

Aderência entre os Sistemas de Coleta de Dados e seus Efeitos sobre a Prestação de Contas dos Entes Federados Brasileiros

Adherence between Data Collection Systems and their Effects on the Accountability of Brazilian Federated Entities

Diana Vaz de Lima

Doutora em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN) pela Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)

Professora Associada e Pesquisadora da Universidade de Brasília (UNB)

Endereço: Campus Darcy Ribeiro, Asa Norte, FACE

CEP 70.000-000 – Brasília/DF

E-mail: diana_lima@unb.br

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4477-445X>

André Feliciano Lino

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP)

Professor da Essex Business School, na University of Essex (UK)

Endereço: EBS.3.25, Colchester Campus

E-mail: andre.lino@essex.ac.uk

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1121-4971>

Johnatan Brito de Oliveira

Bacharel em Ciências Contábeis (UnB)

Auxiliar de Analista de Inteligência do Centro de Inteligência do Exército

Endereço: Campus Darcy Ribeiro, Asa Norte, FACE

CEP 70.000-000 – Brasília/DF

E-mail: johnatanbrito@hotmail.com

Warlem Luiz Miranda

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Cariacica (Uniest)

Endereço: Rua Comissário José Dantas de Mello, nº21, Boa Vista Vila Velha

CEP 29102-770 – Vila Velha/ES

E-mail: warlemluizmiranda@hotmail.com

Resumo

O objetivo deste estudo é analisar o grau de aderência entre os sistemas de coleta de dados dos Tribunais de Contas (TCs) e os sistemas de coleta de dados do Governo Federal (STN, Educação e Saúde) visando compreender seus efeitos sobre a prestação de contas no ciclo de gestão financeira dos entes federados brasileiros. Para isso, foram analisados os dados referentes às informações complementares da natureza de despesa (ND) e fontes de recursos (FR) dos sistemas federais (Siconfi/MSC, Siope, Siops) e de seis Tribunais de Contas (TCs), selecionados por amostragem intencional. Entrevistas complementares foram utilizadas para triangulação e validação de análises. A equipe da pesquisa também contou com a experiência prática de um dos autores que há 30 anos atua na concepção de sistemas contábeis e lida com servidores/contadores de governos locais. Os achados da pesquisa mostram baixo grau de aderência tanto na análise sobre os códigos de fontes de recursos quanto na análise dos códigos de despesa com pessoal, o que pode explicar a baixa disseminação da Matriz de

Submetido em 06/12/2022 e aceito em 12/05/2025 por Rodrigo de Oliveira Leite após o processo de Double Blind Review

Este trabalho foi anteriormente apresentado no evento 7º Congresso UNB de Contabilidade e Finanças

Saldos Contábeis (MSC) entre os entes federados brasileiros, o aumento dos custos do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e a percepção de *accountability overload* no campo. Finalmente, a larga utilização do uso de contas de co-relacionamento (De/Para) pode comprometer a qualidade da informação contábil fornecida pelos governos locais e aumentar a discricionariedade dos TCs na interpretação de normas fiscais e contábeis.

Palavras-chave: *Accountability Overload*. Controle no Setor Público. Governos Locais. Prestação de Contas. Tribunais de Contas.

Abstract: *The objective of this study is to analyze the degree of adherence between the data collection systems of the Courts of Accounts (TCs) and the data collection systems of the Federal Government (STN, Education and Health) in order to understand their effects on accountability in the financial management cycle of Brazilian federated entities. For this, data referring to complementary information on the nature of expenditure (ND) and sources of funds (FR) of the federal systems (Siconfi/MSC, Siope, Siops) and of six Courts of Auditors (TCs), selected by sampling intentional. Complementary interviews were used for triangulation and validation of analyses. The research team also relied on the practical experience of one of the authors who has worked for 30 years in the design of accounting systems and deals with servants/accountants of local governments. The research findings show a low degree of adherence both in the analysis of the source of funds codes and in the analysis of the personnel expense codes, which may explain the low dissemination of the Accounting Balances Matrix (MSC) among Brazilian federated entities, the increase in costs of the process of convergence of Brazilian public accounting to international standards and the perception of accountability overload in the field. Finally, the widespread use of co-relationship accounts (From/To) can compromise the quality of accounting information provided by local governments and increase TCs' discretion in interpreting tax and accounting standards.*

Keywords: *Accountability Overload*. Control in the Public Sector. Local Governments. Accountability. Courts of Accounts.

1. Introdução

O processo de internacionalização da contabilidade pública brasileira e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, 101/2000) impulsionaram as demandas informacionais e a automatização das prestações de contas nos municípios e estados da federação (Amorim & Marques, 2019; Lima & Lima, 2019; Aquino, Lino & Azevedo, 2022). Entre os elementos complementares dessas informações, a codificação da natureza da despesa e das fontes de recursos são fundamentais para compreender a alocação de recursos, verificar a aplicação correta dos gastos públicos e aferir a responsabilidade fiscal.

Para viabilizar o controle sobre a execução de políticas públicas e a gestão fiscal ou *compliance* das políticas contábeis estabelecidas, diversos órgãos no governo central e organizações de auditoria dos entes federados brasileiros passaram a desenvolver seus próprios sistemas de coleta de dados (Aquino, Lino, & Azevedo, 2022; Aquino, Lino, Azevedo, & Silva, 2022). Por exemplo, no nível federal temos, entre outros, o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), o Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde (Siops) e o Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação (Siope). Já no nível estadual, desde 1994 cada Tribunal de Contas vem aperfeiçoando seus sistemas de coleta de dados, com uma diversidade significativa, gerando diferentes níveis potenciais de coerção destas cortes em seus jurisdicionados, o que pode trazer efeito direto nas bases para aumento da transparência e desenvolvimento do controle social (Lino & Aquino, 2018; Aquino, Lino, & Azevedo, 2022).

A multiplicidade de sistemas de coletas de dados e seus múltiplos *leiautes* caracterizam o que a literatura anterior discute por *accountability overload*, ou seja, esforços descoordenados para garantir a responsabilização de prestadores de contas sem levar em conta os custos de oportunidade (Halachmi, 2014). Dentre os efeitos colaterais mais evidentes, está a duplicidade na coleta de informação da mesma natureza, com variação na operacionalização da regulação vigente, o que pode induzir diferentes práticas contábeis e dificultar a consolidação nacional das contas públicas (Aquino, Lino, & Azevedo, 2022). Na prática, os entes locais podem estar sendo obrigados a atender a diferentes exigências, por exemplo com relação à codificação de fontes de recursos e natureza de despesa, por vezes conflitantes, nos sistemas federais e nos tribunais de contas.

