

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICA FINANCEIRAS

Karrario Ferreira da Silva¹, Marcos Antonio Oliveira da Cruz¹, Stelamar do Amordivino¹, Ana Flavia Lima Pimpim de Araujo¹, Aloisio Alencar Bolwerk², Isa Omena Machado de Freitas²

¹ Especialista. Professor da Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins e Professor de Ciências Contábeis da Faculdade de Educação Ciências e Letras de Paraíso (FECIPAR). Mestrandos do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFT/UNISINOS. E-mail: mestrandounisinos@gmail.com; afpimpim@yahoo.com.br

² Mestre. Professor da Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins (FCJP). E-mail: bolwerk@unest.edu.br; isamfreitas@ig.com.br

Resumo: Após a convergência da contabilidade nacional com a contabilidade internacional, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) veio a ser obrigatória através da portaria do Ministério da Fazenda MF nº. 184 de agosto de 2008 que elaborou a Norma Brasileira de Contabilidade – Setor Público a (NBCTSP 16.6) e esta norma trouxe a obrigatoriedade da DFC a partir de 2010. A contabilidade necessita de uma demonstração que de forma objetiva evidencie a gestão dos recursos financeiros do setor público, pois a demanda por informações confiáveis, ocorrida no cenário internacional, tem feito com que o governo brasileiro faça adaptações em seus procedimentos contábeis, para que com isso haja transparência em suas demonstrações e por esse motivo que levou a questão central do problema: a Demonstração dos Fluxos de Caixa poderá contribuir para a transparência da gestão dos recursos financeiros? Seus objetivos foram: identificar as contribuições das Demonstrações dos Fluxos de Caixa como instrumento de transparência na gestão dos recursos financeiros do setor público e a utilização dos métodos direto e indireto. Esta pesquisa foi realizada tendo por base a convergência da contabilidade nacional com a internacional e o surgimento de uma nova ferramenta para a contabilidade governamental que é a DFC disciplinada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esta pesquisa foi de procedimento racional e sistemático que tem como finalidade dar respostas aos problemas que são propostos. Conclui se que a DFC pode ser utilizada como instrumento de transparência das contas financeiras dos entes da federação, para tomada de decisões futuras e complemento dos demais demonstrativos financeiros contábeis.

Palavras-Chave: Demonstração, Instrumento, Transparência.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tem sido um instrumento de gestão, organização e transparência financeira. No entanto, com a complexidade da Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR), a contabilidade apresenta algumas dificuldades para fornecer aos usuários, das demonstrações contábeis, informações financeiras claras para um bom entendimento das origens e aplicações dos recursos financeiros. Na esfera governamental, essas dificuldades são ainda mais evidentes e acentuadas, haja vista o excessivo número de normas a serem seguidas e o imenso volume de transações orçamentárias, financeiras e patrimoniais que ocorrem diariamente.

Devido à demanda por informações confiáveis e precisas e que tragam transparência as contas públicas, o governo brasileiro buscou um novo instrumento que juntamente com as demais demonstrações, auxiliem na interpretação financeira da entidade que é a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). As informações sobre a Demonstração dos Fluxos de Caixa, segundo Azevedo (2009, p.164) “São úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade gerar caixa e equivalente de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses recursos”.

Nos Estados Unidos o órgão responsável pela definição de procedimentos contábeis é o Financial Accounting Standards Board (FASB), Conselho de Normas Financeira de Contabilidade, que tornou obrigatória a DFC desde 1988 em substituição a Demonstração de Origem e Aplicação dos Recursos (DOAR).

No Brasil, a contabilidade privada nos últimos anos, teve várias transformações, primeiro com a Lei nº. 11.638/07 e no ano seguinte pela medida provisória nº. 449/08 que mais tarde se transformou em Lei nº. 11941, de maio de 2009, que consta em seu artigo 156 às demonstrações obrigatórias, entre elas estão a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) em substituição a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR).

A Contabilidade Pública, no Brasil, é regida pela Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, que não sofria mudanças há muitos anos e no dia 25 de agosto de 2008 o governo federal através da Portaria MF nº. 184 criou as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCAPS). E, foram elaboradas as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBCTSP), com destaque para a (NBCTSP 16.6), que traz a obrigatoriedade da Demonstração dos Fluxos de Caixa a partir de 1º de janeiro de 2010.

2. MATERIAL E MÉTODOS

Esta pesquisa foi realizada tendo por base a convergência da contabilidade nacional com a internacional e o surgimento de uma nova ferramenta para a contabilidade governamental que é a DFC disciplinada pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Esta pesquisa é conceituada de acordo com Gil (2009) “como sendo de procedimento racional e sistemático que tem como finalidade dar respostas aos problemas que são propostos”. Ainda de acordo com o autor, ela é desenvolvida por meio dos conhecimentos disponíveis, da utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos.

