

Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal

Marta Maciel Bertulino

Bacharel em Ciências Contábeis , pela Universidade Federal do Ceará

Maria da Glória Arrais Peter

Doutora em Educação, pela Universidade Federal do Ceará;
Mestre em Contabilidade, pela Universidade de São Paulo
Professora Associada da Universidade Federal do Ceará

Anelise Florencio de Meneses

Mestre em Administração e Controladoria, pela Universidade Federal do Ceará. Analista de Controle Externo do TCE-CE

Marcus Vinicius Veras Machado

Ph.D. em Higher Education (Área de Organização e Administração),
pela University of Arizona/USA
Mestre em Administração Financeira, pela Universidade Federal da Paraíba . Coordenador de Administração Tributária da Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza
Professor Adjunto da Universidade Federal do Ceará

Resumo: Objetivou-se evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada por meio de pesquisa bibliográfica, documental e de campo, sendo utilizada a estratégia do estudo de caso, desenvolvido no Município de Fortaleza, com a análise dos demonstrativos contábeis relativos ao exercício de 2009. Conclui-se que o nível de adequação das demonstrações contábeis municipais, a partir do caso estudado, é ainda bastante incipiente, tendo como atenuante a não obrigatoriedade ainda de adoção dos novos padrões contábeis nessa esfera de governo. Compreende-se que, por se tratar de um estudo de caso único, os resultados aqui encontrados não podem ser extrapolados para outros municípios, o que enseja que estudos dessa

natureza sejam desenvolvidos, trazendo contribuições para essa temática ainda pouco explorada em trabalhos acadêmicos.

Palavras-chave: contabilidade governamental; normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público; demonstrações contábeis.

Introdução

A Contabilidade, em suas diversas ramificações, vem se deparando com um intenso processo de transformação, em virtude da maior exigência dos usuários por informações para a tomada de decisão. No setor público, esta exigência não é menor, tendo em vista a necessidade de informações contábeis de caráter mais objetivo, que possuam comparabilidade frente ao cenário internacional.

Assim, entidades governamentais, como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), regulamentadoras da classe contábil, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituições de fiscalização superior como os Tribunais de Contas, bem como instituições de ensino superior, uniram-se para discutir a harmonização das regras contábeis no âmbito brasileiro, tendo em vista a tendência de, cada vez mais, essa “linguagem” ser utilizada como forma de apresentar maior transparência e credibilidade perante os usuários das informações contábeis e a sociedade em geral.

Nesse contexto, o CFC publicou, em 21 de novembro de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando a contribuir para o aperfeiçoamento e a harmonização dos procedimentos contábeis do Brasil. Complementando o processo, a STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, publicou os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), por meio de Portarias (467/09, 749/09 e 751/09), atualizadas pelas Portarias 4/10, 664/10, 1/11, 406/11, 2/12 e 437/12, destacando-se, em vista dos objetivos do presente trabalho, o Volume V, que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, contemplando as premissas das NBCASP. A obrigatoriedade de adoção dos padrões estabelecidos foi determinada pela STN, para o exercício de 2013, para todos os entes da Federação, facultando a utilização das novas normas a partir de 2010.

Diante do exposto, a presente pesquisa está direcionada para responder ao seguinte questionamento: qual o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos?

Pretende-se responder ao questionamento formulado, a partir do objetivo principal do estudo, que é evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos. Para tanto, foram definidos objetivos específicos, quais sejam: (1) verificar as principais mudanças introduzidas nas demonstrações contábeis municipais pelas NBCASP; (2) identificar as demonstrações contábeis publicadas pela Administração Pública Municipal, de acordo com as NBCASP; e (3) observar o nível informacional das demonstrações contábeis municipais com a aplicação das NBCASP.

Diante dos objetivos propostos, a presente pesquisa tem abordagem qualitativa, classificada, quanto aos meios, como exploratória e descritiva. No tocante aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, bem como a pesquisa de campo, com o uso da estratégia de estudo de caso, desenvolvido no Município de Fortaleza, mediante análise das Demonstrações Contábeis publicadas no exercício de 2009.

O artigo está organizado em cinco seções, incluindo a introdução. A segunda seção trata das características gerais da Contabilidade aplicada ao setor público, bem como da apresentação das NBCASP. Na seção três expõe-se a metodologia adotada no desenvolvimento da pesquisa e, na quarta seção, evidenciam-se os resultados obtidos. Por fim, são apresentadas as principais conclusões.

1. Contabilidade Aplicada ao Setor Público e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCASP)

Para Marion (2008), a Contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo do patrimônio, a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos, de modo a contemplar todos os fatos que afetam a situação patrimonial, sendo as informações geradas por esta ciência essenciais para a tomada de decisão dos

gestores em geral. No setor público, tem-se a contabilidade como o instrumento utilizado para a captação, o registro, o acúmulo e a geração de informações acerca do patrimônio.

Araújo (2004) destaca que a origem oficial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil remonta a 1808, com a chegada da família real portuguesa ao País, quando Dom João VI criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda para organizar a elaboração dos orçamentos e a Contabilidade da Colônia. Posteriormente, em 1850, foi promulgada a Lei que institui o Código Comercial, tornando obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual dos Balanços Gerais. Com a proclamação da República, em 1889, começou a ser exigido maior controle do patrimônio público.

