

Difusão de Reformas Contábeis em Municípios de Minas Gerais

ANA PAULA RODRIGUES DE CARVALHO

Universidade Federal de Uberlândia

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Universidade Federal de Uberlândia

Resumo

Diversas tem sido as mudanças na regulação do ciclo financeiro nas últimas décadas no Brasil, tais como a agenda de reforma na contabilidade (convergência internacional para o padrão IPSAS), a reforma no orçamento público (para o planejamento de resultados), e em controles fiscais (Lei de Responsabilidade Fiscal). A presente pesquisa investigou quais são os canais de difusão pelos quais essas reformas têm tramitado para as Prefeituras de Minas Gerais. O estudo pretende avançar nas discussões tratadas em pesquisas recentes sobre difusão de reformas, e contribuir com os condutores das reformas, como a Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunais de Contas e Conselho Federal de Contabilidade, indicando possíveis causas do não atendimento ao conteúdo original pretendido pelas mudanças legais. A pesquisa foi desenvolvida por meio de um questionário eletrônico respondido por 31 contadores de Prefeituras Municipais do estado de Minas Gerais. Os resultados indicam que apesar de não existir uma homogeneidade nos canais de difusão utilizados pelas prefeituras, os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional são os principais canais de difusão. Porém, ao se questionar os canais utilizados pelos contadores por tipo de reformas, foi identificado que as prefeituras analisadas utilizam canais diferentes para cada tipo de informação. Foi encontrado que não existe uma relação entre o ano de emissão do conteúdo da norma e seu conhecimento ou entendimento pelos contadores. Por fim, foi identificado que os servidores estão desatualizados perante as reformas da contabilidade. Os resultados trazem implicações para os condutores das reformas, demonstrando a importância de conhecer e acompanhar os canais em que a difusão da informação ocorre. A atuação direta dos normatizadores com o fortalecimento de redes de contadores, abertura de novos canais de difusão, ou outras iniciativas podem auxiliar no acompanhamento das mudanças.

Palavras chave: Difusão, Reformas da Contabilidade, Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

1. Introdução

As últimas décadas têm sido de intensas mudanças nas normas do ciclo financeiro no Brasil. O planejamento tem evoluído de um instrumento de estimação de receitas e despesas para um instrumento de planejamento voltado a resultados (Azevedo & Aquino, 2017); a contabilidade tem recebido diversas mudanças em sua regulação, através de um processo de convergência internacional (Azevedo, Aquino, Silva, & Neves, 2017; Gama, Duque & Almeida, 2014); os Tribunais de Contas tem implantado uma intensa movimentação de automatização na forma de realização de sua auditoria (Aquino, Azevedo & Lino, 2016), e o ciclo financeiro tem sido cada vez mais alterado para que o setor público adote mecanismos de gestão privada, com foco em eficiência nos gastos e mensuração de desempenho, movimento conhecido como Nova Gestão Pública (*NPM – New Public Management*) (Moon & Deleon, 2000).

O ciclo financeiro aqui deve ser entendido de forma análoga ao termo PFM – *Public Finance Management*, que engloba a formulação, aprovação e execução do orçamento, inclusive sua avaliação posterior, passando pela transparência e auditoria, o que engloba a contabilidade (Andrews et al., 2014). Portanto, ao efetuar análise sobre as mudanças no ciclo financeiro, a presente pesquisa analisa as mudanças na contabilidade, orçamento (formulação e execução), até o seu acompanhamento.

A condução das diversas reformas no ciclo financeiro no Brasil em geral tem sido centralizada em Brasília, com baixa participação dos entes da Federação, que possuem pouca conexão com o centro emissor das reformas (Sediyama, Aquino, & Lopes, 2017). O próprio grupo emissor das normas de contabilidade pública no país entende a importância do processo de difusão, ao concluir que o treinamento das normas deve ficar sob encargo do Governo (Diniz, Silva, Santos & Martins, 2015), e não apenas sob a responsabilidade dos entes.

As organizações do setor público não estão isoladas. Elas operam em campos organizacionais (Dimaggio & Powell, 1983), nos quais interagem entre si, em geral adotando soluções parecidas para as mudanças no ambiente, como é o caso da introdução de novas regulações, processo conhecido como isomorfismo.

Quando uma mudança na regulação é aprovada, seja em uma lei, regra constitucional, portaria, ou normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as organizações públicas afetadas precisam: (i) ter acesso ao conteúdo da mudança; (ii) entender a mensagem presente na regulação e (iii) organizar-se para atender a nova regra proposta.

Nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo investigar quais são os canais de difusão pelos quais as reformas no ciclo financeiro têm sido transmitidas para as Prefeituras Municipais.

O presente trabalho se insere nas discussões propostas por Lapsley e Wright (2004), que propõem uma agenda de pesquisa sobre como se dá o processo de difusão das mudanças no ciclo financeiro no setor público.

O conhecimento sobre como se dá o processo de difusão de reformas importa, pois caso os entes da federação não tenham acesso às mudanças que vem ocorrendo, ou caso a mensagem chegue de forma diferente da norma inicialmente desenhada, o objetivo inicial desenhado pela regulação não será alcançado, e a mudança pretendida não ocorrerá (Sediyama et al., 2017).

O trabalho é relevante, sobretudo se considerarmos o momento atual no país, no qual um novo projeto de lei de finanças públicas vem sendo discutido para substituir a atual lei de finanças públicas (Lei Federal 4.320/64), cuja aprovação já se deu no Senado Federal, e aguarda a aprovação pela Câmara Federal. Portanto, entender os canais e mecanismos em que a difusão de mudanças legais ocorre pode contribuir para a chegada de uma nova lei de

finanças públicas. Nesse sentido, a pesquisa pretende contribuir com os condutores das reformas, como a Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade, indicando possíveis causas do não atendimento ao conteúdo original pretendido pelas diversas mudanças nas normas.

