

DAÇÃO EM PAGAMENTO, REFLEXOS NA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA E IMPACTOS NO PATRIMÔNIO, ORÇAMENTO E FONTES DE RECURSOS

Autores: Carlos Eduardo Ribeiro e Leandro Menezes Rodrigues

1. Introdução

Muito embora o país atravesse um período de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, é de fundamental importância atentar para a legislação pátria no momento de efetuar a contabilização de fatos, que a princípio, num olhar simplório, estaria apenas adornado por fenômenos patrimoniais.

No entanto, em análise mais acurada pode-se constatar que alguns fatos também devem transitar pelo orçamento para atender aos ditames da Lei Federal nº 4.320/64 e segregação em aplicações de fontes de recursos para educação e saúde, com fulcro em regra constitucional.

Um dos fatos que precisa de aprofundamento de estudo para a contabilização correta no mundo patrimonial, orçamentário e financeiro é a Dação em Pagamento em bens imóveis, que extingue o crédito tributário de um ente público sobre um ente privado, independentemente se de personalidade jurídica ou física.

O escopo deste artigo não é adentrar na esfera jurídica, tampouco dos ritos processuais para a aceitabilidade de uma proposta de Dação em Pagamento e sim se limitar à Ciência Contábil, dos efetivos registros para atender aos fenômenos patrimoniais e aos ditames orçamentários e de gestão em vigor.

O artigo focará na questão da contabilização da Dação em Pagamento onde não ocorre movimentação financeira e seus impactos na evidenciação da Demonstração do Fluxo de Caixa devido ao viés orçamentário e de gestão de recursos vinculados determinados por lei.

2. Desenvolvimento

Na NBCT SP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, norma recentemente convergida da IPSAS 2, o item 54 é objetivo ao determinar que transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Logo a seguir, no item 55, assevera que a não-inclusão dessas transações que não envolvem caixa na Demonstração dos Fluxos de Caixa é consistente com o objetivo dessa demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. São exemplos de transações que não envolvem o caixa ou equivalente de caixa:

- a) a aquisição de ativos ou por meio da troca de ativos, ou por meio da assunção direta do respectivo passivo, ou ainda por meio de arrendamento financeiro; e
- b) a conversão de dívida com terceiros em patrimônio líquido / ativo líquido.

Ao analisar especificamente o item 'a' acima, surge o questionamento em relação ao procedimento a ser adotado quando da realização da Dação em Pagamento.

Antes de se posicionar sobre o tema, faz-se necessário esclarecer que Dação em Pagamento é um procedimento previsto no direito civil que estabelece que o devedor, com a anuência do credor, poderá solver sua obrigação mediante entrega de outro bem que não seja o dinheiro.

Na administração pública, esse é um procedimento que ocorre principalmente para recebimento de valores inscritos em dívida ativa, em que o devedor oferece um bem (terreno, por exemplo), mediante prévia avaliação, em contrapartida à baixa de sua dívida e que, muitas vezes, são registrados apenas sob o enfoque patrimonial tendo como fundamento o fato de não existir efetivo fluxo financeiro.

Em função da recorrência na adoção desse instituto, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, normatizou o procedimento contábil a ser adotado. Embora no roteiro contábil apresentado no Manual não esteja previsto a realização de lançamento na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa, é muito comum que os sistemas contábeis utilizem a conta "Caixa" para efetuar esse registro, até mesmo em função da necessidade de efetuar a repartição tributária, quando for o caso.

Nesse contexto, a norma esclarece que, mesmo não havendo entrada efetiva de recursos, a fim de evitar prejuízos à repartição tributária, quando do recebimento de dívida ativa por meio de bens ou direitos, deverá haver o registro de receita orçamentária decorrente da baixa do bem ou direito e de despesa orçamentária pela incorporação do bem ou direito. Esse registro é conhecido como "Banho Contábil" ou "Sensibilização Orçamentária", cujo tema foi objeto da Nota Técnica SEI nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF: Registros Contábeis referentes a Transações Sem Efetivo Fluxo de Caixa.