Já no Século XX, merece destaque a publicação do Código de Contabilidade Pública, por meio do Decreto Federal nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Em 08 de novembro do mesmo ano, o Decreto nº 15.783 aprovou o regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública. Com 926 artigos, esse Código revolucionou as práticas contábeis até então vigentes, sendo posteriormente modificado, pelo Decreto-Lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940, que aprovou a codificação das normas financeiras para os estados e municípios.

Duas décadas depois, foi promulgada a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, permanecendo em vigor até o momento, com alguns de seus princípios acatados na Constituição Federal, complementada, mais recentemente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Nesse processo de aperfeiçoamento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em 1986, o Governo Federal criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) na estrutura do Ministério da Fazenda, com vistas a promover a modernização e a integração dos sistemas de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, como órgão central da contabilidade da União.

Apesar de todos esses normativos, persistiu a necessidade de maior inserção do Brasil no ambiente internacional, tendo em vista a busca por mais investimentos externos, iniciando-se, assim, o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, tanto na área

privada quanto no setor público. No âmbito público, o processo teve impulso quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução nº 1.111/07, criando o Apêndice II à Resolução nº 750/93, que trata dos Princípios de Contabilidade, traduzindo os referidos Princípios para a ótica do setor público. Com a publicação desta Resolução, constatou-se a preocupação em fazer as demonstrações contábeis, peças processuais das prestações de contas dos administradores públicos perante os órgãos de controle e a sociedade, serem elaboradas de forma que estes usuários pudessem compreender seu conteúdo, enfatizando-se, desta forma, a transparência das ações dos governantes.

Em 21 de novembro de 2008, o CFC publicou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), trazendo inovações de forma a harmonizar as práticas contábeis até então adotadas. Tais normas traduzem um esforço de promover o desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da contabilidade aplicada ao setor público, o resgate de procedimentos contábeis embasados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e a convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Salienta-se que as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são as normas internacionais de contabilidade voltadas para o setor público (NICSP), desenvolvidas e emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que é um dos conselhos do *International Federation of Accountants* (IFAC). Tais normas são baseadas nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor privado, as *International Federal Reporting Standards* (IFRS), que são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As IPSAS contemplam definições, requisitos para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de eventos e transações contábeis. Nesse contexto, as NBCASP foram editadas, como um caminho para se chegar às premissas das normas internacionais, que cada vez mais trazem uma aproximação dos métodos da contabilidade para o setor público com a contabilidade do setor privado, seguindo os Princípios de Contabilidade, tornando o patrimônio público o foco desta ciência.

Cabe destacar que a Resolução CFC nº 1.128/2008 define a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo que aplica, na geração das informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial, uma vez que o objeto desse ramo da Contabilidade é o patrimônio

público.

No tocante às Demonstrações Contábeis, de acordo com o artigo 101 da Lei Federal nº 4.320/64, os resultados gerais do exercício serão demonstrados mediante: o Balanço Orçamentário; o Balanço Financeiro; o Balanço Patrimonial; e a Demonstração das Variações Patrimoniais. No Balanço Orçamentário, são demonstradas as receitas orçamentárias previstas e as despesas orçamentárias fixadas, em confronto com as realizações, evidenciando as diferenças entre os valores previstos e os executados. No tocante ao Balanço Financeiro, são evidenciadas a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

O Balanço Patrimonial é composto pelas contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. O Ativo será dividido em Ativo Financeiro e Ativo Permanente. O Passivo, da mesma forma, será dividido em Passivo Financeiro e Passivo Permanente. Pela diferença entre o Ativo e o Passivo, tem-se o Saldo Patrimonial ou Patrimônio Líquido. São também evidenciadas as Contas de Compensação. Quanto à Demonstração das Variações Patrimoniais, esta evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do período.

Além das demonstrações contábeis comentadas, a LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal responsável, obriga a elaboração de mais dois demonstrativos contábeis, quais sejam: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O RREO, publicado com periodicidade bimestral, tem na composição anexos que apresentam as informações acerca da execução orçamentária, através do Balanço Orçamentário. É demonstrada a execução das despesas por função e subfunção, a Receita Corrente Líquida do ente público, o demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos, bem como os Demonstrativos do Resultado Nominal e do Resultado Primário. São demonstrados, ainda, os Restos a Pagar por Poder e Órgão, as Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e o demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde, entre outras

informações.

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) abrange os órgãos da Administração Direta, autarquias, fundações, fundos, empresas públicas e sociedades de economia mista, beneficiários de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, para a manutenção de atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital, oriundos de investimentos do respectivo ente.