2. Referencial teórico: o processo de difusão de reformas no ciclo PFM

O processo de comunicação de uma mudança por meio de canais no decorrer do tempo para os integrantes de um sistema social é chamado de difusão. No processo de difusão ou disseminação de uma mudança, ocorre uma alteração social quando a reforma produz seus efeitos, podendo ela ser aceita ou negada pelo sistema (ROGERS, 1983). Os autores Katz, Levin e Hamilton (1963) definem de forma sociológica o processo de difusão como reconhecimento por integrantes de uma equipe de uma mudança. Além disso, o grupo que reconhece uma mudança, possui conexão com canais de disseminação de informações sobre o assunto.

Diversos estudos vêm discutindo reformas no ciclo financeiro, que seguem um modelo *top-down*, que seria entendido como uma reforma cuja origem se deu em uma norma geral, com aplicação para todas as esferas de governo (Azevedo & Aquino, 2016). As mudanças introduzidas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) de forma geral, além de terem o conteúdo extenso, são de difícil entendimento (Dagostim, 2016). Discute-se reformas em orçamentos públicos, que não tem surtido efeitos nos governos locais, que continuam a gerenciar resultados, através da super e subestimação de receitas e despesas (Aquino & Azevedo, 2015). A falta de mudanças no orçamento público pode ser decorrente de dificuldades estruturais dos governos, como baixo orçamento e escassez de recursos humanos e financeiros para implementar as mudanças (Azevedo & Aquino, 2016), que podem decorrer de problemas na difusão.

Pesquisas anteriores já vinham apontando problemas associados à difusão das normas contábeis. Melo, Prieto e Andrade (2014) apontam que os servidores públicos ainda estavam desatualizados para a efetiva convergência contábil aplicada ao setor público, faltava capacitação e até empenho dos órgãos públicos para o sucesso da reforma contábil. Os contadores reconhecerem que a convergência contábil pode gerar melhorias para a informação na gestão pública, porém, somente 50% estavam acompanhando definitivamente o processo de convergência contábil (Ribeiro & Bizerra, 2011). Os contadores públicos da Região da Associação de Municípios do Meio Oeste (AMMOC) do Estado de Santa Catarina afirmavam ter amplo conhecimento das NBC TSPs (Piccoli & Klann, 2015).

Em um estudo feito com municípios geograficamente isolados dos centros emissores de mudanças na contabilidade, Aquino e Neves (2016) identificaram várias redes de difusão no que se trata de mudanças na Contabilidade do setor público, como as assessorias, as associações de profissionais especializados, Tribunais de Contas e Conselhos da Classe contábil. Porém, os autores concluíram que assessorias são o polo ativo do processo de difusão e implementação das reformas, pois os municípios estudados possuem contabilidade terceirizada, onde tais empresas privadas utilizam seus próprios canais de informações sobre as mudanças, enquanto os próprios municípios e os outros canais se tornam polos secundários de mudança e disseminação de reformas.

Os canais de difusão das reformas do ciclo financeiro dependem da conexão das prefeituras com os centros emissores e transmissores das normas, como os Tribunais de Contas, Conselhos Profissionais e Secretaria do Tesouro Nacional. Porém, eventual baixa conexão existente entre o emissor e o receptor da reforma é suprida por empresas privadas de consultoria e de software (Sediyama et al., 2017).

Nas prefeituras do estado de Minas Gerais, objeto desta pesquisa, são utilizados tanto softwares desenvolvidos internamente nas prefeituras, quanto softwares fornecidos por empresas terceirizadas. Os autores Sediya et al. (2017) apontam essas empresas como canal principal de difusão em um estudo realizado com prefeituras da Zona da Mata de Minas Gerais. Tais empresas exercem influência significativa no processo de difusão das normas contábeis, podendo elas trazer resultados positivos quando disponibilizam mecanismos de conhecimento das reformas, ou resultados negativos caso aconteça o inverso (Azevedo, Lino, Martins & Aquino, 2018).

Além dos fornecedores de software, as empresas de consultorias e assessorias também têm sido apontadas como canais ativos na disseminação das reformas. Tais empresas privadas exercem conexão com o centro emissor e transmitem as mensagens para as prefeituras através da efetiva prestação de serviços de consultoria ou até mesmo por meio de cursos e treinamentos (Aquino & Neves, 2016).

Os Tribunais de Contas por sua vez como canal de difusão de cobertura nacional (Aquino & Neves, 2016), é um canal importante para as mudanças, visto que, os receptores da reforma se importam como os tribunais veem a forma que eles vão adotar as novas práticas (Sediya et al., 2017). Os Tribunais de Contas exercem um importante papel impulsionador entre o que foi publicado na regulação e o que de fato será acompanhado pelas Prefeituras Municipais, e eventual falta de incentivos pelos tribunais pode atrasar a adoção das reformas pelas Prefeituras, como discutido por Azevedo e Lino (2018) no caso da falta de acompanhamento da reforma contábil patrimonial.

De forma geral as pesquisas nacionais relacionadas a difusão no ciclo financeiro têm sido desenvolvidas por meio de questionários e entrevistas semiestruturadas com os receptores das reformas, como os contadores das prefeituras, empresas de softwares, empresas contratadas para prestarem serviços de consultorias, dentre outros que possam estar envolvidos diretamente como receptores da mensagem de reforma. Pode-se exemplificar com a discussão de Aquino e Neves (2016) sobre o processo de difusão da primeira fase da reforma da contabilidade, com o estudo de Azevedo e Aquino (2016) que analisa se os municípios conseguem assimilar as reformas do ciclo PMF, e ainda com Sediya et al. (2017) que buscam analisar os canais de difusão das reformas da contabilidade, dentre outros estudos nacionais com o mesmo tema.