Foi nesse contexto de despadronização e inconsistência informacional que o governo federal passou a promover medidas normativas de harmonização. Em especial, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 20/2021 e a Portaria STN nº 710/2021 estabeleceram uma nova estrutura de codificação para as fontes e destinações de recursos, bem como para a natureza da receita, visando padronizar os dados enviados à União. Tais portarias marcaram uma inflexão na tentativa de instituir uma linguagem contábil comum entre os entes da federação, em conjunto com a criação da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), desenvolvida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com base em taxonomias XBRL (STN, 2020; Oliveira *et al.*, 2020). O intuito era de simplificar e racionalizar os fluxos de informação no processo de prestação de contas, potencialmente reduzindo retrabalho e tornando a informação contábil mais útil e de fácil compreensão (Soares, Andrade, & Neves, 2021). Contudo, ainda há entraves para a implantação da MSC nos entes federados locais brasileiros, seja pelo fato de poucos contadores conhecerem suas demandas (Oliveira *et al.*, 2020), pela preferência dos contadores de governos locais estar em *compliance* com as exigências dos Tribunais de Contas (CNM, 2019; Lino, Aquino, & Neves, 2022) ou por conta de divergências entre os Tribunais de Contas e a STN no que se refere às mudanças na contabilidade pública (Aquino, Lino, Cardoso, & Grossi, 2020; Soares, Andrade, & Neves, 2021).

Diante desse cenário, esta pesquisa tem como objetivo analisar o grau de aderência entre os sistemas de coleta de dados de Tribunais de Contas (TCs) e os sistemas de coleta de dados do Governo Federal (STN, Educação e Saúde) no cenário anterior às tentativas de padronização normativa e com foco específico nas codificações de natureza de despesa e fontes de recursos. Apesar de os dados empíricos se referirem ao ano de 2020, sua análise é altamente relevante por capturar o cenário institucional que justificou as ações normativas posteriores - e cujos efeitos ainda não foram totalmente absorvidos pelos entes federados. A partir dessa análise é possível discutir os efeitos da (falta de) aderência na prestação de contas que faz ciclo de gestão financeira dos entes federados brasileiros, além das implicações para a gestão pública, em especial o projeto de implementação da matriz de saldos contábeis (MSC).

Metodologicamente, para tratar a questão da pesquisa, foram analisados os dados referentes às informações complementares da natureza de despesa e às fontes de recursos presentes nos sistemas de coleta de dados de um conjunto Tribunais de Contas selecionados e órgãos do governo federal. Tais informações complementares fazem parte do rol das informações contábeis mais demandadas na prestação das contas nacionais (Siconfi/MSC, SIOPE, SIOPS e TCs), sob o escopo da LRF. Entrevistas complementares foram utilizadas para triangulação e validação de análises, além da experiência prática de um dos autores que há 30 anos atua na concepção de sistemas contábeis e lida com servidores/contadores de governos locais.

2. Sistemas de Coletas de Dados para Prestação de Contas dos Entes Federados Brasileiros

Sistemas informatizados e tecnologia da informação tem um papel relevante nas diversas reformas da gestão pública (Cordella & Tempini, 2015), incluindo aquelas relacionadas ao ciclo de gestão financeira de governos (Lino, Aquino, & Neves, 2022). Em geral, os sistemas são úteis para viabilizar o controle sobre a execução de políticas públicas, gestão fiscal ou *compliance* das políticas contábeis estabelecidas (Hood et al., 2004; Cohen, Kaimenaki, & Zorgios, 2007; Azevedo, Lino, Aquino, & Machado-Martins, 2020).

No Brasil, parte do trabalho de fiscalização realizado pelos tribunais de contas (TCs) envolve o acompanhamento das informações de execução orçamentária e contábil dos jurisdicionados cuja análise, de forma repetida, necessita de mecanismos que permitam efetuar o processo de coleta, armazenamento e processamento prévio desses dados (Reis, Dacorso, & Tenório, 2015; Aquino, Lino, & Azevedo, 2022). Essa necessidade levou muitos TCs a desenvolverem sistemas próprios de coleta de dados, adaptados à sua realidade institucional e critérios internos, o que contribuiu para a formação de um ecossistema fragmentado de prestação de contas no país (Lino & Aquino, 2018; Aquino, Lino & Azevedo, 2022). Além disso, órgãos do governo federal também têm suas necessidades informacionais e desenvolvem seus sistemas de coleta de dados. Por exemplo, a partir de 2012, a STN redesenhou seu processo de coleta de dados dos entes federativos ao desenvolver o Siconfi, enquanto o Ministério da Educação utiliza o Siope, e o Ministério da Saúde mantém o Siops.

Lindquist e Huse (2017) argumentam que o avanço tecnológico tornou mais fácil que autoridades como os TCs ou Ministérios passassem a exigir informações e relatórios dos governos estaduais e municipais. Essa alta demanda informacional pode estar gerando sobrecargas nos atores que precisam prestar contas. O baixo custo para demandar informações pode criar, involuntariamente, o que poderia ser chamado de *accountability overload* - quando esforços descoordenados (por diferentes partes interessadas) para garantir a *accountability* acabam prejudicando a eficiência, eficácia e qualidade do serviço de uma organização focal, por exemplo, municípios (Lino, Aquino & Neves, 2022; Halachmi, 2014). Normalmente, isso ocorre quando várias autoridades impõem altas demandas informacionais aos atores que devem prestar contas e seguem critérios de avaliação contraditórios (Bovens, Schilemans & Hart, 2008). No caso brasileiro, essa sobrecarga é potencializada pela existência de múltiplas codificações para uma mesma informação - por exemplo, nas classificações de natureza da despesa e fontes de recursos - o que obriga os entes a manterem processos paralelos e a utilizarem tabelas de correspondência (de/para), aumentando o risco de erro e retrabalho.

Destaca-se que a falta de uniformidade entre os códigos de fontes de recursos utilizados pelos entes federados e aqueles estabelecidos pela STN foi objeto do Inquérito Civil Público nº 1.26.000.0001112/2020-78, do Ministério Público Federal, e à Recomendação nº 13/2020, do Ministério Público de Contas junto ao Tribunal de Contas da União. A ausência de normatização acerca do rol padronizado de fonte de recursos foi esclarecida pela equipe técnica da STN na Nota Técnica SEI nº 28794/2020/ME, informando que muito embora o mesmo seja utilizado na esfera federal (até mesmo antes da publicação da LRF, em 2000), o rol é relativamente novo para os demais entes da Federação. De acordo com o conteúdo da Nota Técnica, até então prevalecia o entendimento de que o conceito de fonte de recursos não era consensual, e que havia sido editada apenas uma minuta de Instrução de Procedimentos Contábeis, de natureza facultativa, sobre o mecanismo fonte de recursos, que foi submetida a consulta pública, em que seriam firmados os conceitos gerais sobre o tema. Ainda assim, segundo a Nota Técnica, não se pretendia definir um rol de fontes de recursos para ser utilizado na execução orçamentária dos entes federados, permanecendo apenas o rol de fontes para recepção das informações no Siconfi, permitindo-se o uso do “De/Para” e reconhecendo-

se as fragilidades inerentes. Na prática o que se viu é que, na ausência da definição de um rol padronizado de fontes pela STN os TCs acabaram definindo cada qual os códigos de fontes que deveriam ser utilizados pelos seus próprios entes jurisdicionados, o que ajuda a explicar as diferenças observadas neste estudo.

