
A DIFUSÃO DAS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA EM MUNICÍPIOS

Gislaine Aparecida Santana Sedyama ¹

André Carlos Busanelli de Aquino ²

Gabriela Brandão Lopes ³

▪ Artigo recebido em: 14/05/2016 ▪ Artigo aceito em: 13/10/2017 ▪▪ Segunda versão aceita em: 19/12/2017

RESUMO

O artigo trata do efeito de rede na difusão de mudanças compulsórias na gestão financeira de municípios com fraca conexão com o centro emissor da reforma. A partir de uma abordagem institucional, o artigo analisa o caso da primeira fase da reforma da contabilidade no setor público, que inclui a adoção compulsória de um plano de contas contábeis e de relatórios padronizados para toda federação. O estudo de campo observou 8 prefeituras na Zona da Mata em Minas Gerais. Foram realizadas entrevistas com contadores, secretários de finanças e fornecedores de softwares de contabilidade. As evidências indicam que as empresas de software de contabilidade são os principais canais de difusão da reforma em questão. Os contadores das prefeituras assumem uma posição passiva e delegam a responsabilidade pelo processo de adoção. São discutidas as implicações e uma nova direção dos estudos de implementação de reformas similares no Brasil.

Palavras chave: Municípios, Mudança da Contabilidade, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Difusão, Redes.

¹ Mestre em Ciências Contábeis. UFV. E-mail: gislaine.santana@ufv.br.

² Doutor em Controladoria e Contabilidade. FEARP/USP. E-mail: aaquino@usp.br

³ Bacharel em Ciências Contábeis. UFV. E-mail: gabrielablopes52@gmail.com

THE DIFFUSION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING CHANGES IN LOCAL GOVERNMENTS

ABSTRACT

The paper discusses the social network effect on the diffusion of compulsory changes of financial management processes in local governments weakly connected with the reform promoters. Based on an institutional approach, the article analyses the first phase of the accrual-accounting reform in Brazilian public sector, which includes the compulsory adoption of standardized chart-of-accounts and accrual-accounting reports to the entire federation. The field study observed 8 city halls from the southeastern of the Minas Gerais state. We have run interviews with accountants, chief of finance departments and accounting software suppliers. The evidence indicates that the accounting software suppliers are the main diffusion channel for such reform. The accountants assume a passive posture and delegate the responsibility for the required adoption processes. We discuss the implications and a new direction for the studies on the implementation of similar reforms in Brazil.

Keywords: Local governments, Accounting Change, Public Sector Accounting, Diffusion, Social Networks.

1 INTRODUÇÃO

A melhoria da gestão financeira de municípios, incluindo os avanços desejados para uma melhor gestão fiscal, demanda esforços para difundir, sensibilizar, e justificar a adoção de novas práticas. Tal processo de difusão pode ser desafiador e crítico para reformas compulsórias em uma federação com extensa área geográfica. A coerção para a adoção compulsória, apesar de ser condição necessária em organizações do setor público (TOLBERT e ZUCKER, 1996), não é suficiente. Destaca-se que nem todos os países lançam mão de uma adoção compulsória simultânea para todos níveis de governo (ver exemplos em BRUSCA et al, 2017). Essa é uma característica do modelo brasileiro de regulação de entes subnacionais. Tal adoção simultânea e compulsória para toda federação traz desafios de coordenação e de difusão para os órgãos que atuam como fontes de normatização e de coerção, responsáveis pelas reformas propostas.

A literatura nacional recentemente apresenta fatores que afetariam a adoção de novas práticas compulsórias, porém em geral são focadas na falta de recursos e porte dos municípios (AZEVEDO e AQUINO, 2016; CRUZ et al, 2012; CRUZ et al, 2016). Neste estudo levantamos outro fator que pode ser relevante para a propensão à adoção, que é o 'como a mensagem sobre a reforma em curso chega nas organizações do setor público que devem adotá-la'.

A disseminação de ideias e conceitos abstratos, informações técnicas e práticas em um sistema social é definida por Rogers (2003) como a difusão de uma inovação ou como chamado aqui, de 'novas práticas'. É no processo de propagação que a mensagem sobre novas práticas, ou seja, as ideias, valores e regras a serem adotadas, é transferida aos diversos atores por meio de diferentes canais de difusão (MEYER e ROWAN, 1977; WEJNERT, 2002). Neste artigo analisamos esses canais de difusão entre atores como 'redes de difusão' formadas pelas ligações entre atores com diferentes níveis de poder, motivações e entendimento das práticas propostas.

Como o conteúdo e o significado da mensagem sobre as novas práticas pode ser alterado e editado (SAHLIN e WEDLIN, 2008), os canais que são utilizados acabam afetando a probabilidade de adoção.

Como caso de análise, selecionamos a primeira fase da padronização das normas contábeis para toda federação iniciada formalmente em 2008. A reforma em questão foi desenhada em Brasília, de forma centralizada, e teve um processo de difusão mais intenso entre os anos 2008 e 2012. Nessa fase, prefeituras e todas organizações do setor público deveriam adotar um novo plano de contas e um novo conjunto de relatórios financeiros. Tal reforma assume algumas características similares a outras reformas no setor público no país, como: a adoção compulsória de um conjunto de práticas nem sempre claramente definidas a priori, a autoridade promotora da mudança localizada em Brasília, uma expectativa de participação e apoio dos diversos Tribunais de Contas nos estados, a adoção simultânea e homogênea em todos governos locais, e um grupo técnico (contadores, advogados, engenheiros, etc.) em cada organização que é responsabilizado pela implantação local.

A pergunta central que emerge nesse estudo é 'quais canais de difusão estão sendo utilizados na reforma da contabilidade em áreas que possuem fraca conexão com o centro emissor da reforma?'. Pela teoria institucional, a aceitação e uso de uma nova prática começa pela difusão (compartilhamento de informações para entendimento mútuo), quando a mensagem da reforma é levada aos diversos atores para serem sensibilizados a aderirem à reforma e superarem eventuais resistências (SCOTT, 2008). Mas a mensagem não circula livre e neutra, enfrenta interrupções no seu fluxo por eventuais lacunas ou falhas nas ligações das redes de relacionamento (SCOTT, 2008), assim como tem seu conteúdo alterado (SAHLIN e WEDLIN, 2008). Áreas distantes e isoladas dos centros emissores e transmissores da reforma podem operar de forma distinta das demais (GIBBONS, 2004), receber uma mensagem editada, diferente da mensagem original (SAHLIN e WEDLIN, 2008). A distância e isolamento geográficos aqui estão sendo usados inicialmente como possível indício de fracas conexões com o centro emissor da reforma. Essas fracas conexões podem ser substituídas por conexões nas redes profissionais.

Em uma reforma de cunho técnico, profissionais e detentores de conhecimento específico, como desenvolvedores de software e empresas de consultoria, se vêm legitimados socialmente para dar soluções, e podem teorizar para convencer seus clientes de que eles têm uma solução desenhada para a demanda.

Para identificar os canais de difusão utilizados em áreas distantes na reforma da contabilidade, foram observadas 8 prefeituras na Zona da Mata em Minas Gerais. Foram realizadas entrevistas com contadores, secretários de finanças e fornecedores de software de contabilidade na região. Entender o processo de difusão do que se chama aqui de “reforma dos padrões contábeis para organizações do setor público”, ou simplesmente “reforma da contabilidade pública” ajuda a explicar os diferentes estágios de adoção das novas práticas em toda federação, e auxilia o desenvolvimento de estratégias de difusão pelos reguladores e promotores da reforma. Apesar da análise contribuir para explicar a adoção dessa reforma, o objetivo não é generalizar os resultados para outras áreas do país ou mesmo do estado de Minas Gerais, mas sim suscitar reflexões aplicáveis ao efeito de rede em reformas no ciclo de gestão financeira de governos no país.

O texto a seguir apresenta os conceitos estruturantes da análise, a metodologia e breve descrição da reforma de contabilidade em questão. Em seguida são apresentadas a análise do caso dessa reforma e as implicações para pesquisa no tema e feitas considerações finais.

