo com Edelman, Krieger, Eliason, Albiston e Mellema (2011) que afirmam que as organizações respondem e constroem sistemas de regras formais, aplicando em seu ambiente, associando a estrutura institucional à conformidade legal. Aldrich (2012) define instituições como “comportamento padronizado gerado com significado por sistemas normativos e perpetuado por trocas sociais facilitadas por entendimentos cognitivos compartilhados.

Na folha de pagamento os registros contábeis como férias, abono de férias, 13º salário e encargos sociais podem ser calculados de forma automática, pois os registros estão postos e os valores já estão definidos. Assim sendo, as evidências estão de acordo com as afirmações de Aquino e Neves (2019) de que servidores públicos, consultores de fornecedores de software ou de assessorias podem se posicionar a favor de uma adoção meramente cerimonial das práticas, ou sugerir saídas pragmáticas e superficiais para burlar certos requisitos normativos.

Entretanto, essa solução prejudica a coleta de informações úteis e combinação com diferentes fontes de dados, não favorecendo ao processo decisório, prestação de contas, monitoramento e responsabilização, por estarem distorcidas no espaço e tempo. Desta forma, tem-se um conflito entre o ambiente normativo e as melhores práticas gerenciais por informações geradas que não atendem as características qualitativas das informações contábeis. (ver De Contabilidade, 2016, 2021). A análise estatística fica prejudicada não atendendo aos requisitos estabelecidos (ver CGU, 2022; Leite & Rezende, 2010), ou seja, implementar políticas públicas efetivas baseadas em dados e evidências, mas, com informações não foram geradas pelo regime de competência, fica prejudicada também a alimentação para os sistemas de apoio a decisão.



Ao se verificar os registros contábeis constatou-se que a informação sobre o período de ocorrência do fato gerador está sendo registrado em alguns históricos (histórico = observações no *software*). Assim, as evidências estão de acordo com Azhar, Alfian, Kishan e Assanah (2022), Becker, Jagalla, & Skærbæk (2014) e Lande e Rocher (2011) ou seja, a aplicação do regime de competência no setor público difere da descrita no setor privado. Ou, está de acordo com a afirmação dos autores Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) e Polzer e Reichard (2019) de que a maioria dos governos adaptou o regime de competência às suas próprias necessidades.

Diante deste fato e do conflito existente entre leis é necessário que seja criado um “campo” onde possa ser registrado o período a que se refere o lançamento conforme requerido no regime de competência. Com esse registro em um banco de dados é possível verificar o nível de adesão dos registros contábeis ao regime de competência de forma simples e eficaz. Assim, será possível observar as variações entre períodos (mensal, trimestral e anual) e com isso aumentar o controle / monitoramento, de forma que a gestão e órgãos de controle interno e externo possam analisar as variações ocorridas e detectar erros e fraudes mediante os registros contábeis. Além disso, facilitará os registros contábeis para apuração de custos de forma eficaz e com maior acurácia e evitando retrabalho.

Com maior nível de adesão os gestores públicos terão informações úteis disponibilizadas. Significando, assim, que melhores decisões poderão ser tomadas, baseadas na previsão e na confirmação pelos gestores públicos e que os órgãos de controle poderão monitorar com maior eficácia e acurácia, já que as informações permitirão verificar e analisar as variações ocorridas em determinado período, evitando-se, assim, mesmo mau uso desses recursos ou mesmo desvios (fraudes) de recursos públicos em tempo hábil para recuperá-los.

Esse fato pode ser explicado pelos pareceres do tribunal de contas e do ministério público de contas. No Parecer TCEES (2022) analisando o Balanço Geral do Estado de 2021 estão as observações abaixo e que estão de acordo com os achados da pesquisa.

Primeiramente, a declaração do governo que consta no Balanço Geral do Estado do Espírito Santo (BGE, 2021, p. 4) é essa:

Essas demonstrações foram elaboradas de acordo com as orientações da Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018, que observa os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 e, também, as disposições do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relativas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16 e NBCs TSP, quando aplicáveis).