Em resposta à crescente fragmentação na classificação de natureza de despesa e fontes de recursos entre os sistemas de coleta de dados, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou um processo de padronização normativa por meio da Portaria Conjunta STN/SOF nº 20/2021 e da Portaria STN nº 710/2021. Esses normativos estabeleceram uma estrutura unificada de codificação das fontes ou destinações de recursos. A aplicação obrigatória dessas regras a partir de 2023 marcou um ponto de inflexão na tentativa de instituir uma linguagem contábil comum entre os entes da federação. No centro dessa estratégia de padronização está a Matriz de Saldos Contábeis (MSC) com linguagem padronizada, atualmente capitaneada pela STN. Segundo Soares, Andrade e Neves (2021), a MSC deve ser gerada de forma diferente das demais obrigações previstas na LRF, tais como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e devem ser observadas suas especificidades, como *leiaute* estruturado e informações complementares. A MSC é baseada no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e exige, além das contas contábeis, o preenchimento de informações complementares que permitem identificar de forma detalhada, por exemplo, a fonte dos recursos utilizados e a classificação da despesa executada (STN, 2020). Segundo o disposto na Portaria STN nº 642/2019, que estabelece as regras para o recebimento e disponibilização dos dados contábeis e fiscais dos entes da Federação no Siconfi, os entes da Federação, por meio do Poder Executivo, encaminharão para a STN/ME, em periodicidade mensal, a MSC gerada conforme *leiaute* definido para o respectivo exercício, com as informações de todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 2000, e das defensorias públicas, de forma agregada, contendo a identificação de Poder e Órgão a que se referem as informações (art. 8º, da Lei Complementar nº 101, de 2000).

Entre as vantagens atribuídas ao envio da MSC está a automatização do processo de consolidação das contas públicas e do cálculo e da publicação dos relatórios exigidos pela LRF, quais sejam, Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). A premissa é que os dados detalhados dos entes federados sejam recepcionados no Siconfi, onde são geradas as minutas dos relatórios da LRF que devem ser apenas homologados pelos responsáveis de cada Órgão ou Poder. Contudo, o envio da MSC não interrompe a necessidade de que sejam preenchidos e enviados os relatórios do Siope e Siops, e tampouco elimina os conflitos regulatórios com os Tribunais de Contas estaduais, que continuam a operar sob suas próprias exigências informacionais estabelecidas em seus sistemas de coleta de dados. Por mais que seja esperado um alinhamento entre os sistemas federais, uma vez que cabe a MSC justamente contribuir para a automatização do processo de consolidação das contas públicas, a relação com os Tribunais de Contas revela um cenário em que existem limites práticos para a padronização normativa e evidencia que a consolidação plena das contas públicas ainda dependeria da superação de barreiras político-tecnológicas.

Nesse sentido, o presente estudo contribui ao preencher uma lacuna relevante: a ausência de análises comparativas sobre a aderência entre os sistemas federais e os sistemas dos Tribunais de Contas. Ao centrar-se no período anterior à vigência plena das portarias de padronização de fontes de recursos e natureza de despesa, este estudo oferece uma linha de base que ajuda a entender os desafios enfrentados para a implementação efetiva da padronização - desafios que, mesmo após a normatização, como discutiremos, aparentam continuar influenciando a prática contábil nos entes subnacionais.

3. Metodologia

Para analisar o grau de aderência entre os sistemas de coleta de dados dos Tribunais de Contas (TCs) e os sistemas de coleta de dados do Governo Federal visando compreender seus efeitos sobre a prestação de contas no ciclo de gestão financeira dos entes federados brasileiros, buscou-se reunir e analisar os dados referentes às informações complementares natureza de despesa (ND) e às fontes de recursos (FR), que descrevem, sob a ótica orçamentária, as despesas e as origens e destinação dos recursos, respectivamente. Analisou-se a estrutura e a concepção lógica de três sistemas concebidos pelo governo federal, a saber, (i) Siconfi, da Secretaria do Tesouro Nacional; (ii) Siope, do Ministério da Educação; e (iii) Siops, do Ministério da Saúde. Além disso, também foram selecionados seis sistemas de coleta de dados de Tribunais de Contas, por meio de amostragem intencional (Patton, 2015), com base na experiência prévia dos autores que trabalham há muitos anos nesta temática e também buscando aqueles Tribunais com diferentes características, como sugerido na tipologia de Lino & Aquino (2018). Foram selecionados para compor o estudo o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE/ES), o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE), o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE/RO), o Tribunal de Contas do Estado de Tocantins (TCE/TO) e, finalmente, o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA). Considerando o grande conjunto de dados obtidos, a discrepância entre os padrões contábeis dos entes federativos e, com isso, a dificuldade para a prestação de contas, foram definidos, como critérios de análise, as despesas com pessoal (ND 3.1.90.11.XX – elemento 11) e as fontes de recursos (FR), por constituírem-se no rol das informações contábeis mais demandadas na prestação das contas nacionais (Siconfi/MS, Siope, Siops e Tribunais de Contas), sob o escopo da LRF.

Quanto à análise documental, em outubro de 2020, plataformas de acesso livre ao público, disponíveis nos websites das organizações analisadas foram acessados para coletar os dados. A escolha dessa linha temporal antecede as mudanças promovidas pelas Portarias STN nº 20/2021 e 710/2021, e foi deliberada. O estudo visa capturar o cenário institucional pré-padronização, funcionando como uma linha de base empírica para entender os obstáculos que motivaram a normatização federal e que ainda afetam sua implementação. Nesse sentido, mesmo com a defasagem temporal dos dados, sua relevância se mantém, pois refletem as práticas e incoerências que a padronização posterior buscou mitigar - tornando a análise não só válida, mas essencial para avaliar os fundamentos do processo de convergência contábil. Registre-se que as informações contábeis analisadas neste estudo – fonte de recursos (FR) e contas de despesas de pessoal foram escolhidas e, portanto, coletadas nos portais dos tribunais de contas, em função da concomitância de duas peculiaridades úteis a esta pesquisa: a) imprescindibilidade para a prestação das contas nacionais; e b) por serem exemplos pontuais de grandes divergências de formatação para a mesma finalidade de registro contábil. Para todas essas decisões, a equipe da pesquisa contou com a experiência prática de um dos autores que há 30 anos atua na concepção de sistemas contábeis e lida com servidores/contadores de governos locais.

As razões que fazem das informações coletadas (FR e ND 3.1.90.11.XX) para a análise serem consideradas importantes ao entendimento dos desafios também se devem pela relevância que essas informações têm no processo de prestação de contas nacionais, principalmente quanto aos relatórios fiscais exigidos pela LRF (RREO e RGF), cuja obrigação se estende a todos os entes federados, condição que as colocam entre as informações mais demandadas pelos usuários (a sociedade) da contabilidade do setor público.