2 DIFUSÃO EM REDES E INSTITUIÇÕES EM GOVERNOS LOCAIS NO BRASIL

Organizações existem e atuam em um campo organizacional, ou seja, um conjunto de organizações que compartilham e desenvolvem significados comuns pela interação entre si e com outras organizações (DIMAGGIO e POWELL, 1983, p.148; SCOTT, 2007). Tal interação com o tempo acaba cristalizando um conjunto de regras, expectativas, crenças e símbolos compartilhados, chamados de “instituições” (SCOTT, 2007). Essas instituições conduzem o comportamento das organizações à adoção de ações esperadas, apropriadas (MEYER e ROWAN, 1977), que algumas vezes não buscam eficiência, mas sim poder e legitimação no chamado campo organizacional. Isso significa dizer que, estar em conformidade com as regras e convenções importa.

No campo organizacional em que atuam governos locais no Brasil, tais regras, expectativas e crenças incluem regulação da gestão orçamentária e financeira, a dinâmica decorrente do sistema político presente, as competências e a forma de atuação dos órgãos de controle. Incluem ainda as crenças enraizadas no ‘funcionalismo público’, e valores gerais da sociedade brasileira.

Instituições informais como 'clientelismo' (NUNES, 2010), governo por construção de coalizões (PRAÇA et al, 2011), baixa meritocracia (REIS, 2016) e forte predominância da cultura orçamentária em relação à contabilidade patrimonial (FEIJÓ, 2013) são alguns exemplos de valores que permeiam os governos locais.

No campo organizacional assim como nas organizações nele presentes operam simultaneamente múltiplas lógicas (WALDORFF, REAY e GOODRICK, 2013), as chamadas lógicas institucionais (THORNTON e OCASIO, 2008). São manifestações dos valores e crenças das instituições presentes nos campos organizacionais, convertidas em rotinas, heurísticas de decisões de gestores, são formas de abordar um evento, de entendê-lo e lidar com ele. Assim, as decisões nas organizações são delimitadas por esta forma de pensar e agir. Por exemplo, alguns deles raciocinam e arquitetam ações pelos resultados que as ações trariam (*logic of consequence*), outros pela adequabilidade das ações às convenções e regras presentes no campo organizacional (*logic of appropriateness*) (SCHULZ, 2014, p.2), outros ainda por lógicas profissionais, como contadores e arquitetos (THORNTON et al, 2005; SUDDABY et al, 2009). Tais lógicas acabam agrupando indivíduos com entendimento comum, como membros de uma mesma profissão, que terão uma compreensão e forma de agir coletivas para temas de seu interesse (THORNTON et al, 2005; SHIPILOV et al, 2010).

As múltiplas lógicas que indicam o que é adequado, comum e aceito acabam operando simultaneamente no ambiente organizacional, com o tempo se acomodam e se mesclam (RAYNARD, 2016) e se sobrepõem com as reformas administrativas anteriores (CHRISTENSEN e LÆGREID, 2011). Quando uma reforma é proposta, a lógica da mudança (o que é racional, apropriado segundo as novas práticas pedidas) pode entrar em conflito com a lógica que já é amplamente aceita na organização (THORNTON e OCASIO, 2008). Neste caso, os promotores da reforma teriam maior esforço em resolver as tensões decorrentes das diferentes lógicas com criação de um consenso social a respeito do valor da reforma (teorização), como encontrado por Meyer e Hammerschmid (2006) nas reformas administrativas no setor público Austríaco.

A literatura sobre mudança organizacional propõe que práticas impostas de forma compulsória por um regulador levam organizações a adotarem tais práticas de forma cerimonial para se legitimarem (MEYER e ROWAN, 1977, p.484), mais do que por busca de ganhos de eficiência. Essa resposta organizacional pode ser uma consequência tanto de uma rejeição do novo conceito presente nas práticas e suas consequências (FRIEDLAND e ALFORD, 1991), ou simplesmente por não terem motivação ou recursos para a mudança, e com isso preservam os processos da forma anterior (FISS e ZAJAC, 2006). Ao preservarem os processos existentes, e ao mesmo tempo procurarem parecer atenderem a regulação, descolam as atividades meramente cerimoniais (para cumprir a regulação) das práticas preservadas.

Esse descolamento (*decoupling*) é uma típica resposta às pressões coercitivas - muitas vezes contraditórias - no campo organizacional (OLIVER, 1991; HEIMER, 1999, RUEF e SCOTT, 1998).

Para reduzir a ocorrência desta resposta, os promotores da reforma deveriam resolver estas tensões, incluindo justificar a explicar a reforma, conhecido como 'teorização', como encontrado por Meyer e Hammerschmid (2006) nas reformas administrativas no setor público Austríaco.

As regras e práticas colocadas pelo regulador, por exemplo 'o que é considerado um crime de responsabilidade fiscal', ou 'as normas contábeis a serem seguidas', produzem expectativas e por meio dos debates nas redes profissionais constroem um entendimento a respeito das propostas (JEPPERSON, 1991, p.147). Porém, para que os servidores se mobilizem para adotar as novas práticas, estes devem minimamente ser informados e capacitados para implantá-las. Em breves palavras, difusão é a circulação e translação de mensagens ou ideias por meio de canais de comunicação (SAHLIN e WEDLIN, 2008), em que é necessária não apenas a comunicação da ideia, mas também a teorização, justificção da mesma.

As prefeituras e câmaras municipais estão conectadas em redes. Mais do que ligações de comunicação entre membros de um sistema social (Teoria das Redes Sociais em ROGERS, 2003), a rede é o meio em que uma mensagem circula e sofre mudanças pelo processo de editoração (abordagem institucional em OWEN-SMITH e POWELL, 2008 e SAHLIN e WEDLIN, 2008). Na rede federativa e de controle, os Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional são pontos relevantes de convergência. Prefeituras também estão conectadas ao Conselho Federal de Contabilidade e respectivos Conselhos Regionais pelos seus contadores e auditores, à Associações de Municípios. Ainda, prefeitos e secretários participam de laços políticos com partidos e seus representantes em outras esferas de governo.

Independente dos laços mencionados, a forma como a mensagem circula também importa. A difusão, ou circulação e translação de ideias em geral ocorre em redes de três formas: i) ampla (*broadcasting*), ii) em cadeia (*chain mode of imitation*), e iii) mediada (*mediated by other organizations and actors*) (SAHLIN e WEDLIN, 2008). Na primeira forma a mensagem é disseminada centralmente, inspira, orienta e informa todos os atores do campo diretamente o conteúdo da reforma. Isso é feito por quem promove a mudança. A segunda forma revela um efeito em cascata, no qual a ideia vai passando de ator a ator, que são influenciados pelo conteúdo da ideia, mas que podem não saber ou ter contato com quem propôs a mudança. Na terceira forma a difusão é mediada por atores retransmissores da reforma. Estes últimos além de atuarem como repositórios (*carriers*) do seu conteúdo (SAHLIN-ANDERSSON e ENGWALL, 2002), influenciam e moldam a mensagem quando discutem, aconselham, sugerem e desenham soluções, certificando toda a ideia, ou ignorando parte dela (MEYER, 1996, p.244).

A “mensagem da reforma”, aqui entendida, inclui duas partes. A primeira parte – conteúdo objetivo - é formada pelos detalhes técnicos da proposta, prazos e a quem eles se aplicam. A segunda parte – conteúdo de valor – são as razões utilizadas para legitimar a mudança das práticas, as justificativas e argumentos. Promotores e transmissores terão argumentos a favor da adoção, enquanto outros podem ter argumentos contrários às novas práticas, tentando eventualmente desconstruí-las. A parte objetiva da mensagem no caso da reforma da contabilidade foi e é transmitida em normas técnicas, manuais e pelas atualizações dos sistemas eletrônicos (softwares) que coletam dados fiscais e contábeis dos municípios (seja pela Secretaria do Tesouro Nacional ou pelos Tribunais de Contas). A parte de conteúdo de valor, está presente por exemplo nas palestras de sensibilização dadas pelo Tesouro Nacional.