O que fica entendido é que as demonstrações contábeis estão de acordo com todas as normas e orientações que regulam o tema. Entretanto, na Lei Complementar nº 4.320/64 a predominância é do orçamento e o regime é o misto, ou seja, regime de caixa para as receitas e competência para as despesas. Entretanto, a competência na referida lei é diferente do conceito das normas internacionais, portanto, um conflito está presente na contabilidade pública. Fica evidente que a Lei nº 4.320/64 predominará quando houver divergência nos registros a serem realizados, o que é compreensível, já que esta lei já está sedimentada e propicia segurança jurídica e administrativa para todos os participantes, ou seja, ele fornece legitimidade aos registros contábeis.

No parecer do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES, 2022, p.77) consta:

Chama a atenção a inexistência de contas representando as contribuições do ente,



diante da ausência de contribuição patronal para o referido fundo. Percebe-se ainda que os valores de contribuição dos aposentados, pensionistas e dos segurados ativos, somada à compensação previdenciária, correspondem a 17,68% do saldo de benefícios (aposentadorias/reserva/reformas/pensões e outros benefícios concedidos e a conceder). Assim, os benefícios a militares deverão ser suportados por aportes do tesouro, conforme estabelecido em lei, com valores equivalentes a R\$ 10,83 bilhões.

Em relação às férias por competência o TCEES (2022a, p. 157) assim se manifestou:

A auditoria identificou que a apropriação mensal de Férias a Pagar não foi reconhecida nas unidades gestoras do Poder Executivo, o que não só representa desconformidade com os dispositivos normativos retromencionados como também causa distorção em valor não estimado no passivo, uma vez que no Estado do Espírito Santo o período aquisitivo das férias não coincide com o ano civil, por força do § 2º do artigo 115 da LC 46/94 que dispõe: "somente após o primeiro ano de efetivo exercício adquirirá o servidor público, o direito a gozar férias".

O que fica registrado no Tribunal de Contas (TCEES) e no Ministério Público de Contas (MPCES) é que o orçamento ainda tem supremacia sobre a contabilidade patrimonial, por isso somente ressalvas, ficando no campo da determinação conforme citação do MPC (2022). O que realmente se pune são danos ao erário (Brasil, 1992) e ao não se cumprir a regra de ouro, que impede que governos se endividem para pagamento de despesas correntes. (Brasil, 1988, artigo 167). Sem dados ao erário e quebra da regra de ouro o Tribunal de Contas e o Ministério Público de Contas atuam como pedagógico.

A não aplicação do regime de competência nos moldes requeridos está na afirmação que consta no Acórdão do TCEES (2020) sobre o conflito entre a NBC TSP e a Lei Complementar nº 4.320/64 (Brasil, 1964), destacando uma parte da referida citação onde o Conselheiro considera que a falha foi da contabilidade e não da gestora, ao usar a lei e não a regra contida na NBC TSP – Estrutura Conceitual e destaca que ao aplicar a lei não houve danos ao erário ou à prestação de contas. Essa justificativa também foi acompanhada pelo Ministério Público de Contas (MPC) que se manifestou favorável à aprovação das contas, afirmando que as ressalvas ficaram no campo da recomendação, possuindo caráter orientativo e não de determinação. (MPC, 2022).

Portanto, a Lei nº 4.320/64 ainda norteia a contabilidade patrimonial, e como já afirmado pela STN, essa lei priorizou o orçamento e não os aspectos patrimoniais – como ela ainda está vigente, é esperado que ela ainda norteie a contabilidade pública. Nesse caso específico é necessário revogar ou alterar a Lei nº 4.320/64, mas, essa lei fornece o passo a passo para os registros contábeis, entre os vários sistemas, dentre eles o patrimonial e o orçamentário. Como ela fornece segurança jurídica e segurança administrativa, já que os registros são objetivos e fáceis de entender e acompanhar e o espaço para a discricionariedade do gestor e demais servidores é muito menor do que se usado o regime de competência, provavelmente continuará essa predominância nos órgãos de controle e no Congresso Nacional.

5 CONCLUSÃO

Esse artigo teve como objetivo desenvolver uma metodologia para avaliar o nível de aplicação do regime de competência nas Unidades Hospitalares Públicas (UPS). A folha de pagamento é feita no Fundo Estadual de Saúde e os dados foram os registros contábeis obtidos no livro razão no período de 2021 e 2022, mediante autorização, uma vez que esses dados não são públicos.