As NBCASP mantiveram as demonstrações contábeis anteriormente comentadas (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais), apresentando entre as principais alterações a necessidade de que as Notas Explicativas sejam parte integrante das Demonstrações Contábeis, e as informações que nelas constam sejam relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

Ressalta-se, também, a introdução da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e da Demonstração do Resultado Econômico (DRE), tendo em vista as novas necessidades de informações que o setor público vem demandando e a aproximação com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Além disso, as NBCASP estabelecem critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e da exaustão. O valor depreciado, amortizado ou exaurido deverá ser apurado, mensalmente, e reconhecido nas contas de resultado do exercício. As reavaliações deverão ser realizadas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos anualmente ou a cada quatro anos. E os bens de uso comum do povo, exemplificados pelas praças, estradas e vias, devem ser reconhecidos na contabilidade dos entes públicos.

Dando continuidade a esse movimento, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184/2008, determinando que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como órgão central de Contabilidade da União, passasse a ser responsável por desenvolver o processo de convergência no Brasil, formando-se, então, o grupo de estudos que contou com a participação efetiva do CFC, de representantes dos Tribunais de Contas e de instituições de ensino.

Buscando uma forma de operacionalizar essas mudanças, foram emitidos, pela STN, em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público

(MCASP), aprovados pelas Portarias STN/SOF nº 2, nº 467 e nº 751, abordando procedimentos contábeis relacionados ao orçamento, aos aspectos patrimoniais e específicos da Contabilidade, à estrutura de um plano de contas e de demonstrações contábeis. Tais Manuais foram atualizadas por meio das Portarias STN/SOF nº 4/10, nº 664/10, nº 1/11, nº 416/2011, nº 2/12 e nº 437/12.

Entende-se, assim, que as NBCASP e os MCASP trazem um embasamento teórico amplo e, ao mesmo tempo, complexo, pois aproximam a Contabilidade aplicada ao setor público da contabilidade privada, uma vez que o objeto destas é o mesmo, o patrimônio. Assim, o enfoque orçamentário é deixado em segundo plano, tornando o enfoque patrimonial em evidência. As alterações apontadas demonstram que a correta observância aos Princípios de Contabilidade traz uma mudança estrutural na Contabilidade para o Setor Público, pois evidencia a prevalência da essência sobre a forma, característica da Ciência Contábil.

Considerando os objetivos do trabalho, a próxima seção apresenta a metodologia adotada na pesquisa.

2. Metodologia da Pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa, tendo em vista os objetivos propostos. Segundo Godoy (1995), pesquisas desta natureza buscam trazer para a apreciação novas informações e relações para a verificação e a ampliação do conhecimento disponível sobre o assunto.

A pesquisa é considerada, quanto aos fins, como exploratória, dada a classificação adotada por Beuren et al. (2008), que definem a caracterização de um estudo como pesquisa exploratória quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada, sendo necessário um aprofundamento do estudo sobre este.

Objetivando conhecer o tema estudado de forma mais abrangente, foi realizada, de início, uma pesquisa bibliográfica, que, para Lakatos e Marconi (1999), abrange a bibliografia já publicada em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc; e uma pesquisa documental, que, de acordo com Beuren et al. (2008), visa a selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor.

Sendo a finalidade da pesquisa evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos, considerou-se adequado utilizar o estudo de caso. Para Yin (2001), o estudo de caso tem uma utilização maior em estudos exploratórios e descritivos, mas também pode ser importante para fornecer respostas relativas a causas de determinados fenômenos.

Desta forma, foi selecionado, intencionalmente, o Município de Fortaleza, capital do Estado do Ceará, em virtude da acessibilidade das informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa. Cabe destacar que o Município de Fortaleza é o quinto maior em população e o décimo quinto maior Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011).

No tocante à coleta de dados, foram utilizados os demonstrativos contábeis do Município de Fortaleza e a Lei Orçamentária Anual, referente ao exercício de 2009, obtidos na Secretaria de Finanças do referido Município.

Para a realização do estudo, buscou-se construir um quadro de análise contemplando as principais mudanças introduzidas nas demonstrações contábeis, a partir das NBCASP e dos MCASP. A seguir, foram analisadas as demonstrações contábeis publicadas pelo Município de Fortaleza, referentes ao exercício de 2009, com base no quadro elaborado, verificando-se se as mudanças foram contempladas: totalmente, parcialmente ou se não foram contempladas. Na construção do Quadro, foram definidas como categorias as demonstrações contábeis exigidas nas NBCASP e nos MCASP, e, como subcategorias, as informações requeridas em cada demonstração.

Em síntese, a fim de alcançar os objetivos propostos, observaram-se as seguintes etapas: (1) levantamento bibliográfico na literatura, a fim de buscar conceitos de Contabilidade Governamental, bem como levantamento das principais mudanças observadas com a introdução das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; (2) seleção da unidade de análise; (3) construção do quadro de análise para orientar o estudo; (4) e análise dos demonstrativos contábeis do Município, objeto de estudo para posterior comparação com as exigências trazidas pelas NBCASP e MCASP.

A seguir são apresentados os principais resultados da pesquisa, de acordo

com a metodologia adotada.

3. Resultados da Pesquisa

Nesta seção, são evidenciados os resultados da pesquisa realizada, orientada pelo quadro de análise elaborado, conforme definido na metodologia. Foram observadas as categorias e subcategorias, observando-se nas demonstrações contábeis apresentadas pelo Município de Fortaleza se as mudanças foram contempladas: totalmente, parcialmente ou se não foram contempladas. O Quadro 2 apresenta os resultados da análise efetuada.