Por fim, as atualizações das regras contábeis no Brasil foram elaboradas para convergir às contabilidades empresariais e governamentais com as internacionais. O objetivo destas transformações e da convergência é facilitar o entendimento das demonstrações frente aos seus usuários.

3. DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA

Os instrumentos de gestão fiscal como os orçamentos as leis de diretrizes orçamentárias (LDO), os relatórios de gestão fiscal e execução orçamentária devem estar disponíveis para a população. Pois um dos objetivos da contabilidade pública é tornar acessível o conhecimento das contas públicas junto aos contribuintes.

Lima (2006, p. 13) enfatiza que:

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

Diante disso a Demonstração, do Fluxo de Caixa é um instrumento que possibilita mostrar de forma direta ou indireta as transformações ocorridas no caixa da empresa, e com isso demonstrar a origem e aplicação dos recursos financeiros, ou seja, os reflexos no caixa da entidade. E assim dando mais consistência e confiança nas contas frente aos seus usuários, que poderão entender realmente o que está ocorrendo nas finanças da empresa ou do ente da federação.

Azevedo (2008, p. 17) fala de sua utilidade dessa ferramenta para os usuários:

O principal objetivo da Demonstração dos Fluxos de Caixa é a de oferecer aos usuários informações relevantes sobre as movimentações de entradas e saídas de caixa de uma entidade num determinado período ou exercício, no sentido de evidenciar/tornar transparente a situação financeira da entidade.

Na mesma linha de raciocínio, a Comissão de Valores Imobiliários (CVM) Nº. 547 de agosto de 2008 mostram os objetivos e a utilidade da Demonstração dos Fluxos de Caixa:

As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar recursos dessa natureza e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente de futuros fluxos de caixa de diferentes entidades. A demonstração dos fluxos de caixa também melhora a comparabilidade dos relatórios de desempenho operacional para diferentes entidades porque reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos.

Desse modo os objetivos da Demonstração dos Fluxos de Caixa são: Contribuir para a transparência da gestão pública e projetar cenários de fluxos futuro e simplificar as informações aos usuários sobre as movimentações financeiras e a capacidade de manter o financiamento da máquina pública, ou seja, gerir suas dívidas. O principal objetivo da Demonstração dos Fluxos de Caixa para Borges (2012, p.144) “é proporcionar informação sobre os recebimentos e os pagamentos de uma empresa, num determinado período”.

Azevedo (2008, p.18) complementa que: “Os fluxos de caixa demonstram como a entidade gera e aplica seus recursos de caixa e seu equivalente nas atividades desenvolvidas”.

Contudo a Demonstração dos Fluxos de Caixa nos fornece um resumo dos fluxos de caixa relativos a três importantes aspectos da empresa sendo: atividade operacional, atividade de investimentos e atividade de financiamentos.

E através desse leque de informações “[...] a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos” (MOTA 2009, p. 607).

A DFC permite ao usuário ver como o caixa alterou de um período a outro, quais contas foram responsáveis por esta alteração e qual foi o resultado obtido com cada atividade deste fluxo.

Percebe-se, com a exigência da Demonstração dos Fluxos de Caixa, na área pública e nas grandes empresas, a preocupação do governo brasileiro em equiparar a contabilidade privada e a governamental com a internacional.

3.1 A DFC COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA

A Lei complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000 em seu artigo 48 diz que “A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.” E no inciso II a mesma lei complementar fala da “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público”.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa vem ao encontro dos artigos 48 e 49 da Lei Complementar nº. 101/2000.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas

e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

A substituição da Demonstração da Origem e Aplicação dos Recursos pela Demonstração dos Fluxos de Caixa foi um avanço para as informações contábeis na área privada, pois a DOAR tem uma linguagem altamente técnica e de difícil entendimento. Já a DFC apresenta uma linguagem comum, ou seja, menos técnica e de fácil compreensão aos usuários das demonstrações.

Já na esfera pública a DFC complementa as demais demonstrações disciplinadas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, tornando estas informações mais confiáveis, claras e precisas por causa da forma como ela traz as contas financeiras e na riqueza de detalhes como: A divisão dos recursos financeiros em ingressos e desembolsos das atividades operacionais, financiamentos e investimentos, ou seja, transparente demonstrando com isso a origem de cada recurso financeiro e a onde foi aplicado o mesmo.

Sua importância está em na capacidade do ente público ou da empresa de gerar caixa e equivalente. Permitindo com isso que se faça uma comparação do valor disponível com projeções de fluxos futuros de recebimentos ou pagamentos, dando ênfase as movimentações de caixa durante o exercício.

De forma transparente “a DFC demonstra claramente onde e como se gastam o dinheiro e seu equivalente da entidade, bem como também inibe profissionais administradores da entidade misturem a vida financeira particular com a da entidade” (AZEVEDO 2008 p. 18). A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) tem por objetivo evidenciar quais foram as causas da variação do Disponível de uma entidade entre um exercício e outro.

