

A Influência da Lei De Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas Segundo A Percepção De Um Contador

The Influence from the Law of Fiscal Responsibility on the Public Account Management According to Perception of an Accountant

Daiane Rodrigues da Silva
Graduada em Contabilidade – FEARP/USP
Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre - CEP 14040-900 – FEA - Ribeirão Preto/ SP
daiane_fearp@hotmail.com

Carlos Alberto Grespan Bonacim
Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP
Professor Doutor do Departamento de Contabilidade da FEARP/USP
Av. Bandeirantes, 3900 - Monte Alegre - CEP 14040-900 – FEA - Ribeirão Preto/ SP
carlosbonacim@usp.br, carlosbonacim@yahoo.com.br

Resumo

A partir da década de 1980, o Brasil foi marcado por grandes desequilíbrios financeiros. Uma vez que, sem o controle da inflação, eram recorrentes os aumentos das taxas de juros, que conseqüentemente acarretavam o aumento da dívida externa e a desestabilidade do país. Com isso, foi instituída, em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar n. 101, conhecida publicamente como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de uma lei de caráter disciplinar que instruiu normas e diretrizes quanto às políticas de limites para gastos com pessoal e com endividamento, além de prever severas punições quanto ao seu descumprimento. Diante desse contexto, o estudo tem como objetivo verificar, por meio da percepção de um contador público, quais os impactos da instauração da LRF nos municípios brasileiros à luz de um município em específico, a fim de identificar as principais implicações da LRF no contexto da gestão pública nacional e nos municípios brasileiros, além de verificar como foi o processo de adaptação às novas normas. A estratégia de pesquisa se deu por uma entrevista semi estruturada realizada com um informante-chave, escolhido por conveniência, pela realidade vivida e pela visão em relação à implantação da LRF em um município mineiro. Pode-se perceber que a fase de adaptação da Lei ocorreu de forma lenta, uma vez que muitas administrações públicas não possuíam recursos humanos, tecnológicos e financeiros suficientes. Foi possível verificar que o caráter de disciplina fiscal da Lei, ocorreu pelo fato desta impor punições aos responsáveis pela administração pública e ao município quanto ao seu descumprimento. Sendo assim, a LRF é considerada como um instrumento de gestão na administração pública, pois possibilitou uma série de mecanismos de controle interno financeiro pelo uso de relatórios voltados para o usuário externo e na melhoria do emprego dos recursos públicos por meio das penalidades impostas ao município e aos limites para gastos.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Limites para gastos.

Abstract

From the 1980s, Brazil was marked by large financial imbalances. Without a control of inflation, increases were recurrent in the interest rates, which therefore entailed an increase in foreign debt and destabilization of the country. Thus, it was established in May 4, 2000 the Supplementary Law n. 101, known publicly as the Fiscal Responsibility Law. It is a law that instructed the disciplinary rules and guidelines regarding the policies of limits on personnel spending and debt, and provides severe penalties regarding its noncompliance. From this, the study aims to determine the impacts of the introduction of the LRF in the municipalities with a focus in a specific municipality in order to identify the main implications of the LRF in the context of national public administration and municipalities, and see how the process of adaptation to new standards was. The research method was given by an interview with a key informant, occasionally chosen by experienced reality and vision regarding the deployment of the LRF in a city of the state Minas Gerais, Brazil. Through this point, we can see that the stage of adaptation of the law occurred slowly, since many governments did not have enough human, technological and financial resources. It's possible to notice that the character of fiscal discipline of Law was the fact that imposes punishment for those responsible for public administration and the municipality regarding its noncompliance. Thus, the LRF is regarded as an instrument of public management, because it enabled a series of internal financial control mechanisms through the use of reports focused on the external user and improving the use of public funds through penalties imposed on the municipality and limits on spending.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. Limits on spending.

1. Introdução

No Brasil, o período entre o início da década de 1980 até meados da década de 1990, ficou marcado pela dificuldade econômico-financeira enfrentada pelo país. As elevações constantes das taxas de juros internacionais induziram o crescimento da dívida externa e o aumento do déficit público, e como consequência acarretou aumentos significativos nos níveis de inflação.

Em 1994 com o surgimento do Plano Real o país voltou a ter o controle da inflação. No entanto, após o alcance da estabilidade das taxas de inflação, foi possível perceber a situação de desequilíbrio que se encontravam os cofres públicos. Uma vez que a inflação impede um bom gerenciamento de recursos e encobre os déficits das más administrações.

Concomitantemente o país passava por um processo de mudança e adaptação no setor público iniciado com a Constituição Federal de 1988 e que culminou nos anos 90 com a reforma da administração pública. A partir daí, uma das principais alterações enfrentadas pela administração pública foi o fato dos municípios deixarem de serem subordinados dos Estados e da União para serem reconhecidos nacionalmente como membros da federação, e corresponder em caráter de igualdade às entidades estaduais em termos de direitos e deveres.

Assim, a principal consequência dessa descentralização é o destino das verbas públicas. Essas que originadas pela arrecadação dos impostos, antes correspondiam à parte da arrecadação nacional, a partir desse momento tornaram-se receita direta para a arrecadação municipal.

Segundo, Rezende (1997, p. 296) “[...] uma das críticas mais comuns à Constituição de 1988 é que ela promoveu uma forte descentralização de recursos, mas não de atribuições”, ou seja, o governo se dispôs de parte de sua arrecadação de impostos para os Estados e Municípios, mas, em contrapartida, não estruturou um programa bem definido para o controle e repasse dessas verbas públicas.

Nesse cenário, estados e municípios adaptaram rapidamente suas necessidades de caixa às novas receitas adquiridas, ao passo que o governo federal perdia parte de sua arrecadação tributária. Esse é um dos motivos que explicam os crescentes aumentos da carga tributária brasileira a partir das últimas décadas, pois, a partir desse momento, era necessário suprir as necessidades financeiras de todos os entes da federação, uma vez que os municípios se tornaram responsáveis pelo controle da arrecadação municipal, deixando os estados e a união com uma redução significativa nos seus fluxos de caixa.

Dessa forma, o Brasil passou a apresentar níveis elevados de carga tributária se comparado com os índices mundiais. Os índices tributários brasileiros assumiram números que triplicaram com o passar do século XX, visto que em 1900 a carga tributária nacional girava em torno de 10,5% do PIB, passando a ser de 32,4% no fim do ano de 2000. É importante salientar que até 1980 o governo consumia aproximadamente 23% do Produto Interno Bruto passando para os mesmos 32,4%, citados anteriormente, no final de 2000, evidenciando que o importante incremento na arrecadação de impostos (IPEA, 2010).

Concomitantemente com essa descentralização na arrecadação tributária, a “Constituição Cidadã” proporcionou um novo modo de pensar e agir para os brasileiros, que, a partir de então, puderam entender os processos administrativos mais de perto, exigindo mais eficiência na gestão dos recursos públicos. Ademais, surgiram órgãos fiscalizadores em níveis estaduais e federais para controlar especificamente os municípios. Esses órgãos passaram a ser responsáveis pela fiscalização de boa parte da arrecadação; no entanto, muitos municípios não se encontravam preparados para assumir esta obrigação.

Essa conjuntura impulsionou a composição de mecanismos, formais, de controle sobre os gastos públicos, priorizando a qualidade do gasto público como instrumento de desenvolvimento social, uma vez que o gasto público quando eficiente, induz o desenvolvimento do setor privado.

A proposta deste tema é um estudo de caso, em profundidade, no qual são abordados aspectos institucionais no setor público, considerando que ao se tratar desse setor, as mudanças institucionais acontecem por imposição normativa por parte da legislação. É intenção, desta pesquisa, analisar a importância que as alterações, impostas pela lei de responsabilidade fiscal, no setor público, uma vez que a lei representa um marco na prestação de contas ao governo e, assim sendo, tornou clara para a população a responsabilidade dos gestores na administração pública.