Categoria	Subcategoria	Análise das Demonstrações do Município de Fortaleza	Resultado
Notas Explicativas	Notas explicativas como partes integrantes das Demonstrações Contábeis visam a detalhar e explicar itens não apresentados ou divulgados nas demonstrações.	As notas explicativas detalham o que representa cada demonstrativo (balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais), conforme a Lei nº. 4.320/64, fazendo uma exposição conceitual.	Contemplada Parcialmente.
Balanço Orçamentário	Apresentação das receitas, constando além da previsão, a previsão atualizada, que demonstra as alterações ocorridas durante o exercício. Quanto às despesas, além da fixação e execução, tem-se a dotação atualizada, que incorpora os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício.	O balanço orçamentário foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, sendo que as orientações das NBCASP e dos MCASP quanto à previsão da receita e a previsão atualizada, bem como a fixação e execução da despesa, com a dotação atualizada, evidenciando os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício foram apresentados no RREO.	Contemplada Parcialmente.

Categoria	Subcategoria	Análise das Demonstrações do Município de Fortaleza	Resultado
Balanço Financeiro	<p>Apresentação das receitas e despesas orçamentárias por destinação de recursos, confrontando o que foi recebido para cada vinculação e os dispêndios nestas vinculações, demonstrando, assim, de que forma os serviços públicos são financiados com receitas próprias. Dados evidenciados em duas colunas, uma com os valores do exercício atual e outra com os valores do exercício anterior.</p>	<p>O balanço financeiro foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, não contemplando as orientações das NBCASP e dos MCASP.</p>	<p>Não Contemplada.</p>
Balanço Patrimonial	<p>Elementos do Ativo e do Passivo classificados em circulante e não circulante. Os bens sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão deverão conter os valores discriminados, figurando, no balanço, como contas retificadoras, que compreendem o decréscimo no benefício de um bem durante o período contábil, decorrente de depreciação, amortização ou exaustão.</p>	<p>O balanço patrimonial foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, não contemplando as orientações das NBCASP e dos MCASP.</p>	<p>Não Contemplada.</p>

Categoria	Subcategoria	Análise das Demonstrações do Município de Fortaleza	Resultado
Demonstração das Variações Patrimoniais	Segregação das variações patrimoniais em quantitativas e qualitativas, decorrentes ou não da execução orçamentária, contemplando a evidenciação da depreciação, amortização ou exaustão. Evidenciação dos valores constantes no exercício com os valores do exercício imediatamente anterior.	A demonstração das variações patrimoniais foi apresentada de acordo com a estrutura da Lei n°. 4.320/64, não contemplando as orientações das NBCASP e dos MCASP.	Não Contemplada.
Demonstração do Resultado Econômico (DRE)	Evidenciação do resultado econômico das ações do setor público, no que se refere à eficiência, eficácia e efetividade dos serviços prestados à sociedade.	Não foi apresentada esta demonstração.	Não Contemplada.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Evidenciação das movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos; e (c) dos financiamentos.	Não foi apresentada esta demonstração.	Não Contemplada.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.	Não foi apresentada esta demonstração.	Não Contemplada.

Quadro 2 – Análise das Demonstrações Contábeis do Município de Fortaleza
Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os dados apresentados no quadro 2, contatou-se que, das oito categorias e subcategorias definidas para orientar a análise, as demonstrações contábeis do Município de Fortaleza não contemplaram totalmente nenhuma destas. Contemplaram parcialmente duas categorias e não contemplaram seis categorias. Embora a adoção dos novos padrões contábeis seja obrigatória para os municípios somente a partir de 2013, observa-se um movimento de adequação bastante incipiente, mas que, de certa forma, evidencia que há interesse em adotar os padrões, mesmo de forma facultativa.

Conforme análise efetuada, observou-se que a inclusão das notas explicativas nos balanços do Município de Fortaleza, que fazem menção às NBCASP, foi parcialmente contemplada. Tal procedimento facilita a leitura pelos cidadãos dos valores expressos e procedimentos utilizados para a elaboração dos demonstrativos, o que dá indícios do início da adesão às referidas normas. Após as notas explicativas, um glossário auxilia o leitor na compreensão dos termos técnicos utilizados. A partir do exposto, pode-se concluir que há a preocupação de expor as demonstrações de forma clara aos diversos usuários e de forma a atender o maior número de cidadãos.

No tocante aos demonstrativos do Município de Fortaleza, segue na Tabela 1 o Balanço Orçamentário.