Quanto à análise dos dados, elaborou-se mapeamentos comparativos das informações contábeis que os seis entes federados pesquisados enviaram para seus respectivos TCs e as

informações que esses mesmos entes enviaram para o Siconfi/MS, Siope e Siops, para verificar o nível de aderência da estrutura das informações enviadas. Por último, de posse da análise comparativa, foram aferidos, em termos percentuais aproximados, os graus de aderência dos sistemas de coletas de dados dos Tribunais estudados em relação aos sistemas de coletas federais – Siconfi/MS, Siope e Siops.

Para o critério de fonte de recursos (FR), os dados coletados permitiram um mapeamento mais simplificado de comparação, através das tabelas postas em paralelo e tendo, entre si, a ilustração gráfica de aderência aos sistemas federais, seja pela lógica da igualdade de codificação, seja pela lógica de igualdade de finalidade de contabilização. Em função da grande quantidade de dados a ser analisada, somada às divergências encontradas nos padrões entre si, a pesquisa buscou examinar apenas as contas analíticas, desprezando as contas sintéticas em virtude de seu papel de consolidação de saldos não ser útil a este estudo.

Quanto ao critério de análise comparativa das despesas de pessoal (ND), codificado pelas contas de ND 3.1.90.11.XX, após as primeiras análises evidenciarem um padrão diferenciado de respostas do TCE/ES e do TCE/PE em relação aos demais, coletas de dados complementares, de natureza qualitativa, foram realizadas. Com relação ao TCE/ES, uma reunião presencial foi realizada com dois profissionais que compõem o grupo de trabalho do Programa de Expansão de Uso de Dados do Siconfi, criado pela STN com o objetivo geral de ampliar a utilização interna e externa dos dados coletados pelo Siconfi por meio da MS (Portaria STN nº 391/2018). Essa entrevista não foi gravada, porém, foram feitas anotações tempestivas em cadernos de campo para organizar as informações coletadas (Maharaj, 2016). No caso do TCE/PE, foi realizada uma entrevista assíncrona (Gibson, 2020) cujo contato foi feito via *WhatsApp* com um auditor do quadro do TC - que também atua como pesquisador na temática aqui analisada. Em ambos os casos o objetivo foi de triangular dados, além de confirmar e validar algumas análises empreendidas, como é geralmente feito em entrevistas com especialistas (Bogner, Littig & Menz, 2009; Flick, 2018).

4. Resultados

Esta seção apresenta os resultados a partir da análise de aderência entre os sistemas analisados com relação à fonte de recursos, entre o nível de aderência entre os sistemas analisados com relação às despesas de pessoal, e dos padrões que emergem na busca por maior aderência entre sistemas.

4.1 Grau de aderência entre os sistemas analisados com relação à fonte de recursos

Sob o enfoque das fontes de recursos (FR), verifica-se que, em 2020, havia baixo grau de aderência entre os sistemas de coletas de dados dos TCs analisados e os códigos estabelecidos pela STN (Tabela 1). Em média, os códigos de FR adotados nos sistemas de Tribunais de Contas analisados apresentam cerca de 20% de aderência com os códigos de sistemas federais. No caso do TCM/BA, apenas 10 fontes de recursos mantêm correspondência com as 89 FR dos sistemas federais, totalizando o menor grau de aderência dentre os Tribunais de Contas analisados: 11%. Por outro lado, o sistema de coleta de dados do TCE/ES revelou o melhor resultado dentre todos os entes estudados, pois, do universo de 89 códigos de FR dos sistemas federais aplicáveis, foi possível identificar a correspondência com 41 códigos FR do TCE/ES, ilustrando um grau percentual aproximado de 46% de aderência entre o modelo contábil capixaba e o federal. Portanto, mesmo no TCE/ES que possui maior aderência, isso não corresponde nem a metade dos códigos de fontes de recursos adotados pelos sistemas federais. Como a FR faz parte da informação complementar da MS, esse é um importante desafio a ser superado.

Tabela 1. Estudo comparativo das fontes de recursos dos sistemas federais e de Tribunais de Contas

	Sistemas federais	TCE ES	TCE TO	TCE MG	TCE RO	TCE PE	TCM BA	Média (TCs)
Qtd de códigos de FR adotados	89	76	60	42	38	31	36	47
Qtd de códigos correspondentes ⁽¹⁾ do TC com Sistemas Federais	-	41	18	15	12	11	10	18
Percentual (%) aproximado de aderência entre os códigos do TC e Sistemas Federais	-	46%	20%	17%	13%	12%	11%	20%

Nota: (1) Considera-se as FR como “correspondentes” ou pela igualdade plena de estrutura de codificação, ou pelos mesmos critérios/finalidade de contabilização (ao fim a que se destina).

Além do baixo nível de correspondência entre os códigos das FR, verifica-se também divergências (i) na quantidade e (ii) no nível de detalhamento das fontes. Primeiro, enquanto a União detalha em 89 códigos, em média os TCs analisados utilizavam 47 códigos para FR no período analisado. Porém, como visto anteriormente, nem sempre a maior quantidade de códigos FR adotada por um sistema de coleta de dados do TC se materializa em um maior grau de aderência aos códigos dos sistemas federais. Um exemplo é o TCE/TO que possui 60 códigos (67% da quantidade do total de códigos dos sistemas federais), mas apresenta apenas 21% de aderência. Segundo, quanto ao nível de detalhamento das fontes, tomando o TCM/BA como exemplo, a codificação das FR é constituída por apenas dois algarismos (ao passo que o padrão da STN é composto por oito algarismos) e há significativa diferença na quantidade de detalhamentos de uma determinada FR destinada à mesma finalidade de contabilização.

4.2 Nível de aderência entre os sistemas analisados com relação às despesas de pessoal

Quanto às despesas de pessoal (ND 3.1.90.11.XX), de um modo geral, observou-se que esta informação complementar também apresenta desafios significativos quanto à aderência entre os sistemas analisados. Além de uma generalizada baixa aderência entre os sistemas de diferentes níveis de governo (ex. sistemas federais vs Tribunais de Contas) há também divergências entre os próprios sistemas federais (ex. Siconfi/MS, Siops e Siope). Esta seção é organizada pela análise da aderência dos sistemas de coleta de dados dos TCs com cada um dos três modelos federais. No final da seção, é feita uma análise global do cenário de aderência com relação às despesas de pessoal.

Siconfi/MS vs Tribunais de Contas. Comparando os códigos estabelecidos pela STN no Siconfi/MS com os dos sistemas de coleta de dados dos TCs, a Tabela 2 demonstra que, em média, há um grau de aderência de 56% entre estes. Contudo, não se pode deixar de ressaltar a grande variabilidade entre os sistemas de coleta de dados dos TCs. Por exemplo, tanto TCE-PE quanto TCE-ES apresentam aderência integral dos padrões contábeis, quanto às despesas de pessoal (ND 3.1.90.11.XX), com o Siconfi/MS. Contudo, a análise do TCM/BA revelou a correspondência com apenas uma conta analítica do modelo Siconfi/MS, restando outras 24 que necessitam do uso de De/Para. Dessa forma, TCM/BA apresenta apenas 4% de aderência ao modelo federal.