Além disso, embora seja comumente usado para fins de análise em contabilidade gerencial o uso de abordagens da Teoria Institucional, ainda é escasso o número de trabalhos com este tipo de foco, principalmente no setor público. E, como a lei é datada há a apenas uma década e é de extrema importância que pesquisadores, estudantes, contadores e usuários da informação contábil entendam os procedimentos que estão por trás desses métodos.

Diante deste contexto, o equilíbrio das contas públicas é uma das maiores preocupações do Estado, principalmente no que se tratar de déficits orçamentários que, quando persistentes, resultam em endividamento e alteram a economia como um todo. Esses déficits colocam em xeque a capacidade de pagamento de financiamentos adquiridos, fazendo com que a taxa de juros seja elevada e afete o equilíbrio da economia do país.

Além da questão governamental, ocorrem também aspectos de caráter social. Atualmente, as administrações públicas têm de enfrentar a falta de cumprimento da legalidade, de comprometimento dos administradores ou os muitos casos de apropriação privada dos bens públicos; o que resulta, muitas vezes, na aplicação de leis mais severas. Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) além de incentivar o uso de ferramentas de uso gerencial por meio de normas orientadoras fez com que os gestores públicos passassem a ser os responsáveis diretos pela aplicação dos recursos arrecadados.

Até então, estados e municípios atendiam os requisitos da Lei 4320/64, que exigia a elaboração de orçamentos apenas para fins legais e não como uma ferramenta capaz de auxiliar no processo administrativo na gestão dos gastos e despesas. Dessa forma, após sua promulgação, essa ferramenta de uso gerencial possibilitou uma visão privilegiada na gestão dos recursos públicos, porém ainda no horizonte de curto prazo (SLOMSKI, 1999).

Além disso, o fato de que os administradores passaram a ser responsabilizados pelo não cumprimento das exigências da LRF, acarretou uma mudança no caráter contábil das entidades públicas, essencialmente no que diz respeito a divulgação/*accountability* (MELLO, 2009).

Atualmente, tem-se verificado o uso de abordagens da Teoria Institucional, essencialmente para refletir os impactos causados na forma de agir das instituições após um processo de mudança. Esse fato ocorre, pois em muitos casos a teoria econômica não é suficiente para refletir os efeitos institucionais sofridos pelas organizações. É possível perceber que em muitas instituições, principalmente públicas, as decisões não são tomadas com bases econômicas, mas em aspectos sociais. Para Reis (2008), “[...] a transformação social faz parte do processo contábil, interferindo no modo de administrar e na vida organizacional de forma abrangente. Ao adotar-se uma visão institucional do processo contábil, especificamente da Contabilidade Gerencial, altera-se a visão da Contabilidade apenas como o registro de eventos passados, realizando-se investigações a respeito de como a Contabilidade transforma o mundo e por ele é transformada”.

A Teoria Institucional, por meio de suas três diferentes abordagens, serve de amparo na análise dos reflexos introduzidos pelas mudanças institucionais; as vertentes abordadas são: a Velha Economia Institucional, a Nova Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional. Dentre as citadas vertentes, a que mais reflete criticamente o processo de mudança das organizações é a Velha Economia Institucional. Esse tipo de economia difere das outras abordagens, uma vez que as essas partem da premissa de organizações já constituídas, ignorando os aspectos relacionados às possíveis mudanças ocasionadas.

Assim, pela relevância do tema e pelas peculiaridades desse tipo de mudança é proposta uma questão de pesquisa para o desenvolvimento desse estudo, que nos remete, a saber: a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000 trouxe quais impactos na gestão pública municipal?

Diante desse quadro, o objetivo geral dessa pesquisa é realizar um estudo de caso numa prefeitura a fim de identificar de acordo com os aspectos institucionais, como foi o processo de institucionalização da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 nas organizações públicas e quais as principais mudanças e adequações, sofridas pelas administrações públicas no processo de adaptação e normatização da referida lei.

Por meio desse estudo será possível avaliar os seguintes objetivos específicos:

- demonstrar quais foram as principais implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto dos municípios brasileiros em geral;
- refletir sobre as principais implicações da instauração da Lei no contexto da gestão pública nacional; e
- descrever de acordo com os recursos humanos, tecnológicos e financeiros, o nível de preparação e desenvolvimento dos municípios ao processo de adaptação da LRF.

Esse estudo está dividido em cinco partes, incluindo essa introdução. O segundo tópico trata de uma contextualização da pesquisa e versa sobre a teoria institucional. Por sua vez, o tópico três apresenta as considerações metodológicas, enquanto o tópico quatro apresenta o estudo de caso realizado. Por fim, apresentam-se as considerações finais no tópico cinco.

2. Referencial Teórico

Esse tópico corresponde ao embasamento teórico da pesquisa. Após uma ampla revisão da literatura sobre o tema, fundamentou-se o estudo em três tópicos. O primeiro tópico realiza uma reflexão das potencialidades e características do Gasto público na gestão pública. No segundo tópico, exploram-se as peculiaridades da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas principais atribuições. O terceiro fundamenta-se sobre a óptica da Teoria Institucional, para justificar o processo de mudança e adaptação à LRF.

2.1 Gasto Público

Até meados da década de 1970, o Brasil viveu um período conhecido popularmente como “milagre econômico”. Nesse período não havia a necessidade de controlar os gastos públicos, já que o país apresentava bons índices de crescimento e desenvolvimento social e econômico, simultaneamente com o equilíbrio das contas públicas e o controle da dívida externa.

Entretanto a estabilidade do país não perdurou por muito tempo, já que no início da década de 1980 o estado apresentava-se incapaz de sustentar os bons índices de desenvolvimento diante dos sucessivos aumentos da inflação, da dívida pública e da concorrência internacional. Além dos aumentos recorrentes relacionados à despesa pública o Brasil apresentava altos níveis de carga tributária, tornando-se inviável um repentino aumento nesse item.

Diante desse quadro, o país estava em crise e não podendo aumentar suas receitas o estado viu-se obrigado a criar programas nacionais para o controle e corte dos gastos públicos. Sendo assim, tornou-se primordial, para o equilíbrio fiscal e planejamento dos recursos do estado, a necessidade de controle e de fiscalização dos gastos públicos em escala federal, estadual e municipal. Foram criadas, então, políticas públicas e órgãos fiscalizadores a fim de buscar a minimização do gasto público.

Com isso, o país passou a perceber que um mau gerenciamento dos limites para gastos impõe sérios problemas para o desenvolvimento do país, uma vez que o gasto público quando eficiente contribui para o desenvolvimento do setor privado contribuindo indiretamente na geração de riqueza, redução do desemprego e da desigualdade social, entre outros.

Segundo Giambiagi (2006, p. 14) propõe uma discussão sobre a necessidade de se obter um limite para a relação gasto público/PIB partindo do pressuposto de que há tempos o país cresce a níveis compatíveis com as taxas de aumento da despesa pública, uma vez que só os dispêndios com aposentadoria consomem uma boa fatia do gasto social do país.

Esse cenário provocou uma mudança na forma de pensar da população brasileira, não só dos entes relacionadas à administração pública, mas a todos os cidadãos contribuintes que tendo em vista os crescentes aumentos da carga tributária e os baixos índices de desenvolvimento apresentados pelo Brasil, não hesitou em induzir um questionamento a respeito da qualidade do gasto público e de uma gestão de gastos eficiente.

A maior dificuldade encontrada na gestão de recursos públicos é que, em geral, a administração pública não consegue mensurar o custo dos gastos adequadamente, isso pode ser explicado por aspectos culturais e históricos brasileiros ou por falta de um sistema eficiente de custeio que possibilite a administração pública evidenciar corretamente, por exemplo, o valor gasto com despesa de pessoal, com os serviços de saúde, serviços jurídicos, entre outros. Já Alonso (1999) discute no seu trabalho a implantação no setor público do modelo de gestão de custos baseado em atividades.