Tabela 1 - Balanço Orçamentário do Município de Fortaleza de 2009

RECEITAS	Previsão	Execução	Diferença
RECEITAS CORRENTES	2.954.078.050,00	2.890.625.569,44	(63.452.480,56)
Receita Tributária	498.592.000,00	532.310.256,71	33.718.256,71
Receita Contribuição	375.908.000,00	400.120.463,91	24.212.463,91
Receita Patrimonial	66.512.000,00	70.452.269,07	3.940.269,07
Receita de Serviços	17.249.000,00	2.609.639,11	(14.639.360,89)
Transf. Correntes	2.117.128.050,00	1.999.686.729,20	(117.441.320,80)
Out. Rec. Correntes	111.370.000,00	96.017.130,71	(15.352.869,29)
Deduções para Formação do FUNDEB	(232.681.000,00)	(210.570.919,27)	22.110.080,73

RECEITAS DE CAPITAL	457.655.950,00	118.387.272,00	(339.268.678,00)
Operações de Crédito	271.968.000,00	31.051.474,33	(240.916.525,67)
Alienação de Bens	16.000,00	503.877,25	487.877,25
Transf. de Capital	185.277.950,00	86.604.265,39	(98.673.684,61)
Amort. Empréstimos	394.000,00	227.655,03	(166.344,97)
SUBTOTAL	3.411.734.000,00	3.009.012.841,44	(402.721.158,56)
DEFICIT	80.117.879,00	-	(80.117.879,00)
TOTAL	3.491.851.879,00	3.009.012.841,44	(482.839.037,56)

DESPESAS	Fixação	Execução	Diferença
CRÉDITOS ORÇAM. E SUPLEMENTÁRES	3.486.940.597,00	2.920.034.889,78	(566.905.707,22)
Despesa Corrente	2.858.159.458,37	2.634.800.748,59	(223.358.709,78)
Despesa de Capital	628.781.138,63	285.234.141,19	(343.546.997,44)
CRÉDITOS ESPECIAIS	4.911.282,00	3.049.052,61	(1.862.229,39)
Despesa Corrente	4.911.282,00	3.049.052,61	(1.862.229,39)
Despesa de Capital	-	-	-
CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS	-	-	-
SUBTOTAL	3.491.851.879,00	2.923.083.942,39	(568.767.936,61)
SUPERAVIT	-	85.928.899,05	85.928.899,05
TOTAL	3.491.851.879,00	3.009.012.841,44	(482.839.037,56)

Fonte: SEFIN (2010)

Quanto às mudanças ao Balanço Orçamentário, verificou-se que estas foram atendidas parcialmente, pois, embora não tenha evidenciado as atualizações da receita prevista nem dos créditos orçamentários abertos ou reabertos, apresentou essa informação no RREO.

Em suma, ao analisar-se o Balanço Orçamentário, de acordo com a estrutura proposta pelas NBCASP, é válido afirmar que, a partir da nova estrutura, além da relação entre o previsto e o executado, serão apresentadas as alterações ocorridas durante o exercício. A nova estrutura impõe que seja apresentada, para as receitas, além da previsão, que considera o que está exposto na LOA, a previsão

atualizada, que demonstra as alterações executadas na LOA durante o exercício, com a utilização de créditos adicionais.

Quanto às despesas, além da fixação e execução, tem-se, na nova estrutura, a dotação atualizada, que incorpora os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, o que demonstra o dinamismo do orçamento para adequá-lo às necessidades da entidade. Dessa forma, o saldo orçamentário, a partir da nova estrutura, apresentar-se-á de forma distinta, pois trará as adequações ocorridas no orçamento durante o exercício. Isso não quer dizer, em um primeiro momento, que o orçamento tenha sido mal elaborado, entretanto será possível balizar o nível de precisão do mesmo e, a partir daí, estabelecer índices de variação. Servirá, também, como fonte de estudo na elaboração dos próximos orçamentos, pois mostrará o comportamento das despesas do ente e o perfil da arrecadação, a ser utilizado nas próximas estimativas das receitas.

A Tabela 2 evidencia o Balanço Financeiro do Município de Fortaleza, em 2009.

Tabela 2 – Balanço Financeiro do Município de Fortaleza de 2009

INGRESSOS		DISPÊNDIOS	
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	3.009.012.841,44	DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	2.923.083.942,39
RECEITAS CORRENTES	2.890.625.569,44	Legislativa	77.147.460,23
Receita Tributaria	532.310.256,71	Essencial a Justiça	20.004.939,31
Receita Contribuição	400.120.463,91	Administração	328.003.248,19
Receita Patrimonial	70.452.269,07	Segurança Publica	56.140.304,51
Receita de Serviços	2.609.639,11	Assistência Social	67.589.210,29
Transf. Correntes	1.999.686.729,20	Previdência Social	196.536.098,54
Out. Rec. Correntes	96.017.130,71	Saúde	995.536.760,85
Deduções para Formação do FUNDEB	(210.570.919,27)	Trabalho	6.073.127,21
RECEITAS DE CAPITAL	118.387.272,00	Educação	591.721.196,13
Operações de Credito	31.051.474,33	Cultura	27.261.776,31
Alienação de Bens	503.877,25	Urbanismo	325.313.444,54