Diante da demora em se aprovar uma lei de finanças públicas que permita o registro



de receitas e despesas por competência, dando ênfase aos elementos patrimoniais e de resultado e que permita maior discricionariedade para os gestores públicos, essa metodologia permitirá um ajuste que facilitará a tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização. A metodologia mostrou-se eficaz, simples e executável, facilitando ao gestor público e aos órgãos de controle obterem informações por período específico e atendendo às características qualitativas das informações úteis.

Abrindo um campo para a colocação do período a que se refere o registro contábil, facilita muito para tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização. Assim, as informações contábeis por competência poderão ser comparadas entre períodos na própria entidade e com outras entidades similares, como também servirá para alimentar o sistema de apoio a decisão e para o *business intelligence* (BI) conforme afirmado por Leite e Resende (2010). Também servirá para que gestores e órgãos de controle ajam de forma proativa conforme a descrito pela Controladoria Geral da União (CGU, 2022).

Dessa forma, com coleta automática de informações, de diferentes fontes de dados já existentes, permite alimentação dinâmica para os sistemas de apoio à decisão, dentre eles o *business intelligence* (BI), que possibilita “[...] a transformação de dados primários, em fatos e formas significativas ou, melhor dizendo, gerando informações executivas e inteligentes”. (Leite & Rezende, 2010, p.462). Assim, grandes volumes de dados podem ser obtidos e analisados em modelos estatísticos, fornecendo informações úteis para o processo decisório dos gestores. (Leite & Rezende, 2010)

As evidências são de que o regime de competência não está sendo aplicado de forma plena, embora tenha tido uma maior aplicação no ano de 2022 em relação ao ano de 2021. Um dos motivos é que o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está sendo pedagógico, assim também o Ministério Público de Contas. Certamente um dos motivos pelo qual não se aplicou plenamente o regime de competência é que a Lei Complementar nº 4.320/64 dá segurança jurídica e administrativa a todos os servidores que participam do processo orçamentário.

Ainda sobre a questão legal, observou-se que nos registros contábeis o período ao qual pertence o fato contábil é escrito nas observações (histórico) e não são feitos os registros conforme o regime de competência, ou seja, quando da ocorrência do fato gerador. Vale lembrar que o prazo para preparação e implementação de sistemas para o Estado tenha sido 2016 conforme Instrução Normativa do TCEES nº 036/2016. Desta forma recomenda-se que seja feito o registro conforme estabelecido nas normas ou que seja criado um campo onde o setor contábil possa colocar o período a que se refere a despesa, propiciando maior utilidade às informações contábeis para os gestores públicos e órgãos de controle.

Dessa forma, observou-se que: (i) os sistema de folha de pagamento ainda não está preparado para realizar todos os registros contábeis por competência; (ii) os registros por competência estão sendo adaptados, com indicação do período ao qual se referem nas observações (históricos) e não no período correto, o que sem prejudica a tomada de decisão e a formação de custos dos serviços prestados; (iii) os tribunais de contas e o ministério público de contas estão sendo pedagógicos o que é um incentivo para a continuidade da aplicação parcial do regime de competência.

Portanto, é preciso melhorias no sistema contábil e treinamento de contadores e demais integrantes do setor contábil para que o regime de competência possa ser aplicado de forma plena. Mesmo porque os registros de 13º salário, férias, abono de férias e contribuição patronal, por exemplo, podem ser registradas de forma automática, portanto, podem ser realizadas pelo próprio sistema, mediante um gatilho no sistema. Os registros por competência nos históricos demonstram a necessidade de treinamento dos profissionais



contábeis relativos à folha de pagamento (benefícios a empregados / servidores).

Além disso, é preciso que seja feita uma articulação entre Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas, Ministério Público e Secretaria da Fazenda para que o regime de competência possa ser aplicado de forma plena e, dessa forma, propiciar uma base para a implantação das IPSASs. Pelos pareceres tanto do TCEES e do MPC não existem motivos para que o regime de competência possa ser aplicado de forma plena.