A metodologia de custeamento baseado em atividades propõe a mensuração dos custos de acordo com as atividades que compõem a organização, ao contrário do método tradicional

de custeio que atribui o custo ao produto. O autor justifica que, muitas vezes, os custos estão relacionados aos processos produtivos e organizacionais como um todo, buscando conciliar nesses processos os custos diretos e indiretos (ALONSO, 1999, p. 51)

A partir de 1994, juntamente com a estabilização da inflação com o Plano Real, o Brasil passou a investir em legislação e programas para o controle dos gastos públicos. Foi desenvolvido sistema de controle de custo conhecido como SIAFI Sistema Integrado de Administração Orçamentária e Financeira, sistema de controle de custo por meio do qual o Brasil virou referência internacional na mensuração do gasto público. Como forma de controle orçamentário dos recursos do governo foi promulgada, no ano de 2000, a tratativa do Plano Plurianual (PPA). Conhecido como PPA foi uma forma de gestão imposta pelo governo por instrumentos de orçamento e planejamento buscando atingir uma gestão voltada para a apuração de resultados. No entanto, prevendo uma possível falha na gestão da administração pública e temendo uma volta aos velhos índices de Dívida pública/PIB superados lentamente pelo Brasil a poucos anos atrás, o governo federal promulgou a LRF a fim de estabelecer limites e punições para o controle de gastos.

Atualmente o Brasil tem evoluído no controle dos gastos públicos. O país criou instrumentos de gestão por meio de orçamentos, normas orientadoras e leis rígidas que prevê punições para uma má administração dos recursos públicos. Além de órgãos fiscalizadores em nível municipal, estadual e federal como a câmara municipal e o tribunal de contas.

2.2 A Contabilidade Pública, Ajuste Fiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Contabilidade pública, como fez a contabilidade financeira em 2007, precisa romper com o paradigma da aderência do fato contábil a sua conformidade com a lei, pois a importância da divulgação está exatamente no registro dos eventos econômicos, segundo sua ocorrência econômica ou de custos sobre o patrimônio público.

Matias e Campello (2000, p. 22) observam que “o Município vem agregando atividades que, geralmente, eram de responsabilidade dos Estados e da União”. Também Pinho e Santana (1999, p. 1) afirmam que “o esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos por parte dos governos centrais, o que leva a transferência desses para os níveis sub-nacionais”.

As informações fornecidas pela contabilidade governamental pouco contribuem para o fortalecimento do sistema de informações do Governo, quer porque são editados em prazos incompatíveis com os exigidos para a adequada tomada de decisões, quer porque dão ênfase a aspectos legais para a evidenciação do patrimônio sem se preocupar com aspectos qualitativos ou quantitativos.

Segundo Silva (2004, p. 16), “[...] os sistemas de contabilidade somente estarão contribuindo para a melhoria do sistema de informações se forem capazes de gerar informações que permitam aos administradores públicos enfrentar esses desafios [...]”.

De forma geral, o gasto público pública é definido como o conjunto de dispêndios do Estado necessário ao funcionamento dos serviços públicos, além de encargos assumidos no interesse geral da comunidade. Assim, a despesa pública compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Ou seja, a despesa pública corresponde à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes entes e para os investimentos (LIMA; CASTRO, 2003).

É importante observar que a temática “evolução dos gastos públicos”, principalmente com funcionalismo, têm chamado a atenção dos cidadãos, principalmente dos mais bem informados.

Por exemplo, segundo “O Estado de S. Paulo”, edição de 29/07/2007: “os gastos com salários e aposentadorias dos servidores públicos estão consumindo mais de 40% dos tributos pagos pelos brasileiros”.

A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas segundo a Percepção...

O artigo também apresenta informação de que os repasses do Fundo de Participação dos Municípios cresceram, desde 1975 até 2007, de 5% para 23% da arrecadação do IR e IPI, o que vem confirmar a hipótese de que, pelo menos em alguns tipos de repasses, os municípios têm aumentado sua participação no total geral arrecadado no País, apesar de não se ter confirmado esse dado. Existem estudos que apontam que os municípios têm feito mais com menos recursos como, por exemplo, Garson e Araújo (2001, p. 1) “contrastados indicadores físicos e financeiros da rede municipal, verifica-se que a taxa de expansão dos serviços prestados supera a do gasto estimado, o que, salvo distorções estatísticas, sugere que a municipalização (do ensino e da saúde) provoca melhoria da racionalização e eficiência do gasto público.”

Há também constatação na literatura de que os municípios ainda não absorveram bem as modernas técnicas de gestão administrativa e contábil e não estão se aproveitando das ferramentas tecnológicas disponíveis, como explica Campello (2003, p. 2) “apesar do alarde das revoluções tecnológicas e de gestão administrativa que abalaram e transformaram as estruturas organizacionais privadas, a discussão parece não encontrar eco nas organizações públicas, notadamente no nível inferior do Estado: os municípios.” principalmente no que se refere à gestão eficiente e transparência do sistema de informações contábeis e financeiras que é muito deficiente.

A Lei Complementar n. 101, conhecida publicamente como a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi promulgada em 04 de maio de 2000 com o intuito de substituir a Lei n. 96 de 31 de maio de 1999 e suas delimitações fazem com que ela seja considerada como a lei vital para o controle das finanças públicas. A finalidade de sua criação foi criar métodos executivos para os órgãos públicos, a fim de corrigir os desencontros entre a arrecadação e o gasto orçamentário, e com isso sanar a deficiência encontrada pelo país na gestão dos bens públicos. Já que, até então, a legislação vigente estabelecia normas apenas para o planejamento e execução de orçamentos, e estes já não eram mais suficientes.

Com isso, foi instaurada a Lei de Responsabilidade Fiscal com o intuito de suprir as lacunas existentes na administração pública até então; corrigir os hábitos e os vícios da administração pública, acumulado ao longo dos anos. Propondo, assim, uma gestão fiscal eficiente e padronizada que englobaria a união, os estados, o Distrito federal e os municípios.

Dentre suas atribuições estão o fato da lei impor em caráter de igualdade a todos os níveis de governo, limites e padrões para os gastos, prever punições severas para os responsáveis pelo seu descumprimento e exigir a obrigatoriedade da divulgação de informações à sociedade considerando o uso de relatórios, como o Relatório de Gestão Fiscal, por exemplo. Esse fato evidencia a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal na determinação da disciplina a todos os entes da federação e além de englobar os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Há tempos, no Brasil, o principal consumidor das despesas públicas são os dispêndios gastos com despesa de pessoal. O grande motivo disso é a falta de controle no número de funcionários que acaba por gerar excesso de mão-de-obra, e o Estado necessita financiar continuamente, com onerosas aposentadorias. Haja vista índices brasileiros que comprovam uma média de mais de 60% dos gastos da receita corrente líquida com despesa de pessoal.

Nesse sentido, torna-se essencial para o controle e manutenção dessas despesas, garantir não só o conhecimento dos custos com pessoal ativo e inativo, mas o uso de instrumentos gerenciais capazes de garantir a sua minimização.

Como forma de auxílio no controle das despesas com pessoal a Lei de Responsabilidade Fiscal delimitou um limite para esses gastos que não ultrapasse 50% do valor da Receita Corrente Líquida para a União, os Estados e os Distrito Federal e 60% no caso dos municípios.

O capítulo IV da Seção II descreve as categorias englobadas como despesa com pessoal.

Art. 18 Para os efeitos desta Lei Complementar entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Entretanto, para verificação desses limites não serão consideradas as despesas por indenização, por demissão de funcionários, incentivos de demissão voluntária ou decorrentes de ação judicial decorrente de período anterior. Cabe ressaltar que na delimitação desses limites não foi considerada diferenças entre as diferentes regiões, ignorando, assim, peculiaridades regionais e sociais.

Para Vidal e Rodrigues (2006, p. 108) “[...] tão importante quanto as normas que regulam a aplicação dos recursos públicos é a permanente fiscalização da sociedade e sobre os atos daqueles a quem foi confiada a responsabilidade de geri-los.” Dessa forma, o principal instrumento da referida Lei é o Relatório de Gestão Fiscal. Esse relatório é emitido ao fim de cada quadrimestre e disponibilizado ao acesso público, no qual constam informações referentes principalmente à despesa com pessoal, a dívida consolidada, à concessão de garantias e a operações de crédito. Esse é um mecanismo de transparência que possibilita aos usuários internos e externos o acompanhamento das finanças do governo (VIDAL; RODRIGUES, 2006 p. 109).