A mensagem não é transmitida homoganeamente por toda rede (MEYER, 1996; SAHLIN e WEDLIN, 2008). Em certas condições, a mensagem destacará pontos positivos, omitirá pontos de resistência à proposta, ou focará justamente os pontos críticos para minar a difusão e aceitação (SAHLIN e WEDLIN, 2008, p.226). As motivações de indivíduos em relação à reforma dependerão de como interpretam as consequências da proposta. Por exemplo, as expectativas que prefeitos e secretários têm sobre como Tribunais de Contas vêm a contratação de fornecedores de software, aliados à expectativa de punição, afetam a propensão à escolha de uma ou outra solução para a questão.

Mas o que explicaria a força com que a mensagem circula pela rede? A teoria de difusão associa uma maior disseminação da mensagem com a configuração da rede e com a intensidade das ligações entre os atores com as fontes emissoras da mensagem (ROGERS, 2003; GIBBONS, 2004). O emissor distante dos diversos receptores da mensagem tem menor influência. Já no racional institucional, a dinâmica da mensagem depende da força das relações da rede e da lógica institucional das organizações que editariam a mensagem enquanto a transferem (ou bloqueiam). Maior proximidade geográfica entre as organizações aumenta interação e favorece a difusão das práticas, permite que os transmissores e os as redes regionais influenciem a difusão pelo campo. Por fim, os atores locais receberão parte da mensagem editada e a interpretarão, considerando a parte da mensagem que contém argumentos que favoreçam ou não as suas opiniões pela adoção ou não das práticas (SAHLIN e WEDLIN, 2008). Assim, a conexão entre os atores que estão no campo pode explicar prováveis rotas de circulação das ideias e indicar a taxa e a velocidade na difusão (GREENWOOD et al, 2008).

3 METODOLOGIA

Dado o objetivo de captar como a mensagem de uma reforma compulsória chega em regiões que estão fracamente conectadas com o centro emissor da reforma, observou-se os receptores da mensagem dessas regiões, no caso as prefeituras municipais. A metodologia segue a lógica de “pequenas amostras” (*small-N analysis*), a qual permite identificar padrões entre organizações e extrair relações entre as variáveis selecionadas e o fator a ser explicado (HARDING e SEEFELDT, 2013). A escolha da Zona da Mata Mineira seguiu uma amostragem teórica (EISENHARDT, 1989), por apresentar a priori uma fraca conexão com o centro emissor da reforma em questão, aproximada pela distância geográfica e logística de Brasília.

As principais dimensões de análise e os municípios foram categorizados na Tabela 1. As evidências foram coletadas entre outubro/15 e janeiro/16 por entrevista semiestruturada *in loco*, com contadores, secretários de finanças e empresas fornecedoras de *software* de contabilidade na região. As entrevistas tiveram duração de cinquenta minutos à uma hora e meia. O protocolo para entrevista seguiu os seguintes blocos: (i) como se deu a adoção do novo plano de contas e dos relatórios padronizados, e (ii) a participação dos diversos atores no campo organizacional. O protocolo seguiu os blocos apresentados no Quadro 1.

Quadro 1: Temas que nortearam as entrevistas

| Blocos de temas | Temas abordados na entrevista |
|--|--|
| (i) Sobre a adoção do novo plano de contas e dos relatórios padronizados | (1) Posição da função de contabilidade na estrutura organizacional da prefeitura (2) Apoio do prefeito municipal na função de contabilidade (3) Atuação da função de Controle Interno na informação contábil (4) Qual é o sistema de contabilidade e como é fornecido (5) Prazos e conteúdo da reforma vigente (nível de conhecimento local) (6) Responsáveis pelo processo de adoção das práticas localmente (7) Criação de grupos de estudos, envolvimento de terceirizados e sua atuação (8) Descreva o processo da adoção |
| (ii) Sobre a participação dos diversos atores no campo organizacional | (1) Frequência e tipo de contato com os órgãos reguladores (2) Atuação de assessorias e consultorias no processo de adoção (3) Treinamentos e capacitação de equipes (desenhado e ofertado por quem?) (4) Ligações com associações de municípios (5) Ligações com redes profissionais de contadores e auditores (6) Outras fontes de legitimação (7) Limites de atuação das empresas de assessoria e consultoria (8) Dinâmica de vendas e contratos com empresas de assessoria e consultoria |

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir das entrevistas procedeu-se uma análise temática, visando a comparação entre as prefeituras (*within-case*) em busca de padrões (MAHONEY, 2000), para (i) as relações das prefeituras com as fontes de informação da reforma, (ii) os canais de difusão que estão operando e (iii) a resposta típica para a 1ª etapa da reforma da contabilidade em curso. O padrão de resposta dos departamentos de contabilidade foi classificado em 'cumpriu ou não o prazo para adoção do PCASP', e postura passiva (delegando a reforma) ou ativa (coordenando e orientando). Já as relações e os canais de difusão que a mensagem usou até chegar à prefeitura receptora da reforma dizem respeito à configuração da rede.

Os 'canais de difusão' são os meios aos quais os servidores públicos da prefeitura poderiam ter acesso, de forma passiva ou ativa, ao conteúdo da reforma em curso. Assim, as formas de comunicação podem ser diversas, desde mensagens eletrônicas (e-mails), artigos em revistas especializadas, até presença física e contato face-a-face em treinamentos e reuniões com assessorias especializadas.

Para caracterizar a configuração da rede que opera na região, adotamos a mesma abordagem empregada em Aquino e Neves (2016).

Os autores partiram dos 6 padrões de configuração apresentados por Gibbons (2004), os quais segundo a autora têm influência na velocidade e na intensidade da mensagem que circula pela rede. Em seguida, analisamos o efeito da configuração no padrão de resposta dos departamentos de contabilidade dos casos analisados.

Os casos são pequenos municípios (de 4 a 11 mil habitantes) da Zona da Mata Mineira, com exceção de Viçosa (77 mil habitantes). A região tem alguma interação com Belo Horizonte, Rio de Janeiro e São Paulo, mas fraca interação com Brasília. A região possui apenas uma linha aérea que liga a cidade de Viçosa a Belo Horizonte. Normalmente a ligação com as capitais mencionadas é rodoviária com viagens que duram 4 horas (Belo Horizonte) a 15 horas (Brasília). Supostamente o centro da região - Viçosa - é uma cidade universitária, com deslocamento diário de pessoas para trabalho e estudo. Viçosa e Cajuri (maior PIB per capita da região, R\$ 22,6 mil) possuem forte ligação entre si, e formam o único arranjo populacional (IBGE, 2015) da área escolhida. Em geral, concursos públicos para administração pública desses dois municípios e suas autarquias atraem pessoas que são da própria região ou que se fixam ali para aproveitar as oportunidades que esses governos ou as universidades locais podem oferecer.

4 A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NA REGIÃO ANALISADA

Assume-se como marco da presente reforma a Portaria do Ministério da Fazenda nº184/2008. Nesta portaria o Ministério destacou "*a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis*", e determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como

órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, que atuasse na convergência entre as 'Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público' editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Para isso, a STN deveria “*editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional*”, para “*elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas*”.

Assim, o conteúdo da reforma passou a ser emitido pela STN, vista como o órgão central de contabilidade da União. A emissão de uma mensagem similar para toda federação estava sendo feita mesmo antes de 2008, quando o CFC divulgava em seus eventos as recém lançadas 'Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público', e falava em uma “*desejada e possível convergência a padrões internacionais*”. Com a formalização da convergência pela Portaria do Ministério da Fazenda, a mensagem que tratava de perspectivas de novas normas para o Setor Público passou a advertir sobre a premente adoção de práticas compulsórias coordenadas pela autoridade central da STN.

Nessa transição os representantes dos diversos atores foram convidados a participar nos grupos de trabalho da STN e do CFC.