Diante disso, surge o questionamento:

"A Dação em Pagamento, principalmente na ausência de ganho ou perda, por não representar efetivo ingresso de recursos no caixa deve ser evidenciado na DFC? Se sim, em qual Fluxo?"

Embora pareça uma questão simples de ser respondida, ao analisar sob a ótica da contabilidade regida pela Lei nº 6.404/76, por não envolver a necessidade de controles orçamentários e suas respectivas repartições tributárias, o procedimento da Dação em Pagamento geraria apenas reflexos patrimoniais, de permuta entre elementos do ativo, “trocando”, por exemplo, o direito a receber pelo terreno, sem reflexo no caixa ou equivalentes de caixa, exatamente conforme destacado na letra ‘a’ do item 55 da IPSAS 2 e que também consta do CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Nesse sentido, considerando a complexidade do tema, serão apresentados possíveis tratamentos contábeis que podem ser adotados, ou seja, que estão suportados pelas normas existentes, apresentando reflexos nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG).

2.1 Dação em Pagamento conforme o MCASP 7ª edição

Ao tratar do recebimento por meio de bens e direitos, o MCASP estabelece que, no momento da baixa do direito objeto de Dação em Pagamento, sob a ótica orçamentária, deve-se registrar uma receita orçamentária enquanto que sob a ótica patrimonial registra-se a baixa do direito. Na sequência, sob a ótica patrimonial, registra-se a incorporação do bem ou direito recebido ao mesmo tempo em que, na ótica orçamentária, reconhece-se uma despesa orçamentária.

Importante salientar que, qualquer que seja a forma de recebimento do direito, não poderá haver prejuízos para a repartição tributária.

Quadro 01 – Dação em Pagamento no MCASP 7ª edição

Fato	Visão orçamentária	Visão patrimonial
Baixa do Direito	Registro da receita orçamentária	Registro da baixa do bem ou direito
Incorporação do Bem	Registro da despesa orçamentária	Registro de ingresso do bem ou direito

Nesse sentido, o MCASP apresenta o roteiro de contabilização que deve ser adotado nesses casos. Ao analisar esses registros, como exemplo, destaca-se o seguinte registro contábil nas contas de natureza patrimonial¹:

D 1.2.3.x.x.xx.xx Imobilizado

C 1.x.x.x.x.xx.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa

¹ Muitas entidades, para esses casos, tendo em vista que não houve efetivo ingresso de recursos financeiros, adota a conta Caixa como transitória desse registro, facilitando o controle de conta bancária e fontes envolvidas, com a respectiva repartição tributária.

Nessa rotina constata-se que mesmo existindo lançamento contábil de realização de receita orçamentária (Classe 6), não há registro na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa, contrariando a lógica contábil ao realizar receita sem o respectivo registro de um ativo financeiro². O MCASP, como veremos a diante, realiza somente os lançamentos de receitas nas contas de natureza orçamentária com os reflexos de Disponibilidade de Recursos nas contas de controle.

Com isso, ao analisar o fluxo apresentado na DFC, embora tal fato não impacte no saldo final, tampouco o resultado dos fluxos da demonstração em tela, quando comparada a movimentação da conta contábil de Receita Realizada (Classe 6) com o Caixa e Equivalente de Caixa (Classe 1), haverá sempre divergência.

Caso a entidade mapeie a DFC pela conta de Caixa e Equivalentes de Caixa, considerando os registros apresentados no MCASP, haverá divergência sob o aspecto qualitativo da demonstração, pois apresentará valor de ingresso menor que a conta de Receitas Realizadas. Por outro lado, caso a entidade adote o mapeamento da DFC com os valores da conta de Receitas Realizadas (arrecadação do art. 35 da Lei nº 4.320/64) ocorrerá o inverso, a DFC apresentará ingressos maiores que a conta Caixa e Equivalente de Caixa.

Nossa preocupação é não "poluir" a essência da contabilidade, um dos pilares na implantação do PCASP e da CASP. Porém, não é fácil, pois a operação de Dação em Pagamento é patrimonial e orçamentária (por força legal) e não financeira e devemos buscar manter na DFC a sua essência de "demonstração contábil na veia" e não trazer para ela situações atípicas ao seu espírito.