Certamente a Câmara dos Deputados mantém a posição do TCEES e MPC. Além disso é preciso alterar ou revogar a LC nº 4.320/64 para que os registros contábeis sejam realizados além do orçamento, caso contrário, os registros patrimoniais continuarão da mesma forma ou com poucas modificações.

As limitações deste trabalho estão no período abordado, que é de 2021 e 2022. Também o fato de que os registros contábeis não continham o período ao qual pertencia a despesa, influenciando variável criada para a análise, com resultado do uso do regime de competência pode estar superestimado. Além disso, não foi possível obter a folha de pagamento por unidade gestora, o que também propiciaria uma melhor análise e determinação de padrões contábeis no setor público de saúde analisado.

Como sugestões de pesquisas futuras seria relevante aplicar essa pesquisa em outros estados e em municípios de forma que se possa ter um retrato mais fiel da aplicação do regime de competência no Brasil, uma vez que as contas serão consolidadas conforme requerido pela Lei Complementar 101/2000. Relevante também uma pesquisa junto aos usuários das informações contábeis sobre a aplicação, utilização e benefícios dos relatórios contábeis gerados com base no regime de competência, bem como uma pesquisa junto aos contadores e demais servidores ligados ao setor contábil.

REFERÊNCIAS

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 469-495.
- Agência Senado. Disponível em:
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/10/20/cpi-da-pandemia-principais-pontos-do-relatorio>, 29 de janeiro de 2022.
- Aldrich, H. E. (2012). The emergence of entrepreneurship as an academic field: A personal essay on institutional entrepreneurship. *Research Policy*, 41(7), 1240-1248.
- Alt, J. E., & Lassen, D. D. (2006). Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries. *European Economic Review*, 50(6), 1403-1439.
- Aquino, A. C. B. D., & Neves, F. R. (2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting (ASAA Journal)*, 12(3), 120-143.
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Azhar, Z., Alfian, E., Kishan, K., & Assanah, N. H. (2022). Accrual accounting at different levels of the public sector: A systematic literature review. *Australian Accounting Review*, 32(1), 36-62.
- Baker, R. O. N., & Rennie, M. D. (2006). Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective*/Les Forces Ayant Mené L'administration Fédérale Canadienne À Adopter La Comptabilité D'exercice: Une Perspective Institutionnelle. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1),



- 83-112.
- Beatriz Cuadrado-Ballesteros & Marco Bisogno (2020): Reformas contábeis do setor público e qualidade da governança, *Public Money & Management*, DOI:10.1080/09540962.2020.1724665
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 324-338.
- Borges, T. B., Mario, P. D. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. D. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44, 877-901.
- Brasil. (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Recuperado em 05 junho, 2020, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm.
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm em 14/03/2023.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 23 agosto, 2021, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Brasil. (2008). Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de : < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>>, em: 16/03/2023.
- Brasil. (2009). Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Recuperado de: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm> em 17/03/2023.
- Brasil. (2013). Ministério da Fazenda. PORTARIA MF nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais cerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de: < https://servicos2.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf>, em 16/03/2023.<
- Brasil. (2015). Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. PORTARIA nº 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Recuperado de < <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=29/09/2015&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=120>>, em: 16/03/2023.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. Diversos acórdãos em diversos anos. Recuperado de:<<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/pesquisa/acordao-completo>>, em diversos períodos.
- Bruno, A., & Lapsley, I. (2018). The emergence of an accounting practice: The fabrication of