A reforma como um todo compreende (i) a adoção de um novo plano de contas (PCASP), (ii) a adoção de relatórios padronizados (DCASP), sendo que parte deles não era utilizado e outra parte foi remodelada, e (iii) a adoção de novas políticas contábeis. Todo conteúdo técnico foi encapsulado nas diversas versões do Manual emitido pela STN, chamado de 'MCASP' (Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público). Dividimos aqui, para fins dessa análise, a reforma em 2 fases distintas. A primeira fase inclui a adoção dos PCASP e DCASP, e a segunda fase a adoção das políticas contábeis. A grande distinção entre estas fases é a natureza das mudanças organizacionais demandadas, a 2ª fase envolveria a implantação de novos processos ou uma mudança significativa nos processos existentes, pois as novas normas alteram o reconhecimento e a avaliação para algumas transações econômicas dos governos.

Em 2009, foram divulgados os primeiros prazos de adoção na 1ª versão do MCASP. A STN inicialmente fixou o prazo de 2013 para a adoção do PCASP. Porém, a STN postergou o prazo pouco antes desse expirar, permitindo que municípios utilizassem o chamado método “*de-para*” para a prestação de contas de 2014. Na prática, o uso desse método permite que aqueles que não tivessem feito a mudança apenas convertessem os dados antes de enviá-los na prestação de contas. O novo prazo para municípios impedia o 'de-para', obrigando que a partir de 1º janeiro de 2015 todos registros contábeis individualizados fossem feitos cotidianamente pela prefeitura dentro do PCASP. Localmente, o Tribunal de Contas de Minas Gerais, a fonte de controle fiscal e contábil para os municípios analisados, substituiu seu próprio plano de contas para o PCASP apenas em 2014.

Os municípios que tinham de prestar contas segundo o plano de contas do Tribunal mineiro, ficaram até os últimos meses para o vencimento do prazo sem saber a posição do seu Tribunal. Para a segunda fase da reforma, os prazos que venciam em 2015 foram escalonados até 2022, dependendo da política contábil em questão.

Analisando a aderência dos diversos governos pela federação, os dados da própria STN mostravam que em junho de 2016 cerca de 4,5 mil municípios enviaram seus dados no novo PCASP para serem consolidados no Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). Ainda segundo a STN, pela primeira vez o BSPN era consolidado via um único plano de contas, e que foram feitas a “*eliminação dos saldos de transações recíprocas*”.

Se a reforma foi lançada em 2008, a difusão foi mais intensa entre os anos de 2009 e 2016. Neste período a mensagem da reforma circulou e foi transmitida pelas redes de contadores, empenhadores de despesas, consultores e assessores, por prefeituras, câmaras, autarquias e empresas públicas dependentes.

O desafio de alcançar extensas áreas geográficas não é necessariamente resolvido com formas eletrônicas de texto, como e-mails, têm baixa capacidade de engajamento em mudanças (ROGHANIZAD e BOHNS, 2016), pois, mesmo que alcancem a localidade com um cadastro atualizado, passam apenas um conteúdo restrito.

O distanciamento da administração local do centro emissor da reforma seria mitigado por participação em cursos, treinamentos, ou maior envolvimento em reuniões de discussão, grupos profissionais, junto aos centros emissores ou transmissores da reforma. Contudo, a participação é baixa ou próxima de nula. Como exemplo, nas oficinas oferecidas pela STN nos anos de 2009 a 2013, nenhuma das cidades enviou representantes aos treinamentos e reuniões.

Os casos analisados (Tabela 1) atenderam o prazo da 1ª fase da reforma em 2014 (exceto Viçosa). Justamente Viçosa, candidata a ser a referência da região pelo porte e presença de capital humano de um centro universitário, além de perder o prazo da reforma não entregou os dados para consolidação no BSPN. Em 5 prefeituras o contador é efetivo, e conta com a assessoria contábil oferecida pela própria empresa de *software*. Essa empresa praticamente exerce a função de contabilidade e é a fonte de orientação sobre prazos de entrada em vigor das novas normas.

As oito prefeituras consideradas são atendidas por duas marcas de sistemas de contabilidade diferentes, ambas marcas que incorporavam o PCASP em 2014. Observa-se que não há associação da marca do *software* (marca 1 ou 2) com o atendimento dos prazos.

As entrevistas indicam que o contador ou os técnicos que atuam na função de contabilidade nas prefeituras não buscam capacitação (quatro casos) e delegam a responsabilidade da implementação da reforma, configurando uma postura passiva.

Tabela 1: Características dos Casos Analisados

| | Porto Firme | Guaraciaba | Coimbra | S. Miguel Anta | Teixeiras | Viçosa | Paula Cândido | Cajuri |
|--|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|------------------------------|-----------------------------|-----------------------|
| Milhares habitantes 2015 [PIB/capta R\$ milhares] | 11,1 [6,4] | 10,5 [5,7] | 7,5 [9,2] | 7,0 [8,5] | 11,8 [8,1] | 77,3 [12,2] | 9,6 [7,8] | 4,1 [22,6] |
| Economia local (Serviços, Indústria, Agropecuária) | S,A | S,A,I | S,A | S,A | S,A | S,I | S,A,I | S,I,A |
| Ator com maior força de interação com o caso | ES | ES | ES | ES | ES | ES | ES | ES |
| Contador e serviço de assessoria ⁽¹⁾ | Efetivo, com assessoria | Comissionado, com assessoria | Contabilidade externa | Contabilidade externa |
| Secretaria à qual está lotado o contador | Prefeito | S. Finanças | S. Administ. ⁽⁵⁾ | S. Finanças |
| Sistema de contabilidade terceirizado ⁽²⁾ | Marca 2 | Marca 1 | Marca 2 | Marca 1 | Marca 2 | Marca 1 | Marca 2 | Marca 2 |
| Tipo da comunicação com órgãos reguladores | Ocasional | Ocasional | Ocasional | Ocasional | Ocasional | Ocasional | Ocasional | Ocasional |
| Atuação como membro de associações de municípios | Fraca | Fraca | Fraca | Fraca | Fraca | Fraca | Fraca | Fraca |
| Grupo de estudos | Não | Não | Não | Não | Sim | Não | Não | Não |
| Foco do Controle Interno | Cerimonial | Cerimonial | Nenhum | Cerimonial | Cerimonial | Cerimonial | Cerimonial | Cerimonial |
| Orientação sobre prazos | MCASP | ES | ES | ES | ES | ES | ES | ES |
| Treinamento dos servidores | TC e AMM | ES e TC | ES | ES | ES | ES e TC | TC | ES |
| Benchmark declarado | Prefeituras | Nenhum | Nenhum | Especialistas | Prefeituras | Prefeituras | Especialistas | Prefeituras |
| Quem implanta o PCASP | ES e servidores | ES | ES | ES | ES | ES | ES | ES |
| Cumpriu prazo PCASP ⁽³⁾ | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim | Não | Sim | Sim |
| Cumpriu BSPN 2016 ⁽⁴⁾ | Sim | Sim | Sim | Não | Não | Não | Sim | Não |
| Postura na reforma | Passiva | Passiva | Passiva | Passiva | Passiva | Passiva | Passiva | Passiva |

Fonte: Dados da pesquisa. **Notas:** 1 – A assessoria em todos os casos é dada pela empresa de software. 2 – Omitimos os nomes dos prestadores de serviços de software de contabilidade (SIAFIC).

3 – Cumpriu prazo PCASP implica em ter finalizado a implantação do plano de contas até 31/12/2014, operando as rotinas diárias no novo plano a partir de 1º Janeiro de 2015. 4 – Dados consolidados sem ressalva no Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), verificado pela lista de entes consolidados no anexo I, e pela ausência de pendências na lista de “declarações inconsistentes” divulgada pela STN em 27/05/2016. 5 – Essa secretaria acumula as secretarias de Administração, Finanças e Controladoria. Siglas: ES – Empresa fornecedora de software de contabilidade (SIAFIC), TC – Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, AMM - Associação dos Municípios Mineiros.