Mantendo o conceito contábil e sendo totalmente purista à essência da DFC, entendemos que nada da operação de Dação em Pagamento deve impactar a referida demonstração.

Mesmo que se opte pelo mapeamento da DFC usando as contas orçamentárias de receita da Classe 6, sugere-se a criação de uma Natureza de Receita específica de Dívida Ativa - Dação em Pagamento, que serviria para apartar a receita orçamentária que não transitou no caixa das demais que transitaram.

Assim, essa conta específica não seria mapeada para compor a DFC, sendo excluída do somatório das demais contas de execução da receita 6.2.1.

Este mesmo raciocínio também seria aplicado na execução da despesa com a criação de Natureza de Despesa específica para incorporação de bens e direitos via Dação em Pagamento. Importante salientar que no modelo apresentado para contabilização apartada em conta específica para Dação em Pagamento na seara do orçamento, não seria necessário o mapeamento da questão dos Ganhos/Perdas, pois toda a operação ficaria fora da Demonstração do Fluxo de

² De acordo com a Nota Técnica SEI nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF, que poderá ser incorporada no MCASP 8ª edição, esse registro contábil passa por conta de ativo financeiro.

Caixa. Mas qual o motivo para exclusão da Dação em Pagamento da DFC?

2.2 Dação em Pagamento – Primazia da Essência sobre a Forma

Como já vimos anteriormente, a operação de Dação em Pagamento, não gera ingresso ou saída de recursos financeiros. Nesse contexto, destaca-se um conceito que ganhou força no processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público que é a Primazia da Essência sob a Forma a qual estabelece que os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas a essência sobre a forma. Assim, a operação de Dação em Pagamento, na sua essência, envolve apenas permuta de elementos patrimoniais do ativo e, portanto, sem qualquer reflexo orçamentário.

No entanto, em virtude das normas constitucionais e legais do direito financeiro, principalmente no que tange evitar prejuízo à repartição tributária, verificou-se a necessidade de que, mesmo não havendo movimentação de recursos financeiros, a contabilização contemple os registros orçamentários que evidencia a realização de receita e despesa orçamentárias “como se” tivesse ocorrido ingresso e saída do caixa.

Com base no exposto, é possível afirmar que há um conflito entre as relações jurídicas e patrimoniais, o que permite invocar a adoção da Essência sobre a Forma. Considerando que, na essência, Dação em Pagamento é um procedimento para permuta de ativos, os reflexos orçamentários e de movimentação do caixa seriam desconsiderados.

Mas, se adotado esse mecanismo, como controlar a repartição tributária? Como identificar fraudes de baixas de direitos indevidas?

Na resposta das indagações anteriores e em virtude da ausência de convergência de pensamentos, não há outra saída a não ser de se buscar o equilíbrio. Ao mesmo tempo em que essa operação não envolve Caixa e Equivalentes de Caixa e, portanto, não deve constar da DFC, o mecanismo de realização de receita e despesa orçamentárias é muito importante para os controles constitucionais e legais.

Para tanto, sugere-se a adoção do procedimento estabelecido pela Nota Técnica SEI nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF, com o respectivo registro na conta de Ativo Financeiro, e a criação de marcador na execução orçamentária de que se trata de operação de Dação em Pagamento para permitir a exclusão do reflexo na demonstração. Enquanto isso não ocorre, a entidade deverá adotar o previsto no MCASP 7ª edição, evidenciando em Notas Explicativas as operações de Dação em Pagamento e os respectivos reflexos na Demonstração dos Fluxos de Caixa.

3. Proposta de modelo de Contabilização de Dação em Pagamento

Apresenta-se a seguir o registro de Dação em Pagamento oriunda de uma Dívida Ativa Tributária de Município, onde Bem Imóvel é ofertado para saldar a dívida, não havendo ganho ou perda para ser registrado pela Administração Pública.

O registro apresentará o Modelo de contabilização sugerido pelo MCASP com o lado esquerdo registrando os lançamentos no patrimônio e o “banho contábil” na receita orçamentária e no sistema de controle. No lado direito evidencia-se o “banho contábil” da despesa orçamentária e o seu reflexo de cada estágio no sistema de