Nesse sentido, desde a promulgação da lei, os órgãos públicos têm vivido um intenso processo de mudança e adequação às exigências da lei, e conseqüentemente ao uso das ferramentas impostas por esta. Como o Relatório de Gestão Fiscal, por exemplo, que dispostos (em meio eletrônico) para o acompanhamento dos usuários externos, fez com que, se permitisse a participação da sociedade na gestão da administração pública e no desenvolvimento de uma gestão voltada para a sociedade.

A promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal foi um fato de extrema importância para o surgimento da contabilidade gerencial na administração pública, uma vez que, os administradores passaram a cobrar o uso de ferramentas de uso gerencial e a usar a informação contábil na gestão da administração pública, a fim de evitar punições e almejar o equilíbrio dos gastos públicos.

2.3 Teoria Institucional

A década de 70 foi marcada pela intensificação do uso da Teoria Institucional no estudo das ciências sociais no mundo. Dez anos mais tarde o Brasil passa a fazer uso do estudo das instituições para garantir o entendimento das ciências sociais. Nesse sentido, a Teoria Institucional passou a ser, a partir daí, uma das teorias mais usadas atualmente para explicar e entender os acontecimentos nas organizações, principalmente na análise do processo de mudanças institucionais.

Na maioria das vezes, os estudos que utilizam à luz da Teoria Institucional, são estudos de caso que procuram na institucionalização o respaldo teórico necessário para a análise dos acontecimentos organizacionais.

No entanto, não há uma padronização para a análise dos efeitos da Teoria Institucional, pois segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 51),

“[...] há pouco consenso sobre a definição de conceitos-chave, mensurações ou métodos no âmbito desta tradição teórica. Ao contrário da ecologia populacional, com suas medidas padronizadas de densidade, a teoria

institucional ainda não desenvolveu um conjunto central de variáveis-padrão, não tem uma metodologia-padrão de pesquisa.”

Um dos motivos que explicam o uso de conceitos institucionais no processo de mudança institucional é o fato de esses processos estarem relacionados mais a aspectos sociais do que econômicos. Contudo, conforme Carvalho, Vieira e Goulart (2005, p. 854) “[...] está se tornando consensual, nas discussões sobre as novas tendências teóricas e de investigações sociológicas, apontar a perspectiva institucional como um dos constructos teóricos mais promissores juntamente com a perspectiva ecológica e de redes, para explicar o funcionamento e evolução da sociedade organizacional.”

Essa teoria é classificada em três diferentes vertentes que são conhecidas como, *Old Institutional Economics (OIE)* - Velha Economia Institucional, a *New Institutional Economics (NIE)* - Nova Economia Institucional, a *New Institutional Sociology (NIS)* - Nova Sociologia Institucional.

A Velha Economia Institucional teve seu surgimento nas primeiras décadas do século XX, foi marcado pelo rompimento com a racionalidade maximizadora dos indivíduos prevista pelo modelo neoclássico. A visão que a velha economia institucional considera é que os fatores econômicos que ocorrem na organização são modelados de acordo com aspectos culturais e históricos (SOUTES, 2006; REZENDE, 2009).

Todavia, com o ressurgimento do pensamento neoclássico impediu sua continuação, uma vez que cada vez mais as organizações consideravam aspectos isolados entre a economia e o setor social, e reforçavam o individualismo metodológico. Nesse período, ganha espaço a racionalidade do ser humano vindo com a volta da Teoria Neoclássica, instituindo, assim, a Nova Economia Institucional (NEI). Embora a NIE rompa com os pressupostos da Teoria Neoclássica ela se valida de fatores econômicos para explicar comportamentos individuais, parte do pressuposto que os indivíduos possuem capacidade operacional limitada, uma vez que necessitam de dispêndios como tempo e recurso para mudanças institucionais.

A Nova Sociologia Institucional estabelece que as organizações não utilizem no processo de tomada de decisões, apenas aspectos econômicos, uma vez que a maioria dos processos institucionais deve ser analisada com vistas aos aspectos sociais e institucionais peculiares de cada organização. Além disso, muitas decisões decorram do processo de legitimação (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Por outro lado, dos fatores, segundo Meyer e Rowan (1977) o processo de adoção de outras técnicas possibilita aos gestores evidenciar uma gestão “responsável” e, assim, evitar eventuais problemas: porém, a simples adoção não configura legitimação.

Contudo, segundo conforme Tolbert e Zucker (1999, p. 43) cumpre ser salientada a existência de “[...] considerar os contextos ou condições sob as quais as teorias institucionais, de dependência de recursos e contingencial orientada para eficiência, poderão trazer percepções úteis para estudos organizacionais”. Os autores salientam que é complexo, senão impossível, “[...] determinar se os fatores ressaltados por uma determinada perspectiva teórica estão de fato intervindo para determinar as ações organizacionais”.

Portanto, deve-se considerar - em especial num estudo de percepção (MARTINS; THEÓPHILO, 2007), que a percepção e, assim as respostas, podem também conter um viés típico de natureza individual, de suas crenças e valores.

3. Procedimentos Metodológicos

O presente trabalho se concentrou em um estudo de caso a respeito de um município mineiro de pequeno porte, escolhido por conveniência por apresentar peculiaridades julgadas relevantes para a análise da instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000. Optou-se

pela realização de estudo de caso por este considerar peculiaridades locais e sociais, possibilitar uma profunda análise em estudos organizacionais e gerencias.

Considerou-se a condução do estudo de caso como a parte empírica do trabalho, com a utilidade de dar maior confiabilidade à pesquisa de campo. Segundo Yin (2005), o estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto real, quando os limites entre fenômeno e contexto não são claramente definidos, e na quando múltiplas fontes de evidências são usadas. Martins e Theóphilo (2007) definem estudo de caso como uma estratégia de pesquisa caracterizada pela análise profunda e intensa de uma unidade social que pede avaliação qualitativa.

Para coletar os dados, três métodos foram adotados, conforme sugere a estratégia do estudo de caso (triangulação dos dados): análise documental, entrevista e observação direta. Na análise documental, foram avaliadas de maneira geral as principais mudanças nas contas públicas da referida prefeitura por meio do site da Secretaria do Tesouro Nacional (Finanças Brasil, FINRA), no intuito de validar o discurso do entrevistado – Martins e Theóphilo (2007).

Além disso, entrevistou-se (por meio de entrevista semi estruturada) o responsável pela contabilidade pública do município, no intuito de capturar sua percepção acerca da realidade. Trata-se de uma análise conceitual sobre a instauração da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, do qual partiu como pressuposto para a análise uma entrevista realizada com o contador responsável da prefeitura que presenciou as mudanças institucionais instauradas pela referida Lei em dois mandatos consecutivos, e representados pela mesma gestão administrativa.

A escolha do entrevistado se deu pelo conhecimento dos processos da instituição e pela visão e acompanhamento dos pressupostos da lei de Responsabilidade Fiscal. Esse tipo de ferramenta possibilitou o exame das principais alterações sofridas pela administração pública a partir daí. Inicialmente o estudo procurou estudar o contexto do surgimento Lei de Responsabilidade Fiscal, suas normas e particularidades, para com isso analisar quais foram suas principais implicações. Para efetivação da pesquisa fez-se necessário adquirir um conhecimento apropriado sobre a gestão da contabilidade pública no Brasil, especificamente quais atividades, de caráter administrativo e gerencial eram realizadas nos períodos antecedentes, quais fatores influenciaram o surgimento da lei assim como um levantamento das suas principais contribuições.