Tais técnicos e contadores chegam a responsabilizar seus assessores (das empresas de *software*) pelas inconsistências no envio de informações aos órgãos reguladores. Em 3 casos (à direita da tabela) a função contabilidade é terceirizada. A mesma ausência de atuação e de estrutura se observa no controle interno, que se restringe a emitir pareceres de conformidade e assinar relatórios de forma cerimonial. Como exemplificado por um entrevistado: “o controle interno não contribui efetivamente com a contabilidade, pois o responsável pelo setor não dispõe de qualificação adequada para o cargo”, e ainda completa “no município só existe controle interno para atender a legislação”.

Em geral, as fontes de orientação e interação são as empresas de *software*. Já de *benchmarking* e de boas práticas, são outras prefeituras mineiras ou especialistas, e não os Tribunais de Contas ou a STN. O Tribunal de Contas de Minas Gerais não está no centro da difusão da reforma na região, e o Conselho Regional de Contabilidade nem foi citado nas entrevistas. Por fim, na região estudada, há três associações com efetiva participação junto às prefeituras: a Associação de Municípios da Zona da Mata Norte (AMMAN) localizada em Viçosa, a Associação de Municípios do Vale do Piranga (AMAPI) em Ponte Nova e a Associação dos Municípios Mineiros (AMM) em Belo Horizonte. Embora todos os entrevistados tenham afirmado participar de pelo menos uma destas associações, a interação entre com elas é fraca, se restringe a eventos “apenas quando sentem necessidade de trocar experiências, aprofundar conhecimento e buscar dicas entre os profissionais”.

5 CONFIGURAÇÃO DAS REDES NA DIFUSÃO DA REFORMA DE CONTABILIDADE

As redes envolvidas na reforma em questão são similares às que atuam nas demais temáticas do ciclo de gestão financeira em governos. Essas matérias envolvem os mesmos atores, com pouca variação. Em geral a condução e mudança de tais práticas ficam a cargo de contadores, auditores, assessores e consultores, em departamentos de contabilidade e controle interno, Tribunais de Contas e Ministérios associados às matérias fiscal e contábil. Estes atores compõem o campo organizacional da gestão financeira de governos e entidades públicas, formam e participam do que chamamos aqui de redes **federativa**, de **controle** e **profissionais de contabilidade** (Quadro 2).

A rede federativa contém relações de natureza política, entre prefeitos, deputados, vereadores, suas associações regionais ou nacional (como Confederação Nacional dos Municípios, Frente dos Prefeitos, alianças temporárias de governadores, etc.). A rede de controle reúne os atores com competência de fiscalização fiscal e contábil. A rede profissional é formada por profissionais e a entidade que os representa. Como a questão em análise é de natureza contábil, a classe envolvida é de contadores e auditores representados pelos seus conselhos federal e regional.

Quadro 2: Principais atores no campo do ciclo de gestão financeira de governos locais no Brasil

| Ator | Rede a que pertence | Principal atuação nas reformas | Posição na rede |
|---|-------------------------|---|---|
| Secretaria do Tesouro Nacional | Controle | Emissor (na definição e regulação) | Brasília, origem da mensagem |
| Conselho Federal de Contabilidade | Profissional | Emissor (na definição e na legitimação profissional) | Brasília, origem da mensagem |
| Tribunais de Contas | Controle | Transmissores e fonte de coerção do conteúdo (sanções pelo não cumprimento da legislação fiscal e contábil) | Capital de cada estado |
| Conselhos Regionais de Contabilidade | Profissional | Transmissores de conteúdo (orientação profissional) | Capital de cada estado |
| Vereadores nas Câmaras Municipais | Controle e Federativa | Fontes de coerção (aprovação das contas municipais) | Em cada município |
| Prefeitos, Secretários e diretores de autarquias | Federativa | Apoio na adoção (responsáveis pela adequação à legislação fiscal e contábil) | Em cada município |
| Departamentos de contabilidade ou assessorias (nas prefeituras e nas câmaras) | Profissional | Adoção (segundo melhores práticas profissionais e legislação nacional vigente) | Em cada município, destino final da mensagem |
| Controle interno nas prefeituras | Controle e Profissional | Apoio na adoção (controle e auditoria interna da adequação às normas vigentes) | Em cada município, destino final da mensagem |
| Empresas de software de contabilidade | Comercial | Apoio na adoção (vendem serviços para Prefeituras e Câmaras) | Intermediário entre o emissor e o adotante |
| Associação de Municípios, Escolas de Governos e Sindicatos | Federativa | Apoio na adoção (com treinamento e representando interesses de seus associados) | Intermediário regional entre o emissor e o adotante |

Fonte: Elaborado pelos autores. **Notas:** Não era clara aos autores a atuação do Ministério Público, Polícia Federal, Tribunais de Justiça na matéria da reforma em questão, por isso estes e outros atores eventualmente são omitidos no quadro. O fato de um órgão ter preponderância na rede de controle, não significa que não existam relações políticas, em alguns casos é sabido que existe influência da rede federativa, como nas relações entre Conselheiros de Tribunais de Contas, Deputados, Prefeitos e Vereadores. O campo organizacional de gestão financeira é apenas um dos diversos subcampos que podem ser mencionados no amplo campo do setor público. A cada função no setor público (regulação de aeroportos, gestão fiscal, etc.) podem atuar diferentes lógicas institucionais e atores específicos. De certa forma estes subcampos são parte do campo do Setor Público, possuem aspectos em comum, como estarem sujeitas à contratação pelo menor preço (Lei de Licitações) ou à estabilidade de emprego dos servidores estatutários, mas são distintos em outros aspectos.

As redes podem variar na configuração, dependendo da força da relação entre os atores da rede e da centralidade – atores mais influentes – (GIBBONS, 2004). Aqui adotamos a mesma abordagem empregada em Aquino e Neves (2016) para permitir a comparação dos resultados. Algumas regiões possuem mais recursos, capacidades e experiência acumulada nos profissionais e organizações, e teriam mais facilidade em incorporar novas práticas (STRAMBACH, 2002). Nesse caso poderiam se tornar centrais na rede, enquanto outras áreas teriam menor influência e permaneceriam na periferia da reforma.

A STN como autoridade fiscal e contábil, ao emitir o MCASP, e o CFC na sua posição de referência profissional técnica em contabilidade ao validar e apoiar o MCASP, são os emissores na origem da mensagem da reforma. Os Tribunais de Contas são transmissores, assim como os Conselhos Regionais (CRC), os quais têm acesso direto à mensagem emitida, e podem replicá-la aos seus jurisdicionados. Sugerimos que se trata do denominado “*hierarchy among regions*” (GIBBONS, 2004, p.940), exposto na Figura 1.