Tabela 2 - Estudo Comparativo da ND 3.1.90.11.XX entre TCs e SICONFI

	Siconfi (MS)	TCE PE	TCE ES	TCE TO	TCE RO	TCE MG	TCM BA	Média (TCs)
Quantidade de códigos de ND 3.1.11.90.XX	25	25	25	35	15	16	4	20
Quantidade de Códigos correspondentes ⁽¹⁾ dos TCs com o SICONFI	-	25	25	18	13	2	1	14
Percentual (%) aproximada de aderência entre os TCs e o SICONFI	-	100%	100%	72%	52%	8%	4%	56%

Fonte: Elaborado pelos autores. Nota: (1) Considera-se as FR como “correspondentes” ou pela igualdade plena de estrutura de codificação, ou pelos mesmos critérios/finalidade de contabilização (ao fim a que se destina).

Siops vs Tribunais de Contas. Curiosamente, o sistema do Ministério da Saúde apresenta apenas cinco códigos detalhando a ND 3.1.11.90. XX. Desta forma, foi encontrada uma média de códigos muito superior nos TCs (20 códigos). Cabe destaque ao TCM/BA que apresenta apenas quatro códigos, tal qual o Siops, mas, não há correspondência plena entre eles, de forma que o uso de contas de co-relacionamento (De/Para) se faz necessário em quatro contas analíticas, o que resulta numa correspondência de modelos contábeis com apenas uma única conta, condição que, em termos percentuais, expressa uma aderência de apenas 20% entre os sistemas (Tabela 3).

Tabela 3 - Estudo Comparativo da ND 3.1.90.11.XX entre TCs e SIOPS

	Siops	TCE PE	TCE ES	TCE RO	TCM BA	TCE MG	TCE TO	Média (TCs)
Quantidade de códigos de ND 3.1.11.90.XX	5	25	25	15	4	16	35	20
Quantidade de Códigos correspondentes ⁽¹⁾ dos TCs com o SIOPS	-	2	1	1	1	0	0	1
Percentual (%) aproximada de aderência entre os TCs e o SIOPS	-	40%	20%	20%	20%	0%	0%	16%

Fonte: Elaborado pelos autores. Nota: (1) Considera-se as FR como “correspondentes” ou pela igualdade plena de estrutura de codificação, ou pelos mesmos critérios/finalidade de contabilização (ao fim a que se destina).

Siope vs Tribunais de Contas. Com relação à coleta de dados de despesas de pessoal no Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Educação (Siope), a Tabela 7 demonstra, novamente, o baixo grau de aderência entre os sistemas de TCs analisados e o sistema do Ministério da Educação. Em média, apenas 32% dos códigos de ND 3.1.11.90.XX são aderentes. Destaca-se que, no caso do TCE/ES, ficou constatada a correspondência de 19 contas com os modelos contábeis do Siope, restando outras 17 contas com a necessidade do uso de contas de co-relacionamento (De/Para), o que permite inferir, em termos percentuais aproximados, um grau de aderência de 47%. Por outro lado, o estudo revelou que Estado de Minas Gerais não possui nenhuma correlação com o Siope nas contas do grupo 3.1.90.11.XX (despesas de pessoal), o que permite concluir que nos entes federados mineiros é necessário o uso de contas de co-relacionamento (De/Para) para todas as prestações de contas relacionadas à essas informações, imprimindo um grau de 0% de aderência entre o TCE/MG e o Siope (Tabela 4).

Tabela 4 - Estudo Comparativo da ND 3.1.90.11.XX entre TCs e SIOPE

	Siope	TCE ES	TCE PE	TCE TO	TCE RO	TCM BA	TCE MG	Média (TCs)
Quantidade de códigos de ND 3.1.11.90.XX	36	25	25	35	15	4	16	20
Quantidade de Códigos correspondentes ⁽¹⁾ dos TCs com o SIOPE	-	19	18	16	14	1	0	11
Percentual (%) aproximada de aderência entre os TCs e o SIOPE	-	53%	50%	44%	39%	3%	0%	32%

Fonte: Elaborado pelos autores. Nota: (1) Considera-se as FR como “correspondentes” ou pela igualdade plena de estrutura de codificação, ou pelos mesmos critérios/finalidade de contabilização (ao fim a que se destina).

A Tabela 5 apresenta um *resumo quanto ao grau de aderência relacionado aos códigos de despesas de pessoal*. Registre-se que com relação ao critério de despesas de pessoal, a maior dificuldade foi observada no sistema de coleta de dados do TCE/MG, pelo fato de no plano de contas estabelecido pelo referido TC as despesas de pessoal não possuírem nenhuma conta com qualquer outra desta natureza dos sistemas federais Siope e Siops (0% de aderência). Isto condiciona o Estado de Minas Gerais à necessidade do uso de contas de co-relacionamento (De/Para) com todas as contabilizações de formas de remuneração de pessoal para o Siope e Siops. O mesmo foi observado no caso do Estado de Tocantins, com um grau de aderência de 0% no Siops e, em menor escala, no Estado da

Bahia, cujo sistema de coleta de dados apresentou aderência de apenas 3% no Siope e 4% no Siconfi.

Tabela 5. Resumo do grau de aderência dos códigos de despesa de pessoal entre diferentes sistemas

Identificação do Tribunal	SICONFI/MSC	SIOPE	SIOPS
TCE/PE	100%	50%	40%
TCE/ES	100%	53%	20%
TCE/TO	72%	44%	0%
TCE/RO	52%	39%	20%
TCM/BA	4%	3%	20%
TCE/MG	8%	0%	0%
<i>Média</i>	<i>56%</i>	<i>32%</i>	<i>17%</i>

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do estudo

Registre-se que apesar de as contas de despesas serem iguais em todos os entes federados até o 5º nível de detalhamento, do 6º nível em diante cada ente possui autonomia para a formatação de seu respectivo plano de contas, fato que, a partir deste ponto, revela haver a possibilidade de alguma divergência diante dos modelos federais. Como outro fato relevante das contas de ND 3.1.90.11.XX para o entendimento dos desafios, cita-se que alguns planos de contas dos TCs não divergem dos federais tão somente a partir do 6º nível de detalhamento, sendo também observadas divergências quanto à quantidade (nº de contas analíticas) de detalhamentos, com predominância de um número de contas bem menor do que o previsto no plano de contas definido pela STN.