No estudo em questão partiu-se para uma entrevista semi estruturada realizada com um informante-chave que presenciou o processo de adequação às exigências da Nova Lei e possibilitou por meio da sua percepção e opinião pessoal, analisar os principais aspectos relacionados às mudanças ocasionadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para formulação da entrevista foram selecionadas questões que demonstrassem a finalidade da análise. Por meio da entrevista buscou-se entender primeiramente o processo de adequação às novas exigências, a fim de entender as alterações que foram necessárias nos processos institucionais, em seguida procurou-se averiguar se as delimitações da nova lei referente a limites para gastos com pessoal, limites com endividamento, elaboração de relatórios correspondiam à realidade vivida, até então, pelas autarquias municipais.

Como técnica de coleta dos dados, recorreu-se, à entrevista. Para a análise dos dados e evidências, utilizou-se a análise de conteúdo. A coleta de dados, na pesquisa documental, ocorreu por meio de fontes primárias e secundárias, conforme Martins e Theóphilo (2007). Essa técnica, “fundamenta-se em todas as coletas de informações cujos registros estão contidos em documentos” (FACHIN, 2003, p. 137).

Sendo assim, pode-se considerar que a revisão crítica da literatura, compilada no capítulo dois desse trabalho, como forma de dar suporte ao desenvolvimento da temática, representa uma fonte secundária.

4. Pesquisa de Campo

Nesse tópico, apresenta-se uma síntese da pesquisa de campo, conduzida em um município mineiro de pequeno porte. O primeiro tópico descreve peculiaridades relacionadas ao município em questão. No segundo tópico, ocorre a sistematização do caso justificando sua abordagem. No terceiro, trata-se da análise da implantação da LRF à luz da entrevista realizada como base de dados.

4.1 O caso de estudo

O estudo de caso se procede em um pequeno município no interior de Minas Gerais, chamado Areado. Conhecido como a “Morada dos Peixes” fica localizado no Sul de Minas, na microrregião de Alfenas. Sua fundação aconteceu em 1823 com a doação de 500 hectares por um fazendeiro. Inicialmente recebeu a denominação de São Sebastião do Areado, 88 anos mais tarde o povoado foi conhecido como vila e em 1925 recebeu o reconhecimento de cidade com a nomeação de Areado.

Corresponde a um município de pequeno porte no qual se estima uma população que gira em torno de 15 mil habitantes. Sua principal atividade é a agricultura e dentre essas se destacam a plantação de arroz, milho, feijão, café e cana-de-açúcar. Além da pecuária, principalmente criação de gado leiteiro. Outro aspecto relacionado, a economia municipal, é o turismo, valorizado especificamente por suas reservas naturais, que induzem o desenvolvimento e a geração de emprego e renda.

4.2 Sistematização do caso

A escolha do contador da prefeitura para entrevista foi intencional. Além de sua disponibilidade, pode ser considerado um potencial usuário de contabilidade pública. Outro aspecto importante: o contador vivenciou o processo operacional antes e após a LRF possibilitando maior viabilidade à pesquisa.

Nesse sentido, como base de dados para o estudo foi aplicado um questionário, no qual, foi possível um levantamento de informações que foram necessários para a análise da importância da instauração da Lei de Responsabilidade Fiscal e do impacto de suas delimitações, nas administrações públicas municipais.

Assim, no tocante à avaliação dos “impactos da LRF na qualidade dos gastos públicos”, estabeleceram-se duas categorias:

- aderência conceitual: o contador público identifica a existência de uma contexto favorável a uma mudança no perfil de gestão pública e na qualidade do gasto?;
- impactos da normatização da LRF na gestão pública: o contador público considera que existe um direcionamento na gestão pública decorrente dos preceitos adotados pela LRF?

Categoria 1: a Aderência Conceitual

Uma das características principais preconizadas na LRF é “o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados financiados com recursos dos orçamentos, entre outros.” Com base nisso, o objetivo dessa categoria é analisar, na perspectiva do contador, se essa lógica é aderente ao contexto de sua unidade, sobretudo, demonstrando diferenças no antes e no após a implantação da LRF.

A Lei Complementar n. 101 ocasionou um conjunto de mudanças na administração pública, uma vez que sua implantação trouxe uma série de novas normas e exigências, Silva, D. R.; Bonacim, C. A. G.

desconhecidas pela gestão pública até então. Os municípios brasileiros atravessaram um oneroso processo de adaptação, uma vez que, grande parte desses, não possuía recursos humanos, tecnológicos e financeiros suficientes para uma imediata adequação.

Inicialmente, a preocupação era apenas com o enquadramento das atividades organizacionais às diretrizes da nova legislação, principalmente no tocante aos prazos, já que o não cumprimento dos prazos estipulados acarretaria multas e penalidades ao município e aos responsáveis.

Segundo o contador público entrevistado:

“[...] no início as dúvidas eram muitas, visto que a LRF trouxe em seu texto termos técnicos cujo significado era desconhecido da maioria dos servidores municipais. Com o passar do tempo foram surgindo livros, palestras, cursos e congressos que suavizaram o entendimento da LRF.”

Referindo-se às condições oferecidas à mudança.

A LRF sugere para otimização dos gastos que “a administra pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Em relação ao município em questão, o entrevistado relata que:

“[...] sistemas informatizados para alimentação com dados existiam, mas a organização e os procedimentos eram falhos e o pessoal preparado inexistia. Assim, a desconfiança sobre a consistência e fidelidade dos resultados de algumas informações encontradas enfraquecia o sistema.”,

Referindo-se ao despreparo dos servidores públicos como a grande dificuldade na implantação dos métodos delineados pela nova lei.

Segundo a percepção do contador, no que se refere à aplicação dos métodos de custeio e divisão por categorias de custos na otimização do gasto público, o entrevistado relata que

“[...] esse tipo de controle gerencial, por algum tempo, ficou em segundo plano, uma vez que em alguns casos o custo de implantação e manutenção superava os benefícios auferidos pela geração de novas informações gerenciais e, ainda, pelo fato de que a estrutura dos planos de contas públicos e a classificação de despesas funcional programática geralmente proporcionavam informações que satisfiziam os gestores.”

Outro problema levantado pelo contador é que, além da escassez de mão-de-obra qualificada para a rápida adaptação às exigências da LRF, os municípios ainda contavam com o domínio,

“[...] por parte dos detentores de poder decisório, que não raras vezes os detinham por meio de indicações políticas e não agiam, necessariamente, em busca de uma gestão equilibrada e responsável que trouxesse frutos no longo prazo, mas sim de uma que proporcionasse ascensão popular imediata”.

Especificamente nas questões pertinentes a adaptação do município, em relação ao enquadramento deste ao limite legal para endividamento, o entrevistado diz que “[...] nossa experiência ocorreu num ambiente em que o índice sempre esteve dentro dos limites da lei, não sendo, portanto a adoção de atitudes drásticas a fim de promover cortes de despesas”. ainda, assim, conclui no que compete a sua avaliação que na sua experiência “[...] não houve dificuldade quanto ao cumprimento das regras de gastos com pessoal e endividamento como um todo, mas sim em ser um bom malabarista para cumprir, ao mesmo tempo, varias exigências legais existentes para cada fonte de recursos”

Categoria 2: Impactos da normatização da LRF na gestão pública

De acordo com a proposta de pesquisa, pretende-se nesse estudo de caso relacionar os aspectos referentes à análise da implantação da LRF em um município, em específico, com o processo de normatização sofrido por toda a administração pública. No qual se pretende A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas segundo a Percepção...

analisar sobre a possibilidade de desenvolvimento de uma nova gestão pública, voltada para o questionamento sobre o gasto eficiente, além de uma proposta de gestão transparente considerando a sociedade como usuário externo.

A Lei Complementar n. 101 discrimina que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Nesse sentido, no que compete à implantação e uso de um sistema de apuração de custos, o contador que,

“[...] na medida em que as pessoas foram se familiarizando com o “espírito” da lei, ações práticas e recursos passaram a ser canalizados para essas atividades, muito embora os considerassem insuficientes e, em alguns casos, deficientes, visto que uma vez mal utilizados passaram a ser vistos como desperdício de recursos”

Sobre o questionamento de quais seriam as principais mudanças após a implantação da LRF na minimização do gasto público, e para o contador público, com a chegada da nova lei, o entrevistado relata, que na sua percepção,

“[...] as alterações necessárias para atingir o equilíbrio passaram mais pela mudança de perspectiva, mentalidade, conscientização e foco dos gestores públicos do que de implantação de novos sistemas e métodos. Foi preciso um enrijecimento legal, com aplicação de sanções aos infratores, para que o equilíbrio passasse a ser uma meta ou prioridade”.