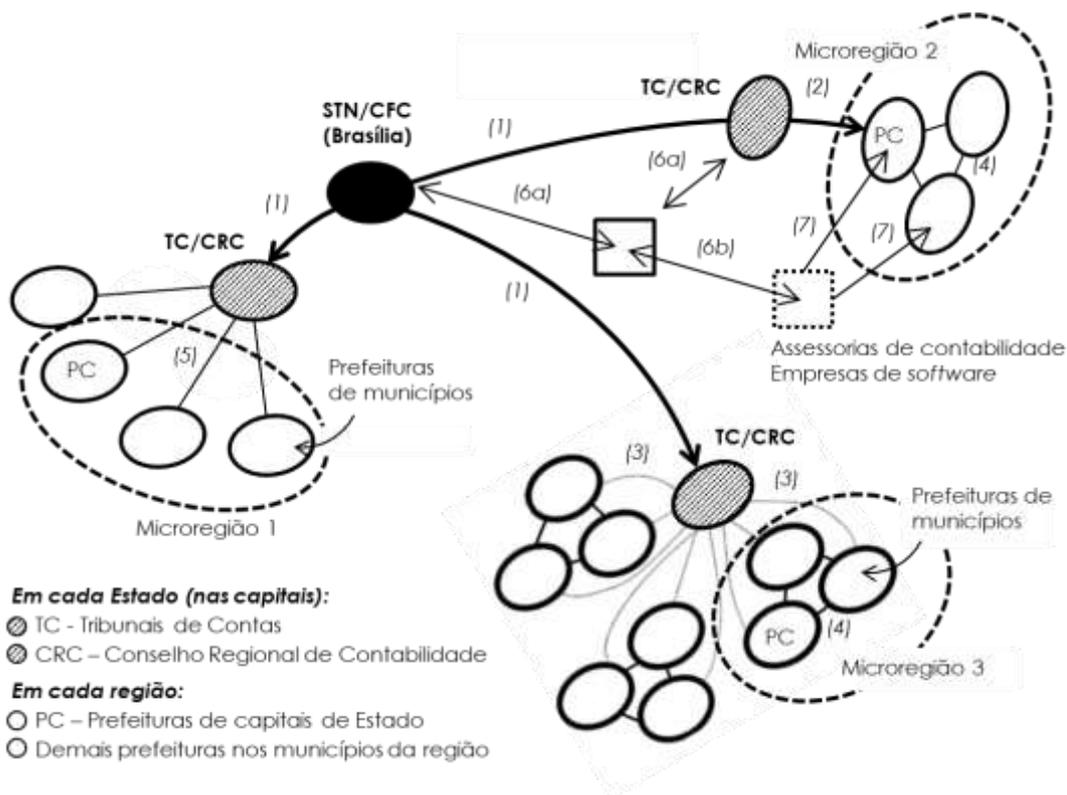
No segundo nível de transferência, a mensagem seria replicada pelos Tribunais de Contas e Conselhos Regionais. Na Figura 1, o padrão “*hierarchy among regions*” da microrregião 1 configura relação direta entre prefeituras e Tribunal de Contas, assim como dos contadores com seus Conselhos Regionais, mas com pouca ou nenhuma relação entre si (relação tipo 5). Este é o caso de municípios como aqueles que apesar de vizinhos à Belo Horizonte não são conectados à prefeitura da capital, a qual não exerce qualquer influência, mas são conectados direto ao Tribunal de Contas. Nesta configuração, a capital sem influência é apenas mais um caso ligado diretamente ao Tribunal de Contas. Uma outra configuração seria aquela em que um município da própria região atua como referência. Essa configuração da microrregião 2 na Figura 1, “*central region connecting cliques via one region per clique*” (GIBBONS, 2004, p.940), tem um município como referência daquela região que pode até ser a prefeitura da capital do Estado. Nessa típica microrregião 2, a relação entre o município líder e o Tribunal é forte (relação tipo 2), enquanto os demais municípios em torno do líder possuem ligações menos fortes entre si (relação tipo 4). Já a microrregião 3 denota uma relação “*central region connecting cliques via scant ties to all regions*” (relação do tipo 3), em que a ligação entre os municípios e o Tribunal de contas é mais fraca do que a relação entre os próprios municípios (relação tipo 4). Nessas duas últimas configurações surge maior cooperação e, portanto, a convergência pode vir por imitação e compartilhamento de soluções.

No campo em questão, é sabido que governos contratam assessorias de contabilidade e softwares de contabilidade e administração financeira. Pesquisa da STN em 2012 junto com a prestação de contas anuais (denominada de Matriz de Maturidade da Contabilidade) com municípios, assim como o Perfil de Municípios pelo IBGE, mostram recorrentemente o uso desses serviços. Essas seriam típicas relações tipo 7 entre prefeituras e tais fornecedores.

Consultores e técnicos desses fornecedores vendem soluções às prefeituras e às câmaras, mas também argumentam a favor ou contra algumas partes da reforma e levam demandas e necessidades levantadas nesses municípios (relações 6a e 6b). A atuação das empresas de *software* pode acontecer em qualquer uma das microregiões exemplificadas na Figura 1.

Como já mencionado, a mensagem da reforma diz respeito ao conteúdo e à justificativa de sua ocorrência. Apesar de não serem separáveis na realidade, para fins de entendimento o conteúdo é a parte neutra da mensagem que inclui a informação (i) de que existe uma reforma em curso, (ii) dos prazos e a quem ela se aplica, (iii) de detalhes técnicos do que está sendo mudado e como será a nova prática. Já a justificativa decorre da teorização (TOLBERT e ZUCKER, 1996) feita pelo emissor central e outros atores envolvidos na reforma, com o objetivo de convencer e alterar as expectativas dos demais atores para reduzir/aumentar resistências, dependendo da motivação de quem atua na transmissão da mensagem.

Figura 1: Estruturas de redes entre municípios, Tribunais de Contas e STN



Fonte: Adaptado de Aquino e Neves (2016)

Na região em análise, a prefeitura de Viçosa apesar de ser o centro da região não exerce liderança entre as prefeituras dos municípios limítrofes (fraca interação). A relação dos municípios com os centros difusores da reforma é fraca, confirmada pela declaração de que adotam “prefeituras mineiras” como *benchmark*, e pelo fato de três prefeituras vizinhas terem buscado no mínimo esporadicamente orientação com o Tribunal de Contas (Tabela 1). Viçosa tem maior contato com Belo Horizonte devido ao maior fluxo de pessoas, porém a prefeitura tem um contato limitado com a prefeitura da própria capital na discussão de contabilidade, pois técnicos da Secretaria de Finanças, contador e controle interno das duas prefeituras não interagem. Ainda, têm pouca interação mesmo com o Tribunal de Contas. Da mesma forma, as prefeituras de municípios vizinhos à Viçosa têm baixa cooperação, e recebem pouca instrução e sugestões do Tribunal de Contas e da Secretaria do Tesouro Nacional.

A região pode ser representada pela típica microrregião 3 da Figura 1. A região analisada tem fraca relação entre as prefeituras dos municípios com o centro emissor (STN) e com os transmissores da reforma (Tribunal de Contas), sendo mais fraca que a própria relação entre os municípios da região. O que gera um certo isolamento da área. Por fim, observamos a presença de relações do tipo (7), (6a) e (6b).

6 O PAPEL DAS EMPRESAS DE SOFTWARE E IMPLICAÇÕES

A relação com as assessorias e empresas de *software* na reforma em questão pode ser exemplificada pela declaração de um dos entrevistados “[são as empresas que] operam todo processo de implementação das normas”. A questão é até onde vai a atuação dessas empresas de *software* que operam como canais alternativos de difusão (exercem relações 6a e 6b).

A postura passiva dos técnicos das prefeituras que atuam na função de contabilidade (contadores ou não), e a presença dos fornecedores de *software* também oferecendo assessoria na função contábil, permitiu a delegação total da adoção para tais empresas. Por um lado, a baixa capacitação das equipes (mesmo em Viçosa) colocava restrição de recursos para a função de contabilidade associada à um Controle Interno cerimonial. Portanto, com fracos incentivos para uma atuação mais proativa. A comunicação dos contadores da prefeitura com os órgãos reguladores era restrita e ocasional. Em apenas três casos foi afirmado que o Tribunal de Contas era uma ‘importante fonte de orientação, treinamento e capacitação’. Isso reflete no isolamento e permite a postura passiva dos técnicos da prefeitura. Somados às fracas relações com Tribunal de Contas e STN, este contexto isolou estes técnicos (contadores ou não), deixando a questão a ser tratada pelas empresas de *software*, pois estes não tinham informação técnica suficiente para projetar as mudanças internamente e coordenar o processo.

A passividade dos técnicos da prefeitura e pouco interesse ou apoio de prefeito e secretários para a reforma, podem ser vistas também na ausência de grupos de estudo criados para a preparação do processo. Em geral, tais grupos foram formados para legitimação (ver AQUINO e NEVES, 2016), pois era uma recomendação da STN e de alguns Tribunais. Contudo, na região em questão estes grupos nem chegaram a ser formados (exceção de Teixeiras).