Morás e Klann (2019) encontraram por meio de uma *survey* com contadores de Santa Catarina que a formação do profissional (nível de escolaridade) pode ser determinante para que o contador perceba a importância do processo de adoção das mudanças na contabilidade pública. Encontraram ainda uma relação com o tempo de experiência dos contadores. Os contadores públicos com até cinco anos de profissão no setor público apresentam menor percepção sobre as mudanças ocorridas do que os contadores mais experientes. Ainda, encontraram que a maior parte dos contadores daquele estado declararam ter um amplo conhecimento das novas normas contábeis (63,1%).

Problemas associados ao processo de difusão têm sido apontados pela literatura. O conteúdo da mensagem original pode sofrer alterações, pois as ideias estão sujeitas a tradução enquanto elas circulam (Wedlin & Sahlin, 2017). Como colocado pelos autores, “as ideias individuais não se difundem no vácuo, mas são ativamente transferidas e traduzidas em um contexto de outras ideias, atores, tradições e instituições”. Isso demonstra a importância de acompanhar os canais de difusão.

Ao se difundir uma mensagem os receptores fazem parte de um grupo de adesão a uma nova prática e ainda dentro desse grupo é formado um subgrupo, onde os integrantes trocam informações entre si, formando a rede de estrutura de relações sociais (Katz et al., 1963). O

que demonstra a importância de contato entre os centros emissores de reformas e os grupos receptores.

À medida que uma nova prática é transmitida em um campo, ela ganha novas justificativas, que reforçam a prática que está sendo transmitida. Assim, novas evidências se acumulam com as experiências dos membros anteriores, com novas histórias de sucesso, tornando a mensagem da difusão mais forte, e a propensão de adoção da nova prática mais forte (Green, 2004). Assim, à medida em que a legitimidade da nova prática aumenta, ela torna-se mais facilmente comunicada, e irá requerer menos promoção do que uma prática que é difícil de entender (Gondo & Amis, 2013).

3. Metodologia e dados

Para responder à questão de pesquisa, que é investigar quais são os canais de difusão pelos quais as reformas no ciclo financeiro têm sido transmitidas para as Prefeituras Municipais, a pesquisa foi dividida em duas etapas. Na primeira etapa foi realizado um levantamento das principais mudanças em normas no ciclo financeiro ocorridas entre os anos de 2014 a 2018. As mudanças foram levantadas por meio de consulta às informações nos portais do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2018) e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2018). Na segunda etapa, foi desenvolvido e aplicado um questionário web composto por dois blocos, um direcionado diretamente a como as informações chegam nas prefeituras e outro direcionado a caracterização dos órgãos e dos respondentes, que foram os contadores de prefeituras do Estado de Minas Gerais.

Foi realizado um pré-teste em janeiro de 2019 com seis respondentes, sendo três professores e três contadores de Prefeituras Municipais. Após receber as contribuições do pré-teste, o questionário recebeu ajustes em algumas questões, para facilitar o entendimento.

O questionário foi enviado por e-mail às 853 Prefeituras Municipais de Minas Gerais, cujos contatos foram obtidos junto ao SIOPS – Sistema de Informações sobre Orçamento Público. As respostas foram coletadas entre dezembro de 2018 e janeiro de 2019.

Com o objetivo de receber contribuições ao instrumento de coleta de dados durante o congresso, nessa primeira etapa a pesquisa selecionou apenas os contadores de Minas Gerais. O objetivo é receber contribuições durante a apresentação no congresso, e eventualmente efetuar ajustes no instrumento antes de realizar a coleta de dados para todas as Prefeituras do Brasil. O questionário encontra-se apresentado na forma de apêndice à essa pesquisa.

Para a análise das respostas, a pesquisa adotou a seguinte metodologia. As respostas foram categorizadas e posteriormente analisadas por meio de estatísticas descritivas, além de serem utilizados testes de média, mínimo e máximo para comparação entre os respondentes e comparação entre todas as prefeituras do estado.

Em geral, os respondentes da pesquisa apresentam grande experiência no setor público, uma média de 20 anos de atuação, com pouco tempo de experiência de trabalho no setor privado, chegando a alguns casos de não ter nenhuma experiência nessa área. Verifica-se a predominância da formação superior em contabilidade no grupo pesquisado, em contrapartida a ausência de profissionais com formação superior em economia (Tabela 1).

Em análise aos órgãos respondentes da pesquisa apresentados na Tabela 1, os resultados apontaram que os municípios da amostra apresentam grande dispersão em relação ao porte, com resultado mínimo de 2,4 mil habitantes até 2 milhões de habitantes. Tal variação é uma característica dos municípios do estado de Minas Gerais, que apresenta uma média de 27 mil habitantes, com grande dispersão de mais de 100 mil habitantes, então pode-se concluir que a amostra, apesar de pequena, é representativa às características dos municípios do estado.

Tabela 1 - Caracterização dos respondentes da pesquisa

Informações do órgão (n = 30)	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
População (2017 – mil habitantes) (a)	161	500,3	2,4	2.524
Receita tributária per capita (R\$) (2017) (a)	254,5	281,0	43,1	1.332,2
Rec. Tribut. ÷ Transf. correntes (%) (2017) (a)	13,1	16,8	2,2	71,2
PIB per capita (R\$) (b)	18.225	12.339	6.036	48.416
Distância da capital (km) (b)	262,9	143,6	0,0	656,0
Presença de consultoria contábil (0 não; 1 sim) (c)	0,60	0,49	0	1
Informações dos respondentes (n=30)	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Experiência				
No setor público – concursados (anos) (c)	20,3	9,5	9	36
No setor público - comissionados / terceirizados (anos) (c)	18,5	11,1	7	41
No setor privado (anos)	4,9	8,2	0	30
Formação				
	Técnico	Superior	Especialização	Mestrado / doutorado
Administração	0	3	2	0
Contabilidade	7	15	8	1
Direito	1	2	1	0
Economia	0	0	0	0

Fonte: (a) Dados do SICONFI; (b) IBGE (2015); (c) dados da pesquisa.