4.3 Padrões que emergem na busca por maior aderência entre sistemas

A análise anterior revelou, em geral, baixo grau de aderência entre os sistemas de coleta de dados dos TCs e os sistemas federais. Contudo, o TCE/ES apresentou a maior quantidade de códigos correspondentes aos sistemas federais (e conseqüentemente, o maior grau de aderência) tanto para as fontes de recursos, quanto para as despesas de pessoal. Especificamente quanto às despesas de pessoal, tanto o TCE/ES quanto o TCE/PE apresentaram total correspondência com os códigos presentes no Siconfi/MSC. Dessa forma, essa seção busca destacar o caminho trilhado por estes TCs (e pelos próprios órgãos federais) na busca pela maior aderência entre os sistemas. As evidências apresentadas a seguir podem explicar os achados do estudo, mostrando que a estratégia adotada pelo TCE-ES foi de uma convergência *ex-ante* ao modelo Siconfi/MSC, enquanto o TCE-PE adotou a convergência *ex-post*.

Convergência ex-ante ao sistema federal Siconfi/MSC. Segundo o levantamento de dados qualitativos, em 2013, com o propósito de otimizar o processo de prestação de contas bimestral dos órgãos municipais jurisdicionados, o TCE/ES aderiu ao sistema CidadES-Web, validando automaticamente os dados recebidos, adequando-os às exigências constantes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) editado pela STN, substituindo o SISAUD (Aquino, Lino & Azevedo, 2022). Na aprovação da Resolução TC Nº 247, de 18 de setembro de 2012, que oficializou a substituição, a partir de 2013, do SISAUD pelo CidadES-Web, foi definido, entre outros, que o novo sistema automatizaria o envio, recebimento e processamento das prestações de contas dos órgãos municipais jurisdicionados do TCE/ES e a remessa de dados das prestações de contas mensais dos órgãos municipais em arquivos XML (*eXtensible Markup Language*).

Com o passar dos anos, o sistema de coleta de dados do TCE/ES concebido por meio do CidadES-Web foi se aperfeiçoando, até receber reconhecimento pela equipe da STN, resultando em 23 de maio de 2017 na assinatura de um termo de cooperação técnica entre as

duas entidades para realizar a transferência de conhecimento e compartilhamento de arquivos, mediante a composição de um grupo capacitado para participar da implantação do projeto Siconfi, em especial aqueles vinculados à construção da MSC. Dessa forma, inspirada nos sistemas de coletas de dados dos tribunais de contas e, mais especificamente, no sistema de coleta de informações vigente no TCE/ES, com o qual firmou parceria no ano de 2017, a STN propôs a Matriz de Saldos Contábeis (MSC) que traz a possibilidade da utilização de uma linguagem padronizada e a simplificação da sistemática de prestação de contas do setor público brasileiro.

Entre as atividades relacionadas no plano de trabalho do acordo de cooperação técnica firmado entre o TCE/ES e a STN com relação à MSC, constavam a (i) discussão de todo arcabouço técnico e de negócio no tocante às regras que permeiam a MSC, tais como: possibilidade de reenvio da MSC, MSC de encerramento, etc; (ii) simulação e testes de todo o processo que envolve a solução da MSC; (iii) validação e homologação das funcionalidades do Siconfi em relação à MSC; e (iv) elaboração de documentos de suporte para a geração e envio da MSC.

Destaca-se que, segundo dados de entrevistas em 2020, o Estado do Espírito Santo é a única Unidade Federativa (UF) cujo envio da MSC se dá por iniciativa do próprio TC, fato não observado nas demais UF, onde cada município fica encarregado de enviar a sua MSC. Essa possibilidade pode ter sido favorecida pelo fato de a MSC da STN ter como base o próprio sistema adotado no TCE/ES, em razão do termo de cooperação técnica firmado entre ambos, conforme comentado anteriormente.

Convergência ex-post ao sistema federal Siconfi/MSC. No caso do TCE/PE, uma resolução editada pelo próprio TC em 2015 (Resolução TC nº 20/2015 e atualizações), estabeleceu o alinhamento dos relatórios da LRF (RREO e RGF) dos jurisdicionados, que só passaram a ser aceitos a partir da publicação e homologação dos dados no Siconfi, fazendo com que a mesma informação enviada para os controles do TCE/PE fosse a mesma enviada para a STN, favorecendo a aderência entre ambos.

Outra iniciativa aconteceu em 2016, quando o TCE/PE criou o índice de consistência e convergência contábil dos municípios de Pernambuco (ICC-PE). O ICC-PE foi criado a partir de um diagnóstico realizado em 2013 pelo TCE/PE para verificar o cumprimento das regras de contabilidade pública, no tocante ao grau de convergência e consistência exigidos. Neste levantamento, foram verificadas as principais dificuldades enfrentadas e o ICC-PE foi então criado para aferir o nível de aderência dos relatórios contábeis (prestação de contas) publicados pelos entes jurisdicionados. Com isso, os municípios pernambucos passaram a receber uma crítica e uma nota às respectivas demonstrações contábeis (Braga & Bezerra Filho, 2015). Periodicamente a composição do ICC-PE é atualizada, atualmente os critérios de avaliação são organizados em dois grupos: o primeiro, de convergência, é distribuído em oito quesitos com 47 itens de verificação; o segundo, de consistência, contém três quesitos com 43 itens de verificação, entre eles, os que analisam a consistência entre as informações da prestação de contas eletrônica e o Siconfi.

5. Discussões e Implicações

Os resultados apresentados acima indicam que, antes das portarias de padronização da STN, havia um baixo grau de aderência entre os sistemas de coletas de dados federais e aqueles estabelecidos pelos TCs analisados – apesar de padrões que emergiam na busca por maior aderência. Como prática comum e geral, os entes federados analisados instituem padrões contábeis a partir das regras definidas pelos TCs aos quais encontram-se jurisdicionados, ou seja, os entes federados brasileiros utilizam o Plano de Contas definido pelo tribunal de contas ao qual encontram-se jurisdicionados (CNM, 2019) e somente adaptam suas classificações para atender às exigências federais efetuando o co-

relacionamento (De/Para) das informações enviadas aos TCs para os três sistemas federais, sendo que para cada um é enviado um De/Para diferente: Siconfi/MSC, Siope e Siops. Portanto, a baixa aderência pode gerar algumas implicações para o modelo federativo que merecem atenção.

Primeiro, apesar da expectativa de que o acordo firmado entre o TCE/ES e a STN aprimorasse e acelerasse o processo de construção da MSC, isso acabou não se estendendo aos demais entes federados brasileiros. Mesmo após a entrada em vigor das Portarias STN/SOF nº 20/2021 e STN nº 710/2021 - que tornaram obrigatória, a partir de 2023, a adoção da codificação padronizada de fontes ou destinações de recursos - observa-se que parte dos Tribunais de Contas segue lidando com esse desafio de forma autônoma e descoordenada. Casos como o do TCE-SP, que publicou uma tabela De/Para específica entre seu sistema (Audesp) e o da STN, e do TCE-PI, que orientou seus jurisdicionados a seguir as regras federais no sistema SAGRES-Contábil, demonstram iniciativas pontuais de alinhamento. Contudo, a maior parte dos Tribunais permanece sem manifestação pública sobre a adoção da nova estrutura, o que sugere que o uso do De/Para tende a ser normalizado como prática institucional, em vez de superado como uma etapa transitória. Essa institucionalização do De/Para como “solução permanente” pode comprometer seriamente a disseminação da MSC e enfraquecer os objetivos da padronização nacional. Em vez de promover a convergência e simplificação, o sistema acaba reforçando a multiplicidade de linguagens contábeis — e com isso, os custos operacionais, os riscos de inconsistência e a perda de qualidade da informação contábil.