As empresas de *software* além de serem responsáveis pela adoção, são os canais de difusão. Os casos na parte esquerda da Tabela 1 não terceirizam a contabilidade, as rotinas são executadas no prédio da prefeitura municipal. Assim, a implantação do sistema de contabilidade, a atualização da versão do *software* e as consequentes parametrizações são feitas na presença de servidores. O que é diferente dos casos em Aquino e Neves (2016), em que a adoção acontecia nas instalações das assessorias terceirizadas, que é similar ao que acontece nos dois casos que terceirizam a contabilidade (Paulo Cândido e Cajuri).

Independente disso, essas empresas são a principal fonte de informação entre a STN, Tribunais de Contas e as prefeituras. Elas acabam preenchendo vazios estruturais dessas redes que se não fossem resolvidos, acabariam cada vez mais intensificados (BURT, 2015). Como ambas as empresas de *software* têm sede na capital Belo Horizonte, elas têm constante contato com mão de obra qualificada, redes de consultores de outras empresas e com a sede do Tribunal de Contas. São essas empresas que atuam trazendo a mensagem da reforma (relação tipo 7, na Figura 1). Contudo, tais empresas atuam segundo uma lógica comercial, orientadas para lucratividade de seus serviços e gestão de seu fluxo de caixa. O principal negócio desses fornecedores é a cessão de direito das versões do *software* em base mensal, associada a contratos de serviços que se confundem entre serviços de manutenção, apoio e solução de problemas técnicos do sistema, e assessoria de registros contábeis.

O efeito do distanciamento do contador pode ser também observado em outras regiões do país. Em uma abordagem quantitativa, Aquino (2016), a partir de dados de pesquisa da STN, mostrou que o grau de atenção do contador na 1ª fase da reforma era menor conforme a menor centralidade da prefeitura na rede de municípios no Brasil. Como já apresentado, na primeira fase, cerca de 1 mil municípios brasileiros não enviaram suas demonstrações para consolidação do BSPN em 2016, o que pode ser visto como uma falha da entrada da reforma nestas localidades. Qual seria a razão? Uma delas pode ser a falta de teorização a favor da reforma, ou seja, a parte da mensagem que trata das justificativas e que promove realmente a mudança, não atingiu aquelas localidades.

O modelo hierárquico de difusão mesmo efetivo e mais rápido para reformas geradas centralmente (GIBBONS, 2004), esbarra no caso das prefeituras vizinhas aos vazios estruturais nas redes, os quais impedem a mensagem de circular até ali.

Quando estes vazios são preenchidos pelas empresas de *software* de contabilidade, e estes se tornam o canal de difusão dominante na rede (“*dominant players*” em SCOTT, 2007), a mensagem que chega até as prefeituras será predominantemente aquela transferida por essas empresas. O problema é que as empresas que possuem uma lógica comercial não teorizam de forma completa a favor da reforma. A mensagem passada em forma de discursos de venda e recomendações de assessoria são restritas àquelas que geram receita e renovação contratuais. Assim, parte da mensagem é filtrada caso não tenha contrapartida pecuniária. Ao fim, a velocidade e a amplitude com que a mensagem da reforma se difunde na rede dependerá de como as empresas de *software* conseguirão converter a mensagem completa em práticas ou serviços remuneráveis, como treinamentos e novas versões de *software*.

O padrão de uso desses canais emerge como resultado de uma combinação de fatores, como (i) prefeituras preferem aplicar recursos em assessorias e consultorias para operar a reforma, ao invés de capacitar suas próprias equipes, (ii) as equipes de contabilidade das prefeituras possuem uma postura passiva e transferem a implementação da reforma para o prestador de serviço de *software*, e a (iii) dificuldade em convencer agentes políticos locais dos potenciais usos da informação contábil. Assim, a adoção das mudanças empregadas na reforma são as mínimas necessárias para evitar sanções de órgãos de controle.

Um dos representantes dessas empresas, usou o seguinte argumento quando perguntado a respeito da importância da reforma: “*a prefeitura deve implementar essa nova versão com o novo plano de contas, pois o Tribunal e a STN irão cobrar*”. A teorização, justificativa para adoção não se dá na utilidade da informação, na melhoria da transparência ou na melhor governança do ente, mas sim em atender os órgãos de controle. Essa teorização baseada em conformidade reforça uma resposta cerimonial pela prefeitura, pois seus técnicos, prefeito e secretários não entendem a razão da reforma como um todo, sobretudo pois não têm contato com as fontes emissoras da mensagem, ou seja, com uma mensagem da reforma completa, justificada e não filtrada.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A região analisada tem frágeis relações com os emissores e transmissores públicos da regulação de gestão financeira de governos, como Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunais de Contas e Conselhos Profissionais. Especificamente no caso analisado da 1ª fase da reforma da contabilidade, a mensagem de que um novo plano de contas e novos relatórios eram requeridos chegou de forma fraca e difusa até os contadores das prefeituras analisadas.

As empresas de *software* foram os principais canais de difusão, assim como atuaram diretamente na alteração das práticas associadas à adoção do plano de contas. Os resultados são similares ao observado por Aquino e Neves (2016) para prefeituras no Sertão Produtivo na Bahia. Contudo, diferente daquela região a maior parte das prefeituras possui a contabilidade executada internamente, apesar de contarem com apoio de assessorias. Os casos analisados mostram a realidade de adoção de novas práticas em municípios pequenos, e em quais canais de difusão eles se baseiam para adotar as práticas de forma cerimonial e superficial.

Como já mencionado não é o objetivo generalizar os resultados da região analisada, seja para o país ou para o estado de Minas Gerais. O objetivo é sim identificar os padrões de difusão que estão emergindo e como estes podem ajudar a explicar como a mensagem de uma reforma compulsória chega aos municípios de regiões com fraca interação com o centro emissor da reforma. O padrão observado, se configurado para outras áreas distantes na federação, implica que a difusão das reformas no ciclo financeiro de governos locais no Brasil deve considerar que a rede de municípios possui vazios estruturais que impedem a mensagem de chegar aos diversos pontos.

Considerados tais vazios estruturais, o impacto de canais privados de difusão deve ser considerado. Estes vazios se preenchidos por empresas privadas, terão uma mensagem reduzida associado ao potencial de geração de receita dessas empresas com serviços e treinamentos. Esses efeitos podem ser similares a outros processos de mudança compulsória no ciclo de gestão financeira de governos, como adoção de ações de transparência, técnicas orçamentárias, controle interno, pois potencialmente envolvem equipes da área de finanças, controle e contabilidade, assim como as mesmas redes profissionais (contadores, economistas, advogados), fornecedores de *software* e consultorias.

Tentar entender o sucesso da implantação dessa e de outras reformas com expectativa de que a difusão é algo homogêneo, leva a conclusões irrealistas tanto sobre a intensidade, quanto sobre a penetração da mensagem. A difusão em redes não é linear (KORTELAND e BEKKERS, 2008), e interage com entendimento e motivações dos atores (WEICK, 1995), o significado, as razões, receios, expectativas serão construídos enquanto a mensagem de que '*existe uma reforma em curso*' circula mais ou menos livre pela rede.

REFERÊNCIAS

AQUINO, André C. B. Efeito da Dispersão de Municípios na Difusão da Reforma da Contabilidade. Anais do **Encontro de Administração Pública da ANPAD – EnAPG**, São Paulo, Brasil, Novembro, 2016.