Nota. Os respondentes puderam informar mais de uma formação.

Outro ponto a se destacar é a discrepância na arrecadação de tributos nos municípios analisados, com arrecadação mínima de R\$ 43 por habitante até R\$1.332 por habitante. A mesma variação ocorre nos demais municípios do estado, cuja variação vai de R\$ 5,56 até R\$ 2.755 por habitante para o ano de 2017. Os municípios possuem ainda elevada variação na dependência de transferências de outras esferas de governo, com uma variação de 4,9% até 76,9% das receitas tributárias em relação às transferências correntes. Da mesma forma acontece com a amostra de todos os municípios do estado, que apresentam variação de dependência média de 7,3%, atingindo o máximo de 77% de dependência de transferências.

Por fim, a maior parte das prefeituras respondentes (60%) contam com auxílio de assessorias e consultorias contábeis, que está de acordo com o perfil dos municípios de Minas Gerais, que possuíam 86% de prefeituras com consultoria contábil no ano de 2015 (IBGE, 2015). Segundo Aquino e Neves (2016), as consultorias têm sido apontadas como canais ativos de difusão de reformas.

4. Resultados

4.1 Reformas no ciclo PFM em governos locais no Brasil

Diversas tem sido as mudanças nas normas do ciclo financeiro brasileiro nas duas últimas décadas. Pode-se citar como principais: (i) a implementação do vigente ciclo orçamentário com duração total de 4 anos e suas peças orçamentárias: PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual); (ii) inserção de mais clareza do ciclo nos procedimentos orçamentários, (iii) exigência de adoção de metas físicas e indicadores de programas; (iv) gestão dos recursos financeiros direcionada por fontes de financiamento, (v) criação de metas fiscais (Azevedo & Aquino, 2016).

Além das diversas mudanças nas normas, são emitidas periodicamente atualizações de informações, tais como o Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF), Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público (MCASP), Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), e classificações orçamentárias. Em geral, essas atualizações são emitidas anualmente, porém, algumas dessas informações recebem vários ajustes no decorrer do ano. Esses tipos de atualizações acarretam, além da necessidade de acompanhamento periódico do contador por eventuais mudanças, a necessidade de ajustes no software contábil utilizado pelos diversos órgãos, não somente os órgãos receptores das reformas, mas também os softwares dos Tribunais de Contas também precisam ser atualizados, o que gera custos decorrentes dessas atualizações.

A Tabela 2 apresenta as mudanças em normas relacionadas ao ciclo PFM realizadas no ciclo financeiro entre os anos de 2014 e 2018, que foram extraídas dos centros emissores de normas contábeis, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de contabilidade (CFC).

Tabela 2 - Mudanças em normas e orientações no ciclo financeiro nos últimos 5 anos

Mudança Trazida	2014	2015	2016	2017	2018	Total Geral
Publicação de nova norma contábil (NBC TSP)			6	5	11	22
Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)	1	5	2	5	3	16
Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC)	3	2	1	2	4	12
Atualização - PCASP		1	1	2	7	11
Nota Técnica	3	2		2	3	10
Classificação orçamentária	1	2	1	4	1	9
Manual de Contab. Aplic. Setor Público (MCASP)	2	1	1	2	1	7
Regras para consolidação nacional	1		2	1		4
Mudanças no acompanhamento fiscal		1				1
Definição de prazos de adoção da contabilidade		1				1
Contabilidade - demonstrações contábeis	1					1
Total Geral	12	15	14	23	30	94

Fonte: Gerada a partir da consulta aos sites: (a) STN (2018); (b) CFC (2018).

Os resultados indicam uma constante mudança nas normas do ciclo financeiro, que afetam diretamente às Prefeituras Municipais, pois estão associadas a novas normas de contabilidade de atendimento obrigatório, novas regras sobre o registro de transações contábeis, mudanças em demonstrativos contábeis e fiscais, além de orientações gerais sobre a contabilidade. Houve uma intensificação na emissão de normas contábeis a partir de 2016 (22 normas), além diversas mudanças nos manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (publicação original, republicações e erratas).

Algumas normas são extensas, como a Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) 14, emitida em 2018, que trata sobre a Contabilidade dos Regimes Próprios de Previdência. Essa instrução possui 84 páginas, e substituiu uma norma anterior, a IPC 09, emitida em 2017. Assim, é possível concluir pela necessidade de facilitadores para o acompanhamento das mudanças, pois, além de complexas, são extensas (Dagostim, 2016). Alguns documentos são divulgados com um resumo das alterações efetuadas em relação ao documento anterior, o que facilita o entendimento das mudanças, como por exemplo, no Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF). Porém, nem todos os documentos e normas apresentam essa mesma sistemática, deixando a cargo do usuário da informação realizar esse trabalho.

No processo de pesquisa sobre as alterações nas normas e informações foi notado que as diversas legislações e normas não estão concentradas em um único local nos sites consultados, estando espalhadas em diversos ambientes. Isso dificulta o trabalho do profissional responsável em acompanhar e executar as reformas, pois os contadores não recebem informativos dos centros emissores sobre mudanças ocorridas, tornando o processo de divulgação de reformas de modo geral passivo, acarretando então uma certa obrigação do contador em se encarregar de buscar as mudanças. Outro fator a se destacar na coleta dessas mudanças é que algumas versões de normas anteriores não estão mais disponíveis para consulta, o que dificulta a criação de um histórico de alterações, e ainda, impede que uma eventual necessidade de retificação de informação de períodos anteriores seja efetuada segundo a norma da época, como por exemplo, a retransmissão de informações anteriores ao SICONFI¹.