3.2 OS METODO DE APLICAÇÃO DA DFC

A Demonstração dos fluxos de caixa é demonstrada por dois métodos o direto e o indireto. As diferenças entre os dois métodos esta nos fluxos das atividades operacionais e no modo como cada método inicia a demonstração.

Para Azevedo (2008, p. 26) afirma que:

A principal diferença entre ambos reside somente no Fluxo da Atividade Operacional. E seguindo o mesmo entendimento a diferença também esta no modo como se inicia a DFC, pois o método direto inicia suas demonstrações através das movimentações de caixa e equivalentes, já o método indireto inicia se pelo Lucro Líquido ou Prejuízo do Exercício. Para em seguida fazer uma série de ajustes nos lucros, e com isso chegar ao mesmo resultado do método direto.

A diferença entre o modelo indireto e o modelo direto da DFC está apenas na evidenciação dos fluxos gerados pelas operações. Não há diferença no que diz respeito aos fluxos gerados pelos financiamentos e pelos investimentos.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público volume V (2009/10, p. 42) “A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos”. Das operações, dos investimentos e dos financiamentos.

3.2.1 Fluxos das Atividades Operacionais.

De acordo com da Silva et al.(2011, p. 8). “As atividades operacionais são aquelas relativas à produção e entrega de bens e serviços e se relacionam, geralmente, com as transações que aparecem na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)”.

O fluxo de caixa operacional, pelo método direto é elaborado tendo como base todas as transações da entidade que afetam o caixa e equivalente, exceto os fluxos que se qualificam como investimento ou financiamentos.

3.2.2 Fluxos das Atividades de Investimentos.

As atividades de investimentos segundo Siqueira (2013, p.69) “se referem à compra e a venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos que não estão nos equivalentes de caixa”.

E essa atividade, tanto pelo método direto ou indireto, de acordo com Silva (2009, p.335) “os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza”. Estas informações encontram-se no Balanço Patrimonial e nos anexos.

3.2.3 Fluxos das Atividades de Financiamentos.

As informações das Atividades de Financiamento são extraídas do Balanço Patrimonial do Passivo não Circulante. Com base nestes dados o gestor do ente publica ou da empresa segundo Monteiro (2015, p.28) consegue ver:

A obtenção de empréstimos e financiamentos de curto e longo prazo, incluindo os seus respectivos pagamentos. Estas atividades estão diretamente relacionadas com a estrutura de capital da empresa da empresa e envolvem as modificações que afetaram o caixa nos exigíveis onerosos de curto e longo prazo e no Patrimônio Líquido.

As Atividades de Financiamentos, pelos dois métodos demonstra quem está financiando a entidade, pois mostra a captação e a amortização de empréstimos e financiamentos.

3.2.4 VANTAGEM E DESVANTAGEM DO METODO DIRETO

A vantagem do método direto está em “criar condições favoráveis para que a classificação dos recebimentos e pagamentos siga critérios técnicos/gerenciais e não fiscais”(Azevedo 2008, p.28), além de permitir que as informações sobre o caixa estejam disponíveis diariamente. A desvantagem está no “custo adicional para classificar/controlar os recebimentos e pagamentos” (AZEVEDO 2008, p.29).

O método direto, como já foi dito, demonstram a origem e a aplicação financeira das atividades operacionais, financiamento e investimentos da entidade. Mostra efetivamente as movimentações dos recursos financeiros ocorridos no período.

3.2.5 VANTAGEM E DESVANTAGEM DO METODO INDIRETO

Vantagem do método Indireto segundo Azevedo (2008, p.29) está no “baixo custo, porque utiliza dois balanços patrimoniais (o do início e do final do período), a demonstração do resultado e outras informações contábeis complementares”. Concilia lucro contábil com fluxo de caixa operacional líquido, mostrando como se compõe a diferença.

A desvantagem está no tempo gasto para gerar informações pelo regime de competência e só depois convertê-las para regime de caixa e havendo interferência na legislação fiscal tem

que ter cuidado de também eliminar seus efeitos. Isso porem, não tem efeito na administração pública, pois não há imposto a recolher.

O método indireto é aquele nos quais os recursos provenientes das atividades operacionais são demonstrados a partir do lucro líquido, ajustado pelos itens considerados nas contas de resultado que não afetam o caixa da entidade.

4. COMENTÁRIOS FINAIS

Este artigo teve como meta responder ao problema de pesquisa da utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa como instrumento de transparência, pois esta ferramenta contribui para a transparência da gestão e foram respondidos os objetivos específicos, onde a contribuição principal desta ferramenta (DFC) esta no fácil entendimento e na linguagem clara e objetiva.