Transf. de Capital	86.604.265,39	Habitação	69.806.988,17
Amort. Empréstimos	227.655,03	Saneamento	2.056.508,15
		Gestão Ambiental	55.762.866,94
		Comercio e Serviço	6.261.148,00
		Desporto e Lazer	7.630.402,60
		Encargos Especiais	90.238.462,42
REPASSES RECEBIDOS	1.023.635.267,30	REPASSES CONCEDIDOS	1.023.635.267,30
DUODÉCIMOS RECEBIDOS CÂMARA MUNICIPAL	75.094.081,07	DUODÉCIMOS CONCEDIDOS P/ CÂMARA MUNICIPAL	75.094.081,07
RECEITAS EXTRA- ORÇAMENTÁRIAS	466.158.324,22	DESPESAS EXTRA- ORÇAMENTÁRIAS	430.146.457,34
Dep. Div. Origens	6.357.668,36	Dep. Div. Origens	5.991.259,35
Consignações	314.369.517,55	Consignações	317.143.584,14
Restos a Pagar Inscritos no Exercício	133.912.989,68	Restos a Pagar Pagos no Exercício	87.523.342,59
Diversos Devedores	7.501.994,81	Restos a pagar (2004)	158.599,50
Incorporação Saldo Conciliado	4.016.153,82	Restos a pagar (2005)	34.109,78
		Restos a pagar (2006)	381.961,34
		Restos a pagar (2007)	3.775.128,38
		Restos a pagar (2008)	83.173.543,59
		Ajuste Saldo Consignações	2.552.128,65
		Diversos Devedores	16.936.142,61
SALDO BANCÁRIO EXERCÍCIO ANTERIOR	541.603.146,88	SALDO BANCÁRIO EXERCÍCIO SEGUINTE	663.543.912,81
Bancos/Câmara	30.186,06	Bancos/Câmara	443.980,05
Bancos/Diretas	73.354.387,93	Bancos/Diretas	58.059.467,36
Bancos c/Vinculada	39.044.881,27	Bancos c/Vinculada	37.719.948,88
Bancos/Indiretas	132.827.631,71	Bancos/Indiretas	186.357.467,32
Bancos/IPM PREVIFOR	296.346.059,91	Bancos/IPM PREVIFOR	380.963.049,20
TOTAL DOS INGRESSOS	5.115.503.660,91	TOTAL DOS DISPÊNDIOS	5.115.503.660,91

Fonte: SEFIN (2010).

A nova estrutura do Balanço Financeiro apresentará as receitas e as despesas orçamentárias por destinação de recursos, o que acarretará em confronto entre o

que foi recebido para cada vinculação e os dispêndios nestas vinculações, demonstrando, assim, de que forma os serviços públicos são financiados com receitas próprias. Segundo a Resolução CFC nº. 1.133/2008, “a destinação de recursos orçamentários discrimina, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social” (BRASIL, 2008).

A nova estrutura trará, ainda, duas colunas, uma com os valores do exercício atual e outra com os valores do exercício anterior, proporcionando, assim, um maior poder de comparabilidade, o que dará suporte para a avaliação da gestão financeira e do fluxo de caixa da entidade. Quanto aos ingressos e os dispêndios de natureza extraorçamentária, não houve modificações; estes só ganharam maior poder de comparabilidade, tendo em vista a inclusão dos valores do exercício anterior. Com relação aos “Saldo Bancários do Exercício Anterior” e “Saldo Bancários para o Exercício Seguinte”, a nomenclatura passará a ser, respectivamente, “Saldo em Espécie do Exercício Anterior” e “Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte”.

No tocante ao estudo do Balanço Patrimonial, a Tabela 4 apresenta este demonstrativo do Município de Fortaleza, relativo ao exercício de 2009.

Tabela 3 – Balanço Patrimonial Município de Fortaleza de 2009

ATIVO		PASSIVO	
ATIVO FINANCEIRO	689.965.329,46	PASSIVO FINANCEIRO	182.502.935,00
DISPONÍVEL	663.543.912,81	RESTOS A PAGAR	153.221.349,37
Bancos/Câmara	443.980,05	Restos a pagar/2005	701.906,29
Bancos/Diretas	58.059.467,36	Restos a pagar/2006	3.778.039,20
Bancos c/Vinculada	37.719.948,88	Restos a pagar/2007	6.720.951,67
Bancos/Indiretas	186.357.467,32	Restos a pagar/2008	8.107.462,53
Bancos/IPM PREVIFOR	380.963.049,20	Restos a pagar/2009	133.912.989,68
REALIZÁVEL	26.421.416,65	Depósitos de Diversas Origens	1.323.329,57
Diversos Devedores	46.051.283,59	Consignações	27.958.256,06
(-) Provisão Perdas de Invest. IPM	(19.629.866,94)		
ATIVO PERMANENTE (NÃO FINANCEIRO)	1.516.824.317,98	PASSIVO PERMANENTE (NÃO FINANCEIRO)	319.801.064,17
Almoxarifado	6.826.340,39	Dívida Fundada Interna	230.091.724,07

ATIVO		PASSIVO	
Bens Móveis	152.592.618,79	Dívida Fundada Externa	49.476.000,15
Bens Imóveis	213.680.618,71	Precatórios	40.233.339,95
Dívida Ativa	925.680.881,86		
Fin. Casa Própria	2.032.195,24		
Ações CTC	50.460.916,24		
Ações Empresas de Telecomunicações	2.775.831,63		
Ações Etufor	800.000,00		
Ações Docas	43,51		
Ações Cagece	161.974.871,61		
ATIVO REAL	2.206.789.647,44	PASSIVO REAL	502.303.999,17
		ATIVO REAL LÍQUIDO	1.704.485.648,27
		Resultado Acumulado	1.704.485.648,27
ATIVO COMPENSADO	100.335,60	PASSIVO COMPENSADO	100.335,60
Resp. Suprimento de Fundos	100.335,60	Resp. Suprimento de Fundos	100.335,60
TOTAL DO ATIVO	2.206.889.983,04	TOTAL DO PASSIVO	2.206.889.983,04

Fonte: SEFIN (2010).