Importante ressaltar que foram levantadas nessa pesquisa apenas as mudanças ocorridas em âmbito federal, e não foram pesquisadas as normas e instruções emitidas pelos Tribunais de Contas. Porém, ressalta-se que os contadores dos municípios, além de terem o trabalho de acompanhar com frequência as mudanças no ciclo financeiro emitidas em âmbito federal também devem se atentar às instruções e normas emitidas pelos Tribunais de Contas.

4.2 Como a difusão vem ocorrendo

Para investigar como a difusão vem ocorrendo, foram levantados (i) quais são os canais de difusão e (ii) frequência em que os canais de informação são acessados. Com o objetivo de testar como as informações estão chegando nos municípios, adicionalmente a pesquisa realizou uma terceira etapa, através da verificação de difusão de mudanças recentes na contabilidade, questionando aos respondentes o conhecimento sobre determinadas mudanças.

Canais de difusão

Na Tabela 3 são apresentados os resultados para os canais de difusão geralmente utilizados pelos municípios, coletados via respostas obtidas na *survey*. De forma geral os resultados apontam que, apesar de não existir uma homogeneidade nos canais de informações utilizados pelas Prefeituras Municipais, os sites dos reguladores e órgãos de controle são os mais acessados.

Os sites dos emissores das normas e seus respectivos órgãos de controle estão no topo das respostas sobre quais são os canais de difusão. Os respondentes procuram esse canal com mais frequência para se atualizarem sobre as atualizações do PCASP, ementário da receita pública, publicações de novas normas contábeis, publicações de portarias da STN, resoluções ou instruções do Tribunal de Contas e as publicações de novas leis relacionadas a finanças públicas. O resultado indica que os receptores das informações das mudanças procuram se atualizar não somente por consultorias terceirizadas, como apontado por Aquino e Neves (2016), como polo primário dos canais de disseminação de reformas. A diferença encontrada nas pesquisas pode ser explicada pelo fato de que as prefeituras analisadas pelos autores citados, apesar de contar com terceirização de consultoria, continuam buscando informações diretamente do site dos emissores das normas. Porém, mesmo com essa evidência de busca de informações diretamente na fonte da norma, é importante ressaltar que ainda existe a forte

presença de consultorias das empresas terceirizadas nas prefeituras, sobretudo para entender mudanças no ementário das receitas e no entendimento de novas normas contábeis.

Tabela 3 - Canais de difusão para municípios

Fonte da informação	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)
Site dos reguladores e órgãos de controle	24,1	33,3	23,3	24,1	55,2	26,7	41,4
Consultoria terceirizada	17,2	23,3	13,3	20,7	10,3	10,0	17,2
Divulgação pelo Tribunal de Contas	17,2	13,3	30,0	13,8	0,0	40,0	3,4
Empresa que fornece o software	20,7	20,0	26,7	13,8	17,2	20,0	13,8
Aguardamos o MCASP ser atualizado	10,3	3,3	3,3	3,4	3,4	0,0	3,4
Grupos de WhatsApp (redes de contadores)	6,9	3,3	3,3	13,8	6,9	3,3	6,9
Cursos em geral	3,4	3,3	0,0	6,9	6,9	0,0	10,3
Redes sociais institucionais	0,0	0,0	0,0	3,4	0,0	0,0	3,4
Totais	100						

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas. (i) Número de respondentes=30. (ii) os números estão em percentuais. (iii) (A) Atualizações do PCASP; (B) Ementário da Receita Pública; (C) classificação da Despesa Pública; (D) Publicação de novas normas contábeis; (E) Publicação de portarias da STN; (F) Resoluções ou instruções do Tribunal de Contas; (G) Publicação de novas leis na área de finanças públicas.

Quando o assunto se trata de atualizações do PCASP, além da classificação da despesa pública, o Tribunal de Contas foi apontado pelos profissionais analisados como o principal canal de difusão utilizado, além das resoluções ou instruções emitidas pelo próprio Tribunal de Contas.

Mediante a importância dos sites reguladores, dos Tribunais de Contas e das empresas de consultorias como canais de difusão, o estudo avança nos resultados discutidos por Sediya et al. (2017), que estudaram prefeituras localizadas na Zona da Mata de Minas Gerais, e encontraram como canal principal de difusão as empresas de software. Porém, ressalta-se que essas ainda exercem um papel importante nas prefeituras analisadas neste estudo, mas não com predominância perante aos outros canais.

O MCASP possui uma baixa utilização como fonte de difusão das mudanças na contabilidade pública. Isso pode indicar que a Secretaria do Tesouro Nacional poderia desenvolver ações para aumentar a visibilidade do manual para os municípios. As redes sociais e os grupos de WhatsApp, ainda não têm sido utilizados como canais principais canais de difusão de informação sobre contabilidade pública. Da mesma forma, a busca de atualização por meio de cursos formais não foi indicada como referência para atualização profissional.

Frequência de acesso aos canais de informação

O resultado da frequência de acesso aos canais de informação foi demonstrado na Tabela 4. Por canais de informação, entende-se o acesso aos sites das entidades, que foram sugeridas aos respondentes. O principal canal de difusão das informações são os sites dos Tribunais de Contas, seguido pela Secretaria do Tesouro Nacional. Isso demonstra que as prefeituras se importam sobre como os tribunais veem a forma que eles vão adotar as novas práticas, conforme observado por Aquino, Lopes e Sediya (2017). O contrário aconteceu com a frequência de acesso ao site do Conselho Federal de Contabilidade, que mesmo sendo

um dos principais emissores de reformas para a área contábil, em torno de 29,6% dos profissionais não possuem o hábito de acessá-lo, enquanto 32,7% afirmaram raramente acessá-lo como canal de informação.