E explicando as principais diferenças entre os dois métodos de aplicação dessa ferramenta, os tipos de fluxos de caixa: Operacionais, Investimentos e Financiamentos e suas principais particularidades e funções.

Foi exposto no corpo do trabalho que a DFC como uma ferramenta gerencial que permite identificar a movimentação dos recursos disponíveis em um determinado período e consequentemente demonstrar com eficácia a fluência da liquidez, mostrando a posição econômico-financeira da empresa de maneira a estabelecer um prognóstico sobre as eventuais sobras ou falta de recursos.

Dessa forma, a DFC, deverá sempre ser comparada com períodos anteriores, bem como com projeções futuras do efetivo desempenho de caixa, para poder alcançar todas as suas possibilidades nas previsões operacionais, orçamentárias e de investimentos. Deverá também sempre que possível aperfeiçoá-la, para torná-la cada vez mais eficiente, objetiva e mais próxima da realidade.

Por fim, conclui-se que a Demonstração de Fluxo de Caixa, é uma ferramenta magnífica, que permite ao administrador financeiro, gestor, ou responsável pelo planejamento de qualquer entidade, melhorar a posição financeira do ente público ou da empresa, conseguindo, com isso, que os valores disponíveis no caixa fique livre de excessos que possam comprometer o desempenho da empresa, tal ferramenta possibilita ao administrador conhecer antecipadamente as suas necessidades.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Osmar Reis. **DFC e DVA: “Demonstração dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado”**, 1º Ed. São Paulo: Iob, 2008.

BEUREN, Ilse Maria et. al. Como Elaborar trabalhos monográficos em **Contabilidade: Teoria e Prática**. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

Borges, Maria Sofia Dias, Sandra Cristina Dias Nunes, and Maria Teresa Venâncio Dorés Alves. "A demonstração dos fluxos de caixa e sua contribuição para uma tomada de decisão mais informada." *Revista Universo Contábil* 8.1 (2012): 141-158.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 19 de agosto de 2015.

BRASIL. **Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº. 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estendem às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivi/l1_Ato2007-2010/2007/L11638.htm>. Acesso em 19 de agosto de 2015.

BRASIL. **Lei nº. 11.941, de 17 de março de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e da outras Providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/Leis>>. Acesso em: 19 de outubro de 2014.

BRASIL. **Lei nº. 43020, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> . Acesso em: 24 de agosto de 2015.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. Deliberação da CVM Nº. 547, DE 13 DE AGOSTO DE 2008. **Aprovam o Pronunciamento Técnico CPC 03 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/infos/deli547.pdf>>. Acesso em 18 de agosto de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 1.138 de 25 de novembro de 2008.** Dispõe sobre a aprova a NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/d.aspx/Código=2009/001133>>. Acesso em: 19 de agosto de 2015.

CONSELHO FEDERA DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1157 de 13 de fevereiro de 2009.** Dispõe sobre as demonstrações contábeis de 2008 Aprovam o comunicado técnico CT 03. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br/2010/legislação-contabil/resolucoes/Res1157.htm>>. Acesso em: 19 de agosto de 2015.

COSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.133/08.** Dispõe sobre as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público Contábeis e aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC_11332008_NBC_T166_Demonstracoes_Contabeis.pdf> Acesso em: 24 de agosto de 2015.

DA SILVA, Macedo, Marcelo Alvaro, et al. "**Análise do impacto da substituição da DOAR pela DFC: um estudo sob a perspectiva do value-relevance Impact analysis of replacing the SSAF by the CFS: a study from a value-relevance perspective.**" (2011).

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4º. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 175 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** Aplicável às demais sociedades. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO Róbson Gonçalves de. **Contabilidade Pública,** Integrando União, Estados e Municípios (SIAFI E SIAFEM), 2º ed. São Paulo: Atlas, 2006.



MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, 1º ed. Brasília 2009.

MONTEIRO, Andréa Alves Silveira. "**Fluxos de caixa e capital de giro**: uma adaptação do modelo de Fleuriet." *Pensar Contábil* 6.20 (2015).

OLIVEIRA NETTO, Alvim Antônio. **Metodologia de Pesquisa Científica**. 3º ed. Florianópolis: Visual Books, 2008.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL .Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. **Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. Portaria STN nº. 751, de 16 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_setpublico.asp>. Acesso em: 19 de agosto de 2015.

SILVA, Lino Martins da; **Contabilidade Governamental Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9º edição editora Atlas S.A. São Paulo 2011.

SOUZA, Antônio Carlos de; FIALHO, Francisco Antônio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC – Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

SIQUEIRA, Thayse Pereira, Thiele da Silva Mendonça, and Alexandre Costa Quintana. "**Demonstração dos fluxos de caixa**: analisando informações complementares." (2013).

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Societária**, São Paulo: Saraiva 2005.