- a government accrual accounting system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1045-1066.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013) Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector”, *Financial Accounting & Management*, 21(3), 309-336.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2018). Norma brasileira de contabilidade, NBC-TSP 14, de 18 de outubro de 2018. Recuperado de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP14.pdf> em 14/03/2023.
- Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 4(1), 1-17.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2021). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34. Recuperado de: <
https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=NBCTSP34.doc&_ga=2.255877901.700482855.1688762667-967075427.1678791802>, em 18 de dezembro de 2022.
- Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2016). NBC TSP Estrutura Conceitual. (2016). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Recuperado em 25 de fevereiro de 2021 de https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc
- Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade-REPEC*, 5(3), 69-85.
- Edelman, L.B., Krieger, L.H., Eliason, S.R., Albiston, C.R., Mellema, V., 2011. When organizations rule: judicial deference to institutionalized employment structures1. *Am. J. Sociol.* 117 (3), 888–954
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., & Lapsley, I. (2014). Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 409-422.
- Governo do Estado do Espírito Santo. (2020). Prestação de contas anual. Relatório de gestão. Anexo ii – item 02 - IN TCEES Nº 68, DE 08/12/2020. Recuperado de <https://sefaz.es.gov.br/Media/Sefaz/Tesouro%20Estadual/Presta%C3%A7%C3%A3o%20de%20contas%20do%20governador/2020/Relat%C3%B3rio%20de%20Gest%C3%A3o%20-%202020.pdf>, em 09/04/2020.
- Governo do Estado do Espírito Santo. (2023). Portal da Transparência. Despesas previstas por área de atuação do governo para o ano de 2023. Recuperado de <
<https://transparencia.es.gov.br/comum/principal/areasatuacaotodas>> em 09/04/2023.



- IBGE. Cidades e Estados do Brasil. <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/21>
- IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*. Recuperado de <https://www.ipsasb.org/>
- Irwin, T. C. (2020). Accrual Accounting and the Government's Intertemporal Budget Constraint. *Public Budgeting & Finance*, 40(4), 128-141.
- Jones, R. (2012). Budgetary accounting in national governments: Anglo versus American accounting. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 286-305.
- Jones, R., Lande, É., Lüder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 419-441.
- Jorge, S. M., Carvalho, J. B. da C., & Fernandes, M. J. (2008). From Cash To Accruals In Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed. *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, (10), 239-261.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR- Brazilian Administration Review*, 15.
- Lande, E., & Rocher, S. (2011). Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31(3), 219-222.
- Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2021). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 9ª edição, publicado em novembro de 2021. Recuperado de: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943>, em 25/03/2021.
- Ministério da Saúde. Sistema Único de Saúde. Recuperado de <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-de-a-a-z/s/sus> em 14/03/2023.
- Ministério Público de Contas (MPC). (2022). Processo TC-4137/2022. <<https://transparencia.es.gov.br/Comum/PrestacaoContas>>, em 30/03/2023.
- MTO. (2023). Ministério do Planejamento e Orçamento (2023). Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Manual Técnico de Orçamento. Brasília. Disponibilizada em 24 de março de 2023. Recuperado de:<<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2023:mto2023-atual.pdf>> em 24 de março de 2023.
- 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.
- Pallot, J. (2001). A decade in review: New Zeland's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountability & Management*, 17(4), 383-400.
- Peter Van Der Hoek, M. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32-45.
- Pigatto, J. A., Holanda, V. B., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 821-837. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400004>
- Pollanen, R., & Loiseau-Lapointe, K. (2012). Accounting reform in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 359-377.
- Polzer, T. & Reichard, C. (2019). IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: Analysis of the discourses among countries and stakeholders. *International*