Segundo este cenário pode aumentar a sensação de *accountability overload* e os custos associados ao processo de convergência. Outro desafio enfrentado pelos profissionais com relação à alimentação dos sistemas de coletas de dados contábeis é que nem mesmo o Siope e o Siops – que são sistemas de coletas de dados federais – estão alinhados com a linguagem disposta no Siconfi/MSC, fazendo com que pelos menos dois outros co-relacionamentos (De/Para) sejam efetuados, demonstrando que o assunto deve ser melhor conduzido da perspectiva dos entes federados. Essa necessidade já havia sido apontada na literatura. Lino, Aquino e Neves (2022) mostram que as reformas no ciclo de gestão financeira de governos que são dependentes de sistemas informatizados podem ser mais ou menos suportadas pelos servidores públicos dependendo da postura desses servidores frente às reformas. Por vezes, segundo os autores, o ambiente de *accountability overload* leva à uma postura resignada em que os potenciais de reforma são sub-utilizados. Ainda, Gama, Duque e Almeida (2014) alertam que usualmente o governo federal brasileiro opta pela abordagem *top-down* ao implementar novos sistemas de informações no setor público, mas que outras abordagens poderiam ser trabalhadas, seja a partir de ferramentas utilizadas pelos usuários por meio de diagnóstico, mapeando fluxos de processos e informações (abordagem *bottom-up*) ou utilizando conceitos e meios para implementação do sistema elaborados pelos atores intermediários responsáveis pelo processo (abordagem *middle-up-down*).

Conforme comentado anteriormente, todas essas mudanças vêm demandando alterações e adaptações constantes nos sistemas contábeis, aumentando custos e trazendo desafios para que a MSC seja efetivamente implementada nos entes federados brasileiros. Assim, é importante que essas dificuldades sejam estudadas, para que possam ser superadas. Um caminho seria a certificação dos sistemas contábeis para que eles guardem um padrão mínimo ou de um referendo por parte ou do órgão central de contabilidade (STN) ou dos órgãos de fiscalização (TCs).

Terceiro, a *fidedignidade da informação contábil pode ser comprometida*. Observou-se que a maior quantidade de detalhamento de códigos adotados pelos TCs não resulta em maior aderência ao Siconfi, Siops ou Siope. Ainda, o comprometimento da informação contábil, na prestação de contas transcende a natureza quantitativa, atingindo, inclusive, a

qualitativa. Como exemplo, pode-se citar as FR dos sistemas federais (Siconfi/MSC, Siope e Siops) relacionadas às contribuições para o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) aplicáveis ao Estado da Bahia e seus Municípios somam 29 contabilizações distintas (códigos específicos), ao passo que o TCM/BA prevê apenas uma única FR (código da *FR do TCM/BA: 03 – Contribuição para o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS*).

O fato é que as divergências levantadas entre o sistema de coleta de dados do TCM/BA e os sistemas federais com relação à FR influenciam a fidedignidade das informações nacionais prestadas, em razão da recorrente necessidade do uso de contas de correlacionamento (De/Para). Dessa forma, a consolidação do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) pode estar sendo feita com base em informações não auditadas, ou diferentes das informações auditadas em cada ente federativo.

É importante considerar também que o uso excessivo de contas De/Para mantém a já discutida discricionariedade dos tribunais de contas na interpretação da legislação fiscal (Lino & Aquino, 2018; Nunes et al., 2019; Teixeira, 2020). Dessa forma, sugere-se a formação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, já discutido em diversas propostas de emendas à Constituição, que talvez ajudaria no alinhamento das ações entre os tribunais.

6. Considerações Finais

Esta pesquisa analisou o grau de aderência entre os sistemas de coleta de dados dos TCs e do Governo Federal, com foco nas informações complementares da natureza de despesa (ND) e fontes de recursos (FR), por constituírem-se no rol das informações contábeis mais demandadas na prestação das contas nacionais (Siconfi/MSC, Siope, Siops e seis TCs), sob o escopo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Os dados demonstram que, até o exercício de 2020, verificou-se que em média os códigos de fontes de recursos adotados nos sistemas dos TCs analisados apresentaram apenas cerca de 20% de aderência com os códigos de sistemas federais. Além do baixo nível de correspondência entre os códigos das FR, verificou-se também divergências (i) na quantidade e (ii) no nível de detalhamento das fontes. Similarmente, os resultados apontam índices variando entre 17% e 56% no caso das despesas de pessoal, a depender do sistema federal considerado. Observou-se ainda que essa despadroneização não se restringia à relação entre os entes subnacionais e a União, mas também se manifesta entre os próprios sistemas federais, o que revela um quadro mais amplo de desarticulação normativa e técnica.

A análise também mostrou que, embora a STN tenha assumido a liderança na proposição de um modelo padronizado com a Matriz de Saldos Contábeis (MSC), a adesão efetiva à nova estrutura contábil depende fortemente das decisões institucionais tomadas por cada Tribunal de Contas. Ao analisar os padrões que emergem na busca de uma maior aderência entre os sistemas, destacam-se os sistemas de coleta de dados do TCE/ES e TCE/PE. Os casos do TCE/ES e do TCE/PE demonstram que é possível alcançar altos níveis de aderência por meio de estratégias locais de convergência, sejam elas baseadas em cooperação técnica com a União ou na imposição de critérios de alinhamento aos jurisdicionados. No entanto, essas experiências ainda são pontuais, e não refletem a realidade da maioria dos TCs, que continuam a adotar planos de contas próprios e a operar com lógicas de coleta de dados desassociadas do padrão federal.

Sobre as principais implicações dos achados do presente estudo tem-se que o baixo grau de aderência apresentado entre os sistemas de coletas analisados (Siconfi/MSC, Siope, Siops e TCs) pode ser uma explicação para a baixa disseminação da Matriz de Saldos Contábeis. O cenário encontrado também pode aumentar a sensação de *accountability overload* e os custos associados ao processo de convergência, uma vez que os sistemas de coletas de dados federais também não estão alinhados com a linguagem disposta no Siconfi/MSC, fazendo com que pelos menos dois outros co-relacionamentos (De/Para) sejam

efetuados. Todas essas mudanças vêm demandando alterações e adaptações constantes nos sistemas contábeis, aumentando custos e trazendo desafios para que a MSC seja efetivamente implementada nos entes federados brasileiros. Assim, os resultados encontrados neste estudo não apenas documentam um estado de despadronização anterior à normatização de 2021, mas também evidenciam as dificuldades institucionais que ainda precisam ser superadas para a efetivação de um sistema contábil integrado e transparente.