Tabela 4 - Frequência de acesso aos canais de informação

Canal	Frequentemente	Não costumo acessar	Raramente
Secretaria do Tesouro Nacional	23,7	3,7	24,5
Tribunal de Contas	36,8	0,0	6,1
Conselho Federal de Contabilidade	7,9	29,6	32,7
Empresa fornecedora de software	18,4	40,7	10,2
Associações de municípios (tais como a CNM ou ABM)	13,2	25,9	26,5
Total	100	100	100

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas. (i) Número de respondentes=30. (ii) os números estão em percentuais.

As associações de municípios também tiveram poucas referências como fonte de obtenção de informações, o que indica que, apesar de emitirem constantemente estudos e análises para as Prefeiturasⁱⁱ, possivelmente ainda não foram reconhecidas como uma fonte frequente de obtenção de informações.

A baixa frequência de consulta nas empresas fornecedoras de software como canal de difusão (40,7% dos respondentes) é um resultado diferente do encontrado no estudo de Sedyama et al. (2017), no qual apontam as empresas de software como canal principal de difusão. Porém, a diferença pode ser decorrente do tipo de canal questionado, que considerou apenas o acesso aos sites das entidades, e desconsidera outras formas de comunicação entre as entidades e as Prefeituras Municipais.

Verificação de difusão de mudanças recentes na contabilidade

Para verificar como os contadores das Prefeituras Municipais estão atualizados em relação a mudanças na contabilidade pública, de forma exploratória, como um teste de verificação de conteúdo, a pesquisa apresentou aos respondentes 6 cenários para captar se o conteúdo apresentado havia sido entendido e se estaria em uso nas Prefeituras Municipais (Tabela 5).

Os resultados indicam não haver uma relação entre o ano de divulgação da mudança analisada e o conhecimento sobre o seu conteúdo. Mudanças como os restos a pagar, que deixaram de serem considerados passivos contábeis em 2009 e os adiantamentos, que devem ser registrados como ativos, ainda não foram plenamente compreendidos pelos contadores. De outro lado, reconhecimento de *impairment* de ativos não geradores de caixa, cuja mudança é recente (2017) apresentaram maiores taxas de entendimento.

Os resultados também apontam que a maioria dos contadores desconheciam ou não se aprofundaram em mudanças mais recentes na contabilidade, o que confirma o encontrado no estudo de Melo et al. (2014), onde apontam que os servidores estão desatualizados perante as reformas na contabilidade.

Apenas 6,7% afirmaram conhecer e ter entendido o termo “Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público”, que está presente na NBC Estrutura Conceitual, também divulgada pelo CFC. Mais de 40% sequer tinham lido a respeito.

Tomando-se os resultados em conjunto, pode-se concluir que o conteúdo das diversas mudanças, que estão presentes em normas da Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade não tem sido amplamente lido e entendido pelos contadores. Mesmo considerando-se que o método utilizado possui limitações, pois as análises baseiam-se em

declarações realizadas pelos próprios contadores, os resultados podem indicar que não basta publicar a mudança e aguardar o tempo necessário para uma curva de aprendizado.

Tabela 5 - Verificação de difusão

Conteúdo analisado	Fonte e ano de divulgação	(A) (%)	(B) (%)	(C) (%)
Os Restos a Pagar não Processados não devem ser evidenciados como passivo contábil no balanço patrimonial.	MCASP (2009)	26,7	50,0	23,3
Os adiantamentos (de viagem ou suprimentos de fundos) devem ser registrados contabilmente como um ativo.	MCASP (2009)	30,0	60,0	10,0
Termo: Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.	NBC TSP EC (2016)	43,3	50,0	6,7
A mensuração do ativo imobilizado deve incluir, além dos custos de aquisição, a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual esse está localizado.	NBC TSP 07 (2017)	38,7	41,9	19,4
O custo do ativo (imobilizado, intangível, propriedades para investimentos) deve ser reconhecido pelo seu valor à vista em uma transação que possua diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos.	NBC TSP 07 (2017)	30,0	33,3	36,7
Os custos de empréstimos devem ser capitalizados em ativos considerados qualificáveis.	NBC TSP 14 (2018)	23,3	50,0	26,7
O <i>impairment</i> dos ativos não geradores de caixa deve ser calculado considerando-se seu valor recuperável de serviço, que é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.	NBC TSP 09 (2017)	40,0	46,7	13,3

Fonte: Elaborada pelos autores.

Notas. (i) (A) desconhecia essa mudança. (B). Já havia lido que a mudança existe, mas não me aprofundi (C). Já li e entendi o conteúdo da mudança. (ii) Número de respondentes=30.

Os resultados estão de acordo com a pesquisa de Morás e Klann (2019) que demonstraram que apenas 50% dos contadores de Santa Catarina estavam acompanhando definitivamente o processo de convergência contábil, além de apresentarem que na percepção da maioria dos contadores, essa convergência dificultará o seu trabalho. Também estão associados ao resultado da pesquisa de Diniz et al., (2015), que apresentaram que de acordo com a percepção dos próprios membros do grupo técnico que discute a normatização contábil na Secretaria do Tesouro Nacional, apesar das vantagens percebidas pela adoção da convergência contábil ao padrão internacional (IPSAS), sua adoção plena pode ser um resultado inatingível.