Conforme o exposto na Tabela 3, o Balanço Patrimonial divide-se em Ativo e Passivo; estes, por sua vez, são divididos em Ativo Financeiro e Permanente (não financeiro) e Passivo Financeiro e Permanente (não financeiro). Tal situação ainda reflete o enfoque orçamentário, ao separar os elementos em financeiro, que não dependem da execução orçamentária, e não financeiro, que dependem da execução orçamentária.

A nova estrutura, que traz similaridade com o demonstrativo da Lei nº 6.404/76 e suas alterações, traz um ganho na evidenciação do Patrimônio ao dividir o ativo e o passivo em circulante e não circulante.

De acordo com o manual de procedimentos contábeis elaborado pela STN, as contas seguirão a ordem do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), auxiliando, assim, o processo de consolidação das contas públicas. Os bens sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão deverão conter os valores discriminados, figurando, no balanço, como contas retificadoras, que compreendem o decréscimo no benefício de um bem durante o período contábil, decorrente de depreciação, amortização e exaustão.

A Tabela 4 apresenta a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do Município de Fortaleza do ano de 2009.

Tabela 4 - Demonstração das Variações Patrimoniais do Município de Fortaleza de 2009

VARIAÇÕES ATIVAS		VARIAÇÕES PASSIVAS	
RESULTANTES DA EXECUCAO ORCAMENTARIA	4.170.342.324,87	RESULTANTES DA EXECUCAO ORCAMENTARIA	4.098.610.527,41
RECEITAS CORRENTES	2.890.625.569,44	DESPESAS CORRENTES	2.637.849.801,20
Receita Tributária	532.310.256,71	Pessoal Encargos Sociais	1.435.853.006,89
Receita Contribuição	400.120.463,91	Juros e Encargos da Dívida	19.202.970,91
Receita Patrimonial	70.452.269,07	Outras Despesas Correntes	1.182.793.823,40
Receita de Serviços	2.609.639,11		
Transf. Correntes	1.999.686.729,20		
Out. Rec. Correntes	96.017.130,71		
Deduções para Formação do FUNDEB	(210.570.919,27)		
RECEITAS DE CAPITAL	118.387.272,00	DESPESAS DE CAPITAL	285.234.141,19
Operações de Crédito	31.051.474,33	Investimento	242665721,16
Alienação de Bens	503.877,25	Inversões Financeiras	3.882.265,23
Transf. de Capital	86.604.265,39	Amortização Dívida	38.686.154,80
Amort. Empréstimos	227.655,03		
MUTAÇÕES ATIVAS	62.600.135,06	MUTAÇÕES PASSIVAS	76.797.236,65
Aquis. Bens Móveis	9.174.847,20	Cobrança da Dívida Ativa	45.241.885,07
Amort. Empréstimos	38.697.894,69	Empréstimos Tomados	31.051.474,33
Baixa de Precatórios	7.901.052,78	Alienação de Bens	503.877,25
Almoxarifado	6.826.340,39		
INTERFERENCIAS ATIVAS	1.098.729.348,37	INTERFERENCIAS PASSIVAS	1.098.729.348,37
Repasse Recebidos	1.098.729.348,37	Repasse Concedidos	1.098.729.348,37
INDEPENDENTES DA EXECUCAO ORCAMENTÁRIA	336.140.889,20	INDEPENDENTES DA EXECUCAO ORCAMENTÁRIA	184.538.433,44
Inscrição da Dívida Ativa	160.693.908,54	Desincorporação Bens Móveis	14.222.586,62
Cancelamento de Dívidas Passivas	354.391,81	Desincorporação de Ações	8,03
Incorporação Bens Móveis	15.472.956,96	Prescrição da Dívida Ativa	19.310.816,17

VARIÇÕES ATIVAS		VARIÇÕES PASSIVAS	
Incorporação de Ações	6.998.543,01	Consumo de Bens do	9.411.009,45
Varição Monetária Dívida Fundada	62.724,06	Reavaliação Inventário Bens Móveis	39.382.397,77
Desincorporação Dívida INSS/Reparcelamento	71.811.043,56	Incorporação Dívida Fundada	102.211.615,40
Prescrição de Restos a Pagar/2004	15.187.753,80	Parcelamento PASEP	13.777.895,99
Reavaliação Inventário Bens Móveis	65.559.567,46	Reparcelamento INSS	88.433.719,41
		RESULTADO PATRIMONIAL	223.334.253,22
TOTAL DAS VARIÇÕES ATIVAS	4.506.483.214,07	TOTAL DAS VARIÇÕES PASSIVAS	4.506.483.214,07