Diante disso, torna-se evidente a necessidade de mecanismos de coordenação institucional mais robustos entre os órgãos centrais da contabilidade pública e os órgãos de controle externo. Iniciativas como a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas ou a certificação de sistemas contábeis quanto à aderência aos padrões da STN poderiam funcionar como estratégias indutoras de convergência. Por fim, recomenda-se que pesquisas futuras avaliem os efeitos concretos da obrigatoriedade da padronização das fontes de recursos a partir de 2023, considerando se houve de fato aumento da aderência entre os sistemas e diminuição da dependência de mapas de co-relacionamento, ou se a institucionalização do De/Para segue sendo a regra silenciosa da contabilidade pública brasileira.

Referências

- Al-Okaily, A., Al-Okaily, M., Shiyab, F., & Masadah, W. (2020). Accounting information system effectiveness from an organizational perspective. *Management Science Letters*, 10(16), 3991-4000.
- Amorim, D. A., & Marques, A. V. C. (2019). O estágio da convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público na administração direta do município de Monte Carmelo–MG. *RAGC*, 7(28).
- Aquino, A. C. B., & 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*, 1(3), 120-143.
- Aquino, A.C.B., Lino, A.F., & Azevedo, R. R. (2022). Enraizamento de infraestruturas digitais de coleta de dados pelos Tribunais de Contas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 33(88), 46-62. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202111600>
- Aquino, A. C. B., Lino, A. F., Azevedo, R. R., & Silva, P. B. (2022). Digital affordances and remote public audit practice. *Financial Accountability & Management*, 00, 1– 21. <https://doi.org/10.1111/faam.12337>
- Aquino, A. C. B., Lino, A. F., Cardoso, R. L., & Grossi, G. (2020). Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. *Public Money & Management*, 40(7), 499-508.
- Aquino, Azevedo, Lino & Cardoso, 2017. O Efeito dos Tribunais de Contas nos Sistemas de Informação de Municípios. In XVII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo.
- Azevedo, R. R., Lino, A. F., de Aquino, A. C. B., & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*.
- Bogner, A., Littig, B., & Menz, W. (2009). Introduction: Expert Interviews – An Introduction to a New Methodological Debate. In *Interviewing experts* (pp. 1–13). Palgrave Macmillan.
- Bovens, M., Schillemans, T., & Hart, P. T. (2008). Does public accountability work? An assessment tool. *Public administration*, 86(1), 225-242.
- Braga, I. A., & Bezerra Filho, J. E. (2015). Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014. *Acesso em*, 25-8.

- Brasil. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 nov. 2020.
- Brasil. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de acesso à informação. Brasília: Palácio do Planalto, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 18 nov. 2020.
- Cohen, S., Kaimenaki, E., & Zorgios, Y. (2007). Assessing IT as a key success factor for accrual accounting implementation in Greek municipalities. *Financial Accountability & Management*.
- Confederação Nacional dos Municípios – CNM. (2017). Relatório de Pesquisa. Nível de Maturidade da Adoção do PCASP e do PIPCP Municipal. Recuperado de: http://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/06092017_relatorio_pesquisa_2017.pdf
- Cordella, A., & Tempini, N. (2015). E-government and organizational change: Reappraising the role of ICT and bureaucracy in public service delivery. *Government Information Quarterly*, 32(3), 279-286.
- Flick, U. (2018) Triangulation in data collection. *The SAGE handbook of qualitative data collection*, p. 527-544.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206.
- Gibson, K. (2020). Bridging the digital divide: Reflections on using WhatsApp instant messenger interviews in youth research. *Qualitative Research in Psychology*, 1-21.
- Halachmi, A. (2014). Accountability overloads. In *The Oxford handbook of public accountability*.
- Hood, C. (Ed.). (2004). *Controlling modern government: Variety, commonality and change*. Edward Elgar Publishing.
- Lewis, A. C., Neiberline, C., & Steinhoff, J. C. (2014). Digital auditing: Modernizing the Government Financial Statement Audit Approach. *Journal of Government Financial Management*, 63(1), 32–37.
- Lima, E. C. P., & Holanda Filho, R. (2019). A Experiência do ÁGORA na Prestação e Análise de Contas de Forma Eletrônica: um novo Patamar para o Controle Externo. Nona Conferência Iberoamericana de Complexidade, Informática e Cibernética: CICIC.
- Lima, R. L., & de Lima, D. V. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Lino, A. F., & de Aquino, A. C. B. (2018). A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 26-40.
- Lino, A.; Aquino, A. C. B., & Neves, F. (2022). Accountants' postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. *Financial Accountability and Management*, 38(2), 202–222. <https://doi.org/10.1111/faam.12213>
- Maharaj, N. (2016). Using field notes to facilitate critical reflection. *Reflective Practice*, 17(2), 114-124.
- Oliveira, A. P., Tarrillo, C. A. M., da Silva Oliveira, A., Silva, B. F., & Soares, N. S. F. (2020). Accounting Balance Matrix: An Assessment of the National Situation in Brazil. *International Journal of Geoscience, Engineering and Technology*, 2(1), 102-112.
- Patton, M. Q. (2015). Sampling, qualitative (purposive). *The Blackwell encyclopedia of sociology*.

- Reis, A. F., Dacorso, A. L. R., & Tenório, F. A. G. (2015). Influência do uso de tecnologias de informação e comunicação na prestação de contas públicas municipais—um estudo de caso no Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia. *Revista de Administração Pública-RAP*, 49(1), 231-251.
- Silva, T.A. Sanches, S. L. R. (2020). Tecnologia XBRL na Administração Pública: Uma Análise Contingencial. 10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Disponível: http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/10CCF_PREVIA/20200715195342_id.pdf
- Soares, C. S., Andrade, V. M. N., & Neves, F. R. (2021). Gestão pública municipal e os processos internos determinantes para o envio da matriz de saldos contábeis. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços*, 12(2), 3502-3524.
- Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE/MG. Tabelas. Disponível em: <https://portalsicom1.tce.mg.gov.br/tabelas/>. Acesso em: 12 out. 2020.
- Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco – TCE/PE. Sagres – Downloads. Disponível em: <https://www.tce.pe.gov.br/internet/index.php/sagres-downloads>. Acesso: 8/out. 2020.
- Tribunal de Contas do Estado de Rondônia – TCE/RO. Sigap – contábil. Disponível em: <http://www.tce.ro.gov.br/portalsigap/index.php/sistema/sigap-contabil/>. Acesso: 15/ out. 2020.
- Tribunal de Contas do Estado de Tocantins – TCE/RO. Sicap – módulo contábil. Disponível em: <https://www.tceto.tc.br/sistemas/sicap-contabil-municipal>. Acesso: 14/out. 2020.
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCE/ES. Pcm – prestação de contas mensal. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/cidades/pcm-prestacao-de-contas-mensal/>. Acesso em: 11 out. 2020.
- Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia – TCM/BA. Pcasp – contabilidade municipal. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/contabilidade-municipal/>. Acesso: 8/out. 2020.