Verifica-se, assim, que a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal se dá não só pelos seus métodos de controle e práticas de gestão, voltados para a minimização do gasto e para a gestão transparente dos bens, mas pelo caráter de imposição de regras e, principalmente, penalidades, ao seu descumprimento, uma vez que a Lei 4.320 de 1964 já trazia em seu contexto orientações relevantes a respeito de um bom planejamento. O entrevistado justifica que, devido às delimitações da LRF sobre a implantação de sistemas informatizados, que indiretamente auxiliam na geração de informações gerenciais e, conseqüentemente, a tomada de decisões, possibilitou um relativo avanço na gestão da administração pública, uma vez que,

“[...] a respeito dos controles orçamentários, financeiros e patrimoniais foi possível observar avanços consideráveis, principalmente com a implantação de sistemas informatizados que proporcionavam um quantitativo razoável de informações gerenciais, inclusive para controle de diversos aspectos constantes da LRF, tais como Gastos com Pessoal, Dívida Pública, Equilíbrio entre Receitas e Despesas, etc.”

A LRF expõe em seu Art. 19 que “a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: União: 50 %; Estados e Municípios: 60%”.

Essa foi uma delimitação que, de acordo com o contador público, “[...] a maioria dos entes públicos teve de ajustar o seu gasto com pessoal, eis que se encontravam acima do limite permitido para gastos dessa natureza. Em alguns casos a LRF serviu de “desculpa” por parte dos gestores para controlar o apetite dos servidores públicos, já em outros os índices demonstraram uma capacidade de majoração desses gastos.”

A Lei Complementar n. 101 submete à aprovação do Senado e do Congresso Nacional aprovação de proposta de imposição de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios.

No que se refere à definição de limites para o endividamento e aquisição de novas operações de crédito, o entrevistado entende que

“[...] a determinação desse índice foi muito influenciada, na época, pela situação dos municípios como um todo. Um índice menor poderia colocar vários municípios em situação delicada, que encontrariam grande dificuldade de se adequar à nova

realidade no prazo determinado pela lei. Assim, penso que houve certa dose de jogo político na definição desse número”.

Justificando que,

“[...] a avaliação sobre razoabilidade desse índice é relativa, pois passa pela análise da realidade financeira de cada município e o respectivo perfil da dívida. Por exemplo, em um município cuja maioria dos ingressos compusesse a receita corrente líquida, já comprometida com gastos correntes, o índice poderia tornar-se elevado, pois o município teria dificuldades em liquidar o passivo consolidado e geraria cada vez mais gastos com o serviço da dívida. Já naquele município superavitário em que a dívida fosse formada por valores relacionados a investimentos em infra-estrutura talvez o índice de endividamento 1,2 não seria tão prejudicial, visto que gastos dessa natureza, no médio ou longo prazo, seria revertido em mais arrecadação (sem citar os demais benefícios) uma vez que a economia teria sido aquecida com investimentos.”

Considerando a importância dos gastos com pessoal no contexto da minimização do gasto público em geral, o entrevistado explica que é preciso ponderar sobre a aplicação destes na esfera legal, uma vez que,

“[...] embora a LRF tenha dado esse foco nos gastos com pessoal, temos algumas outras leis e regras que trazem exigências distintas sobre a aplicação dos recursos públicos. A título de exemplo temos as regras de gasto mínimo em desenvolvimento do ensino e ações públicas de saúde, bem como aquelas verbas recebidas e apelidadas de “verbas carimbadas”. Esses são exemplos em que o equilíbrio financeiro e o gasto com pessoal (caso específico da educação - magistério) devem estar presentes separadamente dos demais recursos”.

O questionário apresentado ao entrevistado indaga a respeito de sua opinião como contador público no contexto de transição ao processo de mudança e adaptação à LRF, nesse sentido foi questionado, de acordo com a sua percepção, se em geral, os municípios brasileiros estavam aptos a conquistar os méritos legais de adaptação à lei, ou a instauração da LRF em 2000 não correspondia à realidade vivida pela maioria das administrações municipais.

Assim, segundo o contador,

“[...] maioria dos municípios tem plenas condições de se adaptar à realidade da gestão responsável. Mas para isso é essencial uma ação fiscalizadora permanente e séria por parte dos Tribunais de Contas, pois um afrouxamento da vigilância traria graves riscos à credibilidade da lei. Por outro lado, acredito ainda que passados dez anos de vigência da lei é preciso que se faça um estudo a fim de identificar eventuais ajustes que merecem ser feitos e que traria benefícios à população e não aos gestores políticos, como as tentativas que temos visto atualmente.”

O Quadro 1, a seguir, sintetiza a percepção do contador público sobre os principais impactos ocasionados pela Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 e a confronta com alguns resultado de estudos em contabilidade pública:

Quadro 1 – Confrontação entre as pesquisas e a percepção do entrevistado

Principais impactos	Estudos em Contabilidade Pública	Descrição
Terminologia	Lei de responsabilidade fiscal: dificuldades e benefícios da implementação e operacionalização na microrregião de Bocaiúva. MA Tolentino, M Feitosa - Unimontes Científica, 2008.	"[...] no início as dúvidas eram muitas, visto que a LRF trouxe em seu texto termos técnicos cujo significado era desconhecido da maioria dos servidores municipais."

<p>Equilíbrio Fiscal</p>	<p>A economia brasileira nos anos 80 e perspectivas e tendências nos anos 90. Maria Amarante Pastor Baracho.</p>	<p>"[...] o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados financiados com recursos dos orçamentos, entre outros."</p>
<p>Implantação de sistemas</p>	<p>Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Ariosto Antunes Culau e Martin Francisco de Almeida Fortis.</p>	<p>"[...] sistemas informatizados para alimentação com dados existiam, mas a organização e os procedimentos eram falhos e o pessoal preparado inexistia. Assim, a desconfiança sobre a consistência e fidelidade dos resultados de algumas informações encontradas enfraquecia o sistema."</p>
<p>Controle Gerencial</p>	<p>A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública. Teresinha Maria Cavalcanti Cochrane</p>	<p>"[...] esse tipo de controle gerencial, por algum tempo, ficou em segundo plano, uma vez que em alguns casos o custo de implantação e manutenção superava os benefícios auferidos pela geração de novas informações gerenciais e, ainda, pelo fato de que a estrutura dos planos de contas públicos e a classificação de despesas funcional programática geralmente proporcionavam informações que satisfaziam os gestores."</p>

Fonte: elaborado pelos autores

Acompanhado o Quadro 1, nota-se uma forte aderência entre os resultados dos estudos, em Contabilidade Pública, vinculados à temática da LRF e a percepção de um contador que vivenciou os reflexos da adoção desta. Com, destaque, percebeu-se que a LRF é considerada como um instrumento de gestão na administração pública, pois possibilitou uma série de mecanismos de controle interno financeiro por meio do uso de relatórios voltados para o usuário externo e na melhoria do emprego dos recursos públicos por meio das penalidades impostas ao município e aos limites para gastos.

5. Considerações Finais

Tendo em vista a contextualização do surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 no Brasil, considera-se como objetivo geral da pesquisa a realização de um estudo que possibilite a análise dos principais impactos da institucionalização desta lei na administração pública, a fim de identificar as principais mudanças e adequações sofridas pelas organizações públicas no processo de adaptação e normatização da referida lei.