5. Conclusões e implicações

A pesquisa analisou quais os canais de difusão as informações das mudanças e normas no ciclo financeiro do setor público têm sido utilizados pelas Prefeituras Municipais do Estado de Minas Gerais. Os resultados demonstram a importância dos canais oferecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e Tribunal de Contas, como os principais canais apontados. Porém, ao analisar as informações por tipo, verifica-se que as Prefeituras utilizam diferentes canais para cada obter tipos diferentes de informação. Também verificou-se que o site do Conselho Federal de Contabilidade tem apresentado pouca relevância na percepção dos contadores.

A utilização de redes institucionais entre Prefeituras Municipais ou redes de contadores através de grupos de mídias sociais (como WhatsApp) não apareceram como fonte relevante de informações para a difusão de mudanças em normas contábeis.

Por fim, ao realizar um teste de verificação de conteúdo com mudanças antigas e recentes no ciclo financeiro, a pesquisa encontrou que não existe uma relação entre o ano de emissão do conteúdo na norma e seu conhecimento ou entendimento pelos contadores. Conteúdos com 10 anos de divulgação, como a mudança no tratamento dos restos a pagar, que deixaram de ser considerados passivos contábeis, ainda não foram plenamente assimilados pelos contadores. De lado contrário, os contadores declararam conhecer e aplicar mudanças aprovadas mais recentemente. Sugere-se que pesquisas futuras investiguem essas diferenças entre o conteúdo divulgado e o ano de divulgação.

A presente pesquisa apresenta como limitação o fato de terem sido pesquisados apenas os sites da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade para o levantamento das mudanças no ciclo financeiro. Ressalta-se, porém, que diversos outros Ministérios emitem normas e orientações que são de interesse direto pelos contadores nos municípios, como o Ministério da Previdência, Ministério da Saúde, Ministério da Educação, entre outros.

Os resultados da pesquisa podem ser relevantes para os condutores das reformas no ciclo financeiro, ao discutir a importância de conhecer e acompanhar os canais em que a difusão da informação ocorre, pois, como discutido por Wedlin e Sahlin (2017), as ideias não se difundem no vácuo, mas são ativamente transferidas e traduzidas. A atuação direta dos normatizadores com o fortalecimento de redes de contadores, abertura de novos canais de difusão podem auxiliar no acompanhamento das mudanças.

Referências

- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., Renzio, P. de, Krause, P., & Seligmann, R. (2014). This is PFM. *Center for International Development at Harvard University*, Working Paper 285. p. 13.
- Aquino, A. C. B. de, Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2016). Isomorfismo, Tribunais de Contas e a automatização da coleta de dados de municípios. In: 16º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais...São Paulo.
- Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2016). Dispersão Geográfica da Difusão da Reforma Contábil em Municípios: o Papel das Contabilidades Terceirizadas. In: 17º Congresso Nacional de Administração e Contabilidade. Anais...Rio de Janeiro.
- Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2). Doi: https://doi.org/10.21446/scg_ufjr.v13i2.13665.
- Azevedo, R. R. de, Aquino, A. C. B. de, Silva, C., & Neves, F. (2017). Efeito da mudança de prazos de adoção e características das políticas contábeis na reforma da contabilidade patrimonial em municípios. In: X Congresso de Administração, Sociedade e Inovação (CASI). Anais...Petrópolis.
- Azevedo, R. R. de, & Aquino, A. C. B. de. (2017) Uso cerimonial do planejamento de resultados nos municípios de São Paulo e sua consequência para a accountability. In: 2o Congresso UFU de Contabilidade. Anais...Uberlândia.

- CFC (2018). Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>>. Acesso em dez/2018.
- Dagostim, D. (2016). A reforma da contabilidade do setor público brasileiro: Os casos do Brasil e da justiça do trabalho. Dissertação de mestrado, Universidade de Coimbra, Portugal.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. Doi: 10.2307/2095101.
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S. da, Santos, L. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275–294. Doi: <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. de. (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.
- IBGE. (2015). Perfil dos Municípios Brasileiros. Disponível em <https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=89>. Acesso em dez/2018.
- Katz, E., Levin, M. L., & Hamilton, H. (1963) Traditions of research in the diffusion of innovation. *American Sociological Review*, 28(2), 237-258. Doi: 10.2307/2090611.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>.
- Melo, K. B., Prieto, M. F., & Andrade, M. E. M. C. (2014). Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: um estudo exploratório no município de Uberlândia-MG. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(2), 21-35.
- Moon, M. J., & Deleon, P. (2000). Municipal Reinvention: Managerial Values and Diffusion among Municipalities. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 11(3), 327–351. Doi: <https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jpart.a003505>.
- Morás, R. V., & Klann, R. C. (2019). Percepção dos contadores públicos do estado de Santa Catarina em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(36).
- Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. *Revista do Serviço Público*, 66(3), 425-448. Doi: <https://doi.org/10.21874/rsp.v66i3.410>.

Ribeiro, C. M. A., & Bizerra, A. L. V. (2011). Convergência contábil na administração pública federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, (13)52, 55-64.

Rogers, E. M. (1983). *Diffusion of Innovations*. (3a ed.). New York: Free Press.

Sediyama, G. A. S., Aquino, A. C. B. de, & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78–100.

STN (2018). Publicações e Orientações. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes>>. Acesso em dez/2018.

Wedlin, L., & Sahlin, K. (2017). The Imitation and Translation of Management Ideas. In: Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T. B. & Meyer, R. E. (Orgs.) *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. (pp. 102-127). Sage Publications.

Apêndice – Questionário aplicado

Como as informações chegam nas prefeituras

1. Em geral, quando você fica sabendo sobre mudanças nas normas contábeis ou na área de finanças públicas em geral, você utiliza os seguintes canais:
- (1) Discordo totalmente; (2) discordo; (3) nem discordo, nem concordo; (4) concordo; (5) concordo totalmente.