- Journal of Public Sector Management, 33(2/3), 247-264. Recuperado de <https://doi-org.ez120.periodicos.capes.gov.br/10.1108/IJPSM-12-2018-0276>
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.
- Sefaz. (2021). Notas explicativas Governo do Estado Do Espírito Santo: notas explicativas demonstrações contábeis 2021. Recuperado de :<
<https://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/Temp/202104281846464585.pdf>>.
Acesso em 27/03/2023.
- Senado Federal (2021). Relatório final da Comissão Parlamentar de Inquérito da Pandemia (Instituída pelos Requerimentos nos 1.371 e 1.372, de 2021),
<https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?codcol=2441>
- Senado Federal. (2016). Projeto de lei do Senado PLS nº 229 de 2009. Estabelece normas sobre finanças públicas (planejamento, orçamento, execução orçamentária e controle), tendo por base o princípio da responsabilidade. Altera dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Revoga a Lei nº 4.320/64.. Recuperado de: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3931750&ts=1630412589110&disposition=inline>> , em 23/03/2023.
- Stata. linktest — Specification link test for single-equation models. Recurado de:<<https://www.stata.com/manuals/rlinktest.pdf>>, em 13 de junho de 2023.
- Sudirman, I., Siswanto, J., Monang, J., & Aisha, A. N. (2019). Competencies for effective public middle managers. *Journal of Management Development*. Recuperado em 18 de março de 2020 de <https://doi-org.ez120.periodicos.capes.gov.br/10.1177/0095399714546326>
- TCEES. (2020). Acórdão TC-751/2020-8 – 1ª Câmara prestação de contas anual. 1ª Câmara Processo: 07354/2018-7 Classificação: Prestação de Contas Anual de Ordenador Exercício: 2017 UG: IPACI - Instituto de Previdência do Município de Cachoeiro de Itapemirim. Recuperado de: < <https://www.tcees.tc.br/jurisprudencia>>, em 30/03/2023.
- TCEES. Instrução Técnica Conclusiva 02152/2022-6. (2022b). Processos: 04137/2022-1, 03619/2021-6, 03528/2021-2. Classificação: Prestação de Contas Anual de Governador. Setor: NCCONTAS - Núcleo de CE Consolidação de Contas de Governo, exercício 2021. Recuperado de: <<https://transparencia.es.gov.br/Comum/PrestacaoContas>>, em 30/03/2023.
- TCEES. Relatório Técnico 00155/2022-6. (2022a) Prestação de contas anual de governador: RT contas do governador 2021. Recuperado de: <<https://transparencia.es.gov.br/Comum/PrestacaoContas>>, em 30/03/2023.
- Da União, Tribunal de Contas. (2022). Diversos Acórdãos em diversos anos. Recuperado de < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/>>, em 01/04/2023.
- Vian, T. (2020). Anti-corruption, transparency and accountability in health: concepts, frameworks, and approaches. *Global health action*, 13(sup1), 1694744.
- Wines, G. & Scarborough, H. (2015). Australian government budget balance numbers: The hybrid nature of public sector accrual accounting. *Accounting Research Journal*, 28(2), 120-142. Recuperado de <https://doi-org.ez120.periodicos.capes.gov.br/10.1108/ARJ-01-2014-0001>
- Wooldridge, J. M. (2016). Introdução à econometria: uma abordagem moderna. São Paulo: *Cengage Learning*.
- CGU, Controladoria Geral da União. (2022). Plano diretor de Tecnologia da informação



- 2022-2023. Recuperado de: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/governanca/planejamento-estrategico/arquivosti/pdti-2022-2023.pdf>>, acessado em 26/06/2023.
- Alsharari, NM (2019). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: Institutional isomorphism, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 33, n. ° 2/3, pp. 165-189.
- Sudirman, I., Siswanto, J., Monang, J., & Aisha, A. N. (2019). Competencies for effective public middle managers. *Journal of Management Development*. Recuperado em 18 de março de 2020 de <https://doi-org.ez120.periodicos.capes.gov.br/10.1177/0095399714546326>.
- Johansen, M., & Hawes, D. P. (2016). The effect of the tasks middle managers perform on organizational performance. *Public Administration Quarterly*, 589-616.
- Neshkova, M. I. (2014). Does agency autonomy foster public participation? *Public Administration Review*, 74(1), 64-74.
- Neshkova, M. I., & Guo, H. (2012). Public participation and organizational performance: Evidence from state agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 22(2), 267-288.
- Chen, C. A., Berman, E. M., & Wang, C. Y. (2014). Middle managers' upward roles in the public sector. *Administration & Society*, 49(5), 700-729.
- Thurmaier, K. (1995). Decisive decision making in the executive budget process: analyzing the political and economic propensities of central budget bureau analysts. *Public Administration Review*, 448-460.
- Leite, L. D. O., & Rezende, D. A. (2010). Modelo de gestão municipal baseado na utilização estratégica de recursos da tecnologia da informação para a gestão governamental: formatação do modelo e avaliação em um município. *Revista de Administração Pública*, 44, 459-493.
- IPEA (2020). Santos, Cláudio Hamilton Matos dos., Brito, André José Silva de., Cavalcante, Diogo Moreira Chaves., Martins, Felipe dos Santos. (2020). Indicadores da política salarial das administrações públicas estaduais brasileiras (2004-2018). Recuperado de:<<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2020/04/CC47-Nota-t%C3%A9cnica-Remuner%C3%A7%C3%A3o-dos-estados-III.pdf>>, em 08/07