Como se pode constatar a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, trouxe uma série de novas implicações para a administração pública. Dentre essas se cita o surgimento de novas normas, exigências e restrições no processo administrativo municipal, estadual e federal. Destaca-se como peculiaridade da referida lei, não só novas delimitações referente a otimização do gasto público, por meio da imposição de limites para gasto com despesa com pessoal e limite para endividamento, mas o principal implicação da lei, se dá Silva, D. R.; Bonacim, C. A. G.

pelo caráter punitivo de adequação que impõe penalidades aos responsáveis e aos órgãos públicos, desde que haja o seu descumprimento.

De acordo com a entrevista que serviu como base de dados para viabilizar a pesquisa, a adaptação da LRF ocorreu de forma lenta, uma vez que, a administração pública não possui recursos humanos, tecnológicos e financeiros suficientes e, muitas vezes, os benefícios trazidos por um melhor controle gerencial, não auferiam os gastos. O entrevistado induz que, o surgimento da Lei Complementar n. 101, impactou as administrações públicas não só pelo surgimento de novos instrumentos e métodos de controle gerencial voltados para o controle e minimização do gasto público, mas pelo caráter impositivo de obrigatoriedade legal como forma de disciplina fiscal.

No entanto, trata-se de uma pesquisa restrita, uma vez que corresponde a um estudo de caso que considera limitações regionais e sociais, além de que, analisa a percepção de apenas um contador público com suas particularidades de gestão e opinião. Nesse sentido, não é possível generalizar os resultados, uma vez que em situações diferentes poderia apontar resultados diferentes.

Como contribuição para pesquisas futuras, seria interessante avaliar a percepção dos órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas, além de compartilhar da percepção de mais agentes relacionados à contextualização do surgimento da LRF como outros contadores públicos e privados, prefeitos ou até mesmo a própria população.

Referências

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília: Enap, ano 50, n. 1, 1999.

AMARAL, P. F.; MARINO JUNIOR, J.; BONACIM, C. A. G. Contabilidade Governamental: uma análise da implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal em municípios paulistas. Rio de Janeiro: **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.13, n.1, p.1, 2008.

BARROS, J. T.; TEGANI, B. A. G. Gestão de empreendimentos esportivos: caso prefeitura municipal de Praia Grande e 71A. In: **Congresso Nacional de Excelência em Gestão**, 4, 2008, Niterói: Resumos... Niterói: CNEG, 2008.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório de Gestão Fiscal**: manual de elaboração. Brasília: STN, 2003. 173 p.

CAMPELLO, C. A. G. B. **Eficiência Municipal: Um Estudo no Estado de São Paulo**. São Paulo, 2003. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F; GOULART, S. **A trajetória conservadora da teoria institucional**. Disponível em: <<http://www11.ebape.fgv.br/comum/arq/ACF254.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2010.

COCHRANE, T. M. C.; MOREIRA, S. S.; PINHO, R. C. S. **A importância do controle interno na administração pública Brasileira e a contribuição da contabilidade como principal Instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. IX A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas segundo a Percepção...

Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Gramado. 2003. Disponível em:<<http://ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>>. Acesso em: 27/12/2009.

CULAU, A. A.; FORTIS, M. F. A. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. **XI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Ciudad de Guatemala, 7 – 10, nov. 2006.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, p. 147-160, 1983.

FACHIN, O. **Fundamentos da metodologia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FAINÉ, A.; MARCHI, J. J. **Gestão municipal**: estudo de caso em uma prefeitura da região fronteira-oeste do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em:<http://www.ufpel.edu.br/cic/2007/cd/pdf/SA/SA_00429.pdf>. Acesso em: 23 set. 2010.

GARCES, A.; SILVEIRA, J. P. **Gestão pública orientada para resultados no Brasil**. Revista do Serviço Público, ano 53, n.4, out/dez 2002.

GARSON, S; ARAUJO, E. Federalismo Fiscal – Ações Sociais Básicas: Descentralização ou Municipalização? Rio de Janeiro: **BNDES – Informe SF nº 23**, 2001.

GIAMBIAGI, F. **A política Fiscal do Governo Lula em Perspectiva Histórica**: Qual é o limite para o aumento do gasto público? Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/22545691/A-Politica-Fiscal-do-Governo-Lula-em-Perspectiva-Historica>> Acesso em: 22 out. 2010.

GUEDES, K. P.; GASPARINI, C. E. **Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil**. Economia Aplicada, Ribeirão Preto, v. 11, n. 2, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sciarttext&piin&nrm=iso>> Acesso em: 10 jun. 2010.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, edição comemorativa, p. 7-21, setembro de 2006.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômica Aplicada (**IPEA**). Nota Técnica, 2010. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 03/08/2010.

LIMA, D. V. L.; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, C. L., FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 1ª ed. especial, p. 09-39, 2005.

MATIAS, A. B.; CAMPELLO, C. A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000. 413 p.

Silva, D. R.; Bonacim, C. A. G.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340 - 363, 1977.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, G. R. **Estudo das práticas de governança eletrônica: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão dos estados brasileiros**. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

OYADOMARI, J. C. et al.(Ed.). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, Ribeirão Preto, v.2, n.2, p.55 – 70, 2008.

REIS, L. G. **A Influência do Discurso no Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial: Um Estudo de caso sob o Enfoque da Teoria Institucional**. Disponível em: < www.teses.usp.br/teses/.../12/.../TeseLucianoGomesdosReis.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2010.

REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

REZENDE, F. C. Descentralização, Gastos Públicos e Preferências Alocativas dos Governos Locais no Brasil (1980-1994). **Dados**, v. 40, n. 3, p. 264- 279, 1997.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas. 2004.

SLOMSKI, V. **Teoria do Agenciamento no Estado - uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo: 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, 2006.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R. et al (Orgs.). **Handbook de Estudos Organizacionais**. v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

VIDAL, M. B.; RODRIGUES, A. G. Relatório de Gestão Fiscal no âmbito da Justiça Federal. **Revista CEJ**, Brasília, n.32, p.108 – 115, 2006.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e método**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Apêndice: transcrição da entrevista

Questão de direcionamento 01

A LRF surgiu como um marco na administração pública, pois além de estabelecer normas orientadoras, estabeleceu que os administradores dos órgãos públicos pudessem ser punidos pelo seu não cumprimento. Nesse sentido, sua implantação não é tarefa fácil, visto que dependem de um conjunto de fatores como recursos humanos, tecnológicos e financeiros, além da disponibilidade de pessoal para mudanças estruturais e institucionais. Nesse sentido, fez-se necessário um enquadramento às exigências da nova lei, como foi esse processo de adaptação às novas mudanças?

Resposta: A Lei Complementar n. 101 trouxe, de uma só vez, uma série de exigências e algumas diretrizes a serem observadas por todos os entes da federação. Nosso país possui milhares de pequenos municípios cuja população total não atinge 50 mil habitantes. Minha percepção é a de que, devido principalmente à insuficiência de recursos humanos qualificados, esses municípios se preocuparam, inicialmente, em cumprir os dispositivos legais que impunham obrigatoriedade em que o não cumprimento no prazo estabelecido daria causa a multas aos responsáveis e penalidades ao município, como por exemplo, a impossibilidade de receber transferências voluntárias dos governos estadual e federal. No início as dúvidas eram muitas, visto que a LRF trouxe em seu texto termos técnicos cujo significado era desconhecido da maioria dos servidores municipais. Com o passar do tempo foram surgindo livros, palestras, cursos e congressos que suavizaram o entendimento da LRF.

Questão de direcionamento 02

Desde sua promulgação, muitas administrações públicas encontravam-se despreparadas quanto à aplicação da nova lei, já que não utilizavam ferramentas gerenciais para controle de gastos, mas apenas para os aspectos legais. Sendo assim, quais alterações foram necessárias nesse processo de mudança, a fim de conquistar o equilíbrio dos gastos públicos, já que se tornou necessário um maior controle dos gastos bem como sua minimização?