- a. Uma consultoria terceirizada nos avisa sobre as mudanças.
- b. Efetuamos o acompanhamento diretamente no site dos reguladores e órgãos de controle (STN, CFC, Tribunal de Contas).
- c. Através de cursos em geral.
- d. Grupos de WhatsApp de contadores de prefeituras.
- e. Assinaturas de e-mails em empresas de assessoria online.
- f. Através da empresa que fornece o software de contabilidade para a nossa prefeitura.
- g. Aguardamos o MCASP (manual de contabilidade aplicado ao setor público) ser atualizado para verificar as novidades.
- h. Outro (especifique).

2. Detalhando a questão anterior, em relação aos itens a seguir, indique o canal que principalmente é utilizado para acompanhar as atualizações.

(1) Atualizações do PCASP; (2) Atualizações no ementário da Receita Pública; (3) Atualizações na classificação da Despesa Pública; (4) Publicação de novas normas contábeis; (5) Publicação de portarias da STN Secretaria do Tesouro Nacional; (6) Resoluções ou instruções do Tribunal de Contas; (7) Publicação de novas leis na área de finanças públicas.

- a. Consultoria terceirizada.
- b. No site dos reguladores e órgãos de controle (STN, CFC, Tribunal de Contas).
- c. Divulgação pelo Tribunal de Contas.
- d. Cursos em geral.
- e. Grupos de WhatsApp, como por exemplo, de contadores de prefeituras.
- f. Assinaturas de e-mails em empresas de assessoria online.
- g. Empresa que fornece o software de contabilidade para a nossa prefeitura.
- h. Aguardamos o MCASP (manual de contabilidade aplicado ao setor público) ser atualizado para verificar.
- i. Redes sociais institucionais, como Facebook e Twitter.
- j. Comente se desejar.

3. Em geral, qual a periodicidade em que você acessa os seguintes sites na internet:

(1) Não costumo acessar; (2) Raramente; (3) Frequentemente;

- a. Secretaria do Tesouro Nacional
- b. Tribunal de Contas
- c. Conselho Federal de Contabilidade
- d. Empresa fornecedora de software

- e. Associações de municípios (tais como a CNM ou ABM)
 - f. Outro (especifique)
4. Indique o seu grau de concordância em relação às seguintes afirmações:
(1) Discordo totalmente; (2) discordo; (3) nem discordo, nem concordo; (4) concordo; (5) concordo totalmente.
- a. Eu tenho o costume de acompanhar a elaboração das normas em geral, como as de contabilidade e de finanças públicas (audiências e consultas públicas, etc).
 - b. Vejo que os contadores em geral não conferem as informações que recebem (da consultoria ou da empresa de software, por exemplo) sobre as mudanças nas normas, confiando no conteúdo repassado.
 - c. Eu costumo acompanhar as instruções de procedimentos contábeis (IPCs) publicadas.
5. Indique o grau de contato que você teve em relação às seguintes mudanças e termos recentes criados na regulação contábil:
(1) desconhecia essa mudança; (2) já havia lido que a mudança existe, mas não me aprofundei; (3) já li e entendi o conteúdo da mudança.
- a) A mensuração do ativo imobilizado deve incluir, além dos custos de aquisição, a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local no qual esse está localizado.
 - b) O custo do ativo (imobilizado, intangível, propriedades para investimentos) deve ser reconhecido pelo seu valor à vista em uma transação que possua diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos.
 - c) Os custos de empréstimos devem ser capitalizados em ativos considerados qualificáveis.
 - d) Termo: Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público.
 - e) Os Restos a Pagar não Processados não devem ser evidenciados como passivo contábil no balanço patrimonial.
 - f) Os adiantamentos (de viagem ou suprimentos de fundos) devem ser registrados contabilmente como um ativo.
 - g) O impairment dos ativos não geradores de caixa deve ser calculado considerando-se seu valor recuperável de serviço, que é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.
 - h) Comente se desejar.

Fale-nos um pouco sobre você e seu órgão:

6. Qual o tipo de órgão você está vinculado(a) no município?
- a. Prefeitura Municipal
 - b. Câmara Municipal
 - c. Empresa Pública
 - d. Autarquia / Fundação
 - e. Sociedade de Economia Mista

- f. Não sou servidor público
- g. Outra entidade (especifique).

7. Como você definiria seu vínculo em relação ao órgão público que atua?

- a. Concursado
- b. Comissionado
- c. Terceirizado
- d. Emprestado de outro órgão
- e. Contratado por excepcional interesse público
- f. Outro (especifique)

8. Quantos anos de experiência você possui no setor público?

9. Quantos anos de experiência você possui no setor privado? (antes de ingressar no setor público).

10. Formação:

(Caso necessário, selecione mais de uma opção)

	Técnico	Superior	Especialização	Mestrado/doutorado
Administração				
Direito				
Contabilidade				
Economia				

Comente se necessário.

11. Seu órgão possui consultoria contábil terceirizada?

- a) Sim
- b) Não
- c) Não tenho certeza
- d) Comente se desejar

12. Deixe seu e-mail de contato, para receber os resultados dessa pesquisa.

13. Informe seu município.

ⁱ Os dados anteriores ao SICONFI podem ser retransmitidos, conforme orientações disponíveis no site do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI): <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=14504>>

ⁱⁱ Por exemplo, a CNM publica diversos estudos técnicos e Notas Técnicas sobre a contabilidade pública e matérias associadas ao ciclo financeiro das Prefeituras Municipais, disponíveis em seu portal de informações: <<http://www.cnm.org.br/biblioteca>>