- AQUINO, André C. B.; NEVES, Fabrício R. Dispersão Geográfica da Difusão da Reforma Contábil em Municípios: o Papel das Contabilidades Terceirizadas. Anais do **Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont**, Rio de Janeiro, Brasil, Outubro, 2016.
- AZEVEDO, Ricardo R.; AQUINO, André C. B. O Planejamento em Municípios de Pequeno Porte em São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 26, p. 63–76, 2016.
- BRUSCA Isabel; CAPERCHIONE, E.; COHEN, S.; ROSSI, F.M. Comparing Accounting Systems in Europe. In: Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. (eds) **Public Sector Accounting and Auditing in Europe**. IAS Series: Governance and Public Management. Palgrave Macmillan, London, 2015.
- BURT, Ronadl S. Reinforced structural holes. **Social Networks**, v. 43, p. 149-161, 2015.
- CHRISTENSEN, Tom; LÆGREID, Per. Complexity and Hybrid Public Administration - theoretical and Empirical Challenges. **Public Organization Review**, v. 11, p. 407-423, 2011.
- CRUZ, Cláudia F.; FERREIRA, Aracéli C.S.; SILVA, Lino M.; MACEDO, Marcelo A.S. Transparência da Gestão Pública Municipal: um estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos 26 maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n.1, p. 153–76, 2012.
- CRUZ, Maria. C.M.T.; SILVA, Thomaz A.B.; SPINELLI, Mario V. O papel das controladorias locais no cumprimento da Lei de Acesso à Informação pelos municípios brasileiros. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 14, n. 3, p. 721-43, 2016.
- DIMAGGIO, Paul.; POWELL, Walter. W. The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- EISENHARDT, Kathleen M. Building Theories from Case Study Research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- FEIJÓ, Paulo Henrique. Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público. Ed. Brasília: **Gestão Pública** Ed, 2013, 244p.
- FISS, Peer C.; ZAJAC, Edward J. The symbolic management of strategic change: Sensegiving via framing and decoupling. **Academy of Management Journal**, v. 49, p. 1173–1193, 2006.
- FRIEDLAND, Roger; ALFORD, Robert. R. Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In: W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Org.), **The New Institutionalism in Organizational Analysis** (p. 232–263). Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- GIBBONS, Deborah E. Network Structure and Innovation Ambiguity Effects on Diffusion in Dynamic Organizational Fields. **Academy Management Journal**, v. 47, v. 6, p. 938-951, 2004.
- GREENWOOD, Royston; OLIVER, C.; SHALIN, K.; SUDDABY, R. Introduction. In Greenwood, R., Oliver, C., Shalin, K. & Suddaby, R. **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism** (p.1-46). London: Sage Publications Ltd., 2008.
- HARDING, David. J.; SEEFELDT, Kristin. S. Mixed Methods and Causal Analysis. In S. L. Morgan (ed), **Handbook of Causal Analysis for Social Research** (p. 91-110). Springer Netherlands, 2013.

HEIMER, Carol A. Competing institutions: Law, medicine and family in neonatal intensive care. **Law & Society Review**, v. 33, n. 1, p. 17–66, 1999.

JEPPERSON, Ronald. L. Institutions, institutional effects, and institutionalism. In: W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Org.), **The New Institutionalism in Organizational Analysis** (p. 143-163). Chicago: University of Chicago Press, 1991.

KORTELAND, Evelien; BEKKERS, **Victor**. The Diffusion of Electronic Service Delivery Innovations in Dutch E- Policing: The Case of Digital Warning Systems. **Public Management Review**, v. 10, n. 1, p. 71 – 88, 2008.

MAHONEY, James. Strategies of Causal Inference in Small N-Analysis. **Sociological Methods and Research**, v. 28, n. 4, p. 387-424, 2000.

MEYER, John; ROWAN, Brian. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1997.

MEYER, John. Otherhood: The promulgation and transmission of ideas in the modern organizational environment. In B. Czarniawska & G. Sevón (ed), **Translating Organizational Change**, p. 241–252, Berlin: Walter de Gruyter, 1996.

MEYER, Renate; HAMMERSCHMID, Gerhard. Changing institutional logics and executive identities: A managerial challenge to public administration in Austria. **American Behavioral Scientist**, v. 49, n. 7, p. 1000-1014, 2006.

NUNES, Edson O. **A gramática política do Brasil. Clientelismo, corporativismo e insulamento burocrático**. Rio de Janeiro: Garamond, 4ª Edição, 2010, 144p.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **Academy of Management Review**, v.16, n.1, p.145–79, 1991.

OWEN-SMITH, Jason; POWELL, Walter W. Network and institutions. In Greenwood, R., Oliver, C., Shalin, K. & Suddaby, R. **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism** (p. 596-623). London: Sage Publications, 2008.

PRAÇA, Sergio; FREITAS, A.; HOEPERS, B. Political Appointments and coalition management in Brazil, 2007-2010, **Journal of Political in Latin America**, v. 3, n. 2, p. 141-172, 2011.

RAYNARD, Mia. Deconstructing complexity: Configurations of institutional complexity and structural hybridity. **Strategic Organization**, v. 14, n. 4, p. 310 – 335, 2016.

REIS, Lydiá O. **Avaliação de desempenho em prefeituras municipais: as metas não importam**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

ROGERS, Everett. M. **Diffusion of innovations**. New York: Free Press, 5a ed., 2003, 576p.

ROGHANIZAD, Mahdi. M.; BOHNS, Vanessa. K. Ask in person: You're less persuasive than you think over email, **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 69, p. 223-226, 2016.

RUEF, Martin; SCOTT, Richard. A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environments. **Administrative Science Quarterly**, v. 43, n. 4, p. 877–904, 1998.

SAHLIN, Kerstin.; WEDLIN, Linda. Circulating Ideas: Imitation, Translation and Editing. In Greenwood, R., Oliver, C., Shalin, K. & Suddaby, R. **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism** (p. 218-242). London: Sage Publications, 2008.

SAHLIN-ANDERSSON, Kerstin; ENGWALL, Lars. **The Expansion of Management Knowledge: Carriers, Flows, and Sources**. Stanford: Stanford University Press, 2002, 392p.

SCHULZ, Martin. Logic of consequences and logic of appropriateness. D.J. Teece, M. Augier (Eds.), **The Palgrave Encyclopedia of Strategic Management**, Palgrave Macmillan, 2014.

SCOTT, Richard. **Institutions and Organizations: Ideas, interests and identities**. (3th ed.) Thousand Oaks: Sage Publications, 2007, 360p.

SCOTT, Richard. Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. **Theory and society**, v. 37, n. 5, p. 427-442, 2008.

SHIPILOV, Andrew V.; GREVE, Henrich; ROWLEY, Tim. When do interlocks matter? Institutional logics and the diffusion of multiple corporate governance practices. **Academy of Management Journal** v. 53, n. 4, p. 846–864, 2010.

STRAMBACH, Simone. Change in the innovation process: New knowledge production and competitive cities - The case of Stuttgart. **European Planning Studies**, v. 10, n.2, p. 215–231, 2002.

SUDDABY, Roy; GENDRON, Y.; LAM, H. The Organizational Context of Professionalism in Accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n.3-4, p. 409-427, 2009.

THORNTON, Patricia; OCASIO, William. Institutional Logics. In Greenwood, R., Oliver, C., Shalin, K. & Suddaby, R. **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism** (p. 99-129). London: Sage Publications, 2008.

THORNTON, Patricia; JONES, Candace.; KURY, Kenneth. Institutional Logics and Institutional Change in Organizations: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing. Candace Jones, Patricia H. Thornton (ed.) Transformation in Cultural Industries, **Research in the Sociology of Organizations**, v. 23. Emerald Group Publishing Limited, p.125 – 170, 2005.

TOLBERT, Pamela. S.; ZUCKER, Linn. G. The institutionalization of institutional theory. In S. Clegg, C. Hardyand & W. Nord (Eds.), **Handbook of Organization Studies** (p. 175-190). London: SAGE, 1996.

WALDORFF, Susanne. B.; REAY, Trish.; GOODRICK, Elizabeth. A Tale of Two Countries: How Different Constellations of Logics Impact Action, in Michael Lounsbury, Eva Boxenbaum (ed.) Institutional Logics in Action, Part A, **Research in the Sociology of Organizations**, v. 39 Part A. Emerald Group Publishing Limited, p.99 – 129, 2013.

WEICK, Karl. E. **Sensemaking in Organizations**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1995, 248p.

WEJNERT, Barbara. Integrating models of diffusion of innovations: a conceptual framework. **Annual Review of Sociology**, v. 28, p. 297–326, 2002.