Resposta: Muitos dos conceitos existentes na LRF já existiam desde 1964, ano de publicação da Lei n. 4.320. Essa lei já trazia uma série de controles e ferramentas que, se bem cumpridos e utilizados, eram suficientes para alcançar o equilíbrio dos gastos públicos. Com a chegada da nova lei, entendo que as alterações necessárias para atingir o equilíbrio passaram mais pela mudança de perspectiva, mentalidade, conscientização e foco dos gestores públicos do que de implantação de novos sistemas e métodos. Foi preciso um enrijecimento legal, com aplicação de sanções aos infratores, para que o equilíbrio passasse a ser uma meta ou prioridade.

Questão de direcionamento 03

A LRF propõe para controle dos gastos públicos a divisão por categorias de custos, especificamente de acordo com “centros de responsabilidade”, previstos formalmente no regimento interno da instituição, no qual, cada gestor deverá saber informar os custos existentes para buscar sua otimização. Especificamente nesta prefeitura, qual sua percepção para esse processo de departamentalização, após a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal?

Resposta: Conforme informado anteriormente, em razão da carência de recursos humanos, o principal objetivo era sempre cumprir os dispositivos legais em que o não cumprimento geraria sanções aos responsáveis ou município. Sistemas informatizados para alimentação com dados existiam, mas a organização e os procedimentos eram falhos e o pessoal preparado inexistia. Assim, a desconfiança sobre a consistência e fidelidade dos resultados de algumas informações encontradas enfraquecia o sistema. Infelizmente esse tipo de controle gerencial, por algum tempo, ficou em segundo plano, uma vez que em alguns casos o custo de

implantação e manutenção superava os benefícios auferidos pela geração de novas informações gerenciais e, ainda, pelo fato de que a estrutura dos planos de contas públicos e a classificação de despesas funcional programática geralmente proporcionavam informações que satisfaziam os gestores. Outra dificuldade observada passava pelo interesse (ou ausência dele) por parte dos detentores de poder decisório, que não raras vezes os detinham por meio de indicações políticas e não agiam, necessariamente, em busca de uma gestão equilibrada e responsável que trouxesse frutos no longo prazo, mas sim de uma que proporcionasse ascensão popular imediata.

Questão de direcionamento 04

Desde 1964, com a Lei 4.320, era necessário para elaboração e controle orçamentário um sistema de apuração de custos dos serviços industriais, já com a instauração da LRF ficou definido que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Na prefeitura em questão, houve mudanças em relação ao sistema de mensuração de custos, após a obrigatoriedade da LRF?

Resposta: Com o advento da LRF o arcabouço teórico estava formado, porém na prática notei um avanço lento no aspecto relacionado ao controle de custos, principalmente em razão de que outros sistemas de contas satisfaziam a ânsia dos gestores. Entretanto, aos poucos, na medida em que as pessoas foram se familiarizando com o “espírito” da lei, ações práticas e recursos passaram a ser canalizados para essas atividades, muito embora os considerassem insuficientes e, em alguns casos, deficientes, visto que uma vez mal utilizados passaram a ser vistos como desperdício de recursos. A respeito dos controles orçamentários, financeiros e patrimoniais foi possível observar avanços consideráveis, principalmente com a implantação de sistemas informatizados que proporcionavam um quantitativo razoável de informações gerenciais, inclusive para controle de diversos aspectos constantes da LRF, tais como Gastos com Pessoal, Dívida Pública, Equilíbrio entre Receitas e Despesas, etc.

Questão de direcionamento 05

A despesa com pessoal é considerada a despesa mais relevante nas entidades públicas, essa despesa atualmente apresenta percentuais de crescimento quase que superiores aos aumentos na distribuição das receitas, conhecidos publicamente pelos perceptíveis aumentos na arrecadação de impostos. Após a instituição da LRF de 2000 tornou-se obrigatório que o valor referente à despesa com pessoal não ultrapasse 60% do valor da receita corrente líquida, sendo que destes seja 6% para o legislativo e 54% para o executivo. Em relação a isso, quais mudanças foram percebidas com a intenção de diminuir o gasto com pessoal, a fim de conseguir o equilíbrio das contas públicas?

Resposta: De um modo geral a maioria dos entes públicos teve de ajustar o seu gasto com pessoal, eis que se encontravam acima do limite permitido para gastos dessa natureza. Em alguns casos a LRF serviu de “desculpa” por parte dos gestores para controlar o apetite dos servidores públicos, já em outros os índices demonstraram uma capacidade de majoração desses gastos. Nossa experiência ocorreu num ambiente em que o índice sempre esteve dentro dos limites da lei, não sendo, portanto a adoção de atitudes drásticas a fim de promover cortes de despesas.

Questão de direcionamento 06

A LRF determina um teto de 1,2 da dívida consolidada líquida sobre a receita corrente líquida para os municípios. Na promulgação da LRF em 2000, muitos municípios apresentavam dívidas relacionadas a períodos anteriores. Em sua opinião, esse teto corresponde corretamente uma boa proporção aos limites para gastos com endividamento?

Resposta: Acredito que a determinação desse índice foi muito influenciada, na época, pela situação dos municípios como um todo. Um índice menor poderia colocar vários municípios em situação delicada, que encontrariam grande dificuldade de se adequar à nova realidade no prazo determinado pela lei. Assim, penso que houve certa dose de jogo político na definição desse número. A meu ver, a avaliação sobre razoabilidade desse índice é relativa, pois passa pela análise da realidade financeira de cada município e o respectivo perfil da dívida. Por exemplo, em um município cuja maioria dos ingressos compusesse a receita corrente líquida, já comprometida com gastos correntes, o índice poderia tornar-se elevado, pois o município teria dificuldades em liquidar o passivo consolidado e geraria cada vez mais gastos com o serviço da dívida. Já naquele município superavitário em que a dívida fosse formada por valores relacionados a investimentos em infra-estrutura talvez o índice de endividamento 1,2 não seria tão prejudicial, visto que gastos dessa natureza, no médio ou longo prazo, seria revertido em mais arrecadação (sem citar os demais benefícios) uma vez que a economia teria sido aquecida com investimentos.

Questão de direcionamento 07

A LRF por focar basicamente nos gastos com pessoal acaba por desconsiderar os outros gastos, já que esta é apenas um item dos gastos. Nesse sentido, analisar apenas este item em particular não possibilita uma completa análise dos gastos. No município em questão houve uma preocupação maior no sentido de atingir o equilíbrio financeiro ou o foco de aplicação da LRF se baseou principalmente na preocupação de cumprir as premissas sobre a redução das despesas com pessoal e endividamento?

Resposta: Embora a LRF tenha dado esse foco nos gastos com pessoal, temos algumas outras leis e regras que trazem exigências distintas sobre a aplicação dos recursos públicos. A título de exemplo temos as regras de gasto mínimo em desenvolvimento do ensino e ações públicas de saúde, bem como aquelas verbas recebidas e apelidadas de “verbas carimbadas”. Esses são exemplos em que o equilíbrio financeiro e o gasto com pessoal (caso específico da educação - magistério) devem estar presentes separadamente dos demais recursos. Assim, na minha experiência não houve dificuldade quanto ao cumprimento das regras de gastos com pessoal e endividamento como um todo, mas sim em ser um bom malabarista para cumprir, ao mesmo tempo, várias exigências legais existentes para cada fonte de recursos.

Questão de direcionamento 08

De acordo com as imposições da LRF houve mudanças na gestão pública, como a redução de gastos a fim de evitar a dívida pública e principalmente com limites para gasto com pessoal, que atualmente consome boa parte da arrecadação das verbas municipais. De acordo com a realidade percebida nesse processo de transição, os municípios estão aptos a conquistar esses méritos legais, ou a LRF não corresponde à realidade vivida pelos municípios brasileiros?

Resposta: Acredito que a maioria dos municípios tem plenas condições de se adaptar à realidade da gestão responsável. Mas para isso é essencial uma ação fiscalizadora permanente e séria por parte dos Tribunais de Contas, pois um afrouxamento da vigilância traria graves riscos à credibilidade da lei. Por outro lado, acredito ainda que passados dez anos de vigência da lei é preciso que se faça um estudo a fim de identificar eventuais ajustes que merecem ser feitos e que traria benefícios à população e não aos gestores políticos, como as tentativas que temos visto atualmente.