Fonte: SEFIN (2010)

A nova estrutura da DVP apresenta uma evolução na sua forma de evidenciar o resultado do exercício, pois segregava as variações patrimoniais em quantitativas e qualitativas, decorrentes ou não da execução orçamentária. Passa a evidenciar a depreciação, amortização e exaustão do patrimônio das instituições públicas que, na estrutura vigente, não compõem esta demonstração. Permite, ainda, comparar os valores constantes no exercício com os valores do exercício imediatamente anterior, possibilitando, dessa forma, uma melhor avaliação da gestão, servindo também para a tomada de decisão.

Em relação ao Balanço Financeiro, ao Balanço Patrimonial e à Demonstração das Variações Patrimoniais da Prefeitura Municipal de Fortaleza, estas não apresentaram grandes alterações dentre aquelas estabelecidas nas novas regras. As demais demonstrações introduzidas - Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - não foram apresentadas no exercício analisado.

Diante dos resultados obtidos, observa-se que as entidades públicas deverão passar por uma reformulação em suas práticas contábeis, de forma a adequar seus demonstrativos às novas estruturas. Apesar de já existir, por parte da STN, os manuais que estabelecem os procedimentos a serem aplicados com vistas a implementar as normas, é necessária uma atualização dos contadores públicos,

visando-se à compreensão das novas regras. A partir dessas imposições, o papel do contador torna-se ainda mais importante como tradutor da teoria contábil aos fatos ocorridos nas atividades da Administração Pública.

Conclusão

O presente trabalho buscou evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis municipais às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista ser ainda facultativa a utilização desses normativos. Para tanto, utilizou-se da análise nos demonstrativos contábeis do Município de Fortaleza, referentes ao exercício de 2009, trazendo à discussão as principais alterações impostas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e pelos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), aos balanços públicos.

Para a pesquisa, foi utilizado um estudo de caso no Município de Fortaleza, que, em seus demonstrativos, conforme a estrutura vigente, apresenta informações contábeis de acordo com a Lei, porém, de uma forma que pouco evidencia o patrimônio público, o que poderá ser melhorado com a implementação das novas regras e a inserção dos novos demonstrativos que visam a mostrar os resultados da ação governamental e o fluxo de caixa dos municípios.

Verificou-se que, para a aplicação das normas de forma adequada, terá que haver, por parte da Administração Pública, o treinamento de seus profissionais, com vistas a acompanhar os novos métodos. E isso, como toda mudança, requer cuidados; porém, trará, para o produto da contabilidade aplicada ao setor público, que são as informações contábeis, uma agregação de valor traduzida na qualidade, confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ganho no nível informacional.

Constatou-se que, das oito categorias e subcategorias definidas para orientar a análise e alcançar o objetivo proposto, as demonstrações contábeis do Município de Fortaleza não contemplaram totalmente nenhuma destas. Contemplaram parcialmente duas categorias e não contemplaram seis categorias.

Desta forma, embora a adoção dos novos padrões contábeis seja obrigatória para os municípios somente a partir de 2013, observa-se um movimento de adequação bastante incipiente, mas que, de certa forma, evidencia que há interesse em adotar os padrões, mesmo de forma facultativa.

Conclui-se que o nível de adequação das demonstrações contábeis municipais, a partir do caso estudado, é ainda bastante incipiente, tendo como atenuante a ainda não obrigatoriedade de adoção dos novos padrões contábeis nessa esfera de governo. Compreende-se que, por se tratar de um estudo de caso único, os resultados aqui encontrados não podem ser extrapolados para outros municípios, o que enseja que estudos dessa natureza sejam desenvolvidos, trazendo contribuições para essa temática ainda pouco explorada em trabalhos acadêmicos.

Espera-se que, em 2013, exercício em que se torna obrigatória, para os municípios, a adoção das novas regras, já exista uma estrutura montada com profissionais treinados para pôr em prática as novas premissas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e para haver um aprimoramento técnico e ideológico dos servidores, para que os objetivos da Administração Pública, agora, além da transparência, a geração de resultados econômicos, sejam alcançados.

Referências

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a contabilidade governamental**: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei Complementar n.º. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

_____. Lei n.º. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2007.

_____. Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas – RAE, São Paulo, v.35.n.2.p.57.63,mar/abr. 1995

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Cidades. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>> Acesso em: 10 de fev 2011.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008.

STN. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Portaria Conjunta STN/SOF nº. 2, de 6 de agosto de 2009. o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 ago. 2009.

_____. Portaria nº. 467, de 6 de agosto de 2009. os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 ago. 2009.

_____. Portaria nº. 751, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 2009.

_____. Portaria nº. 437, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 jul. 2012.

SEFIN. **Secretaria de Finanças de Fortaleza**. Disponível em: <<http://www.sefin>>.

fortaleza.ce.gov.br/responsabilidade_fiscal/gerados/balanco_geral.asp > .
Acesso em: 01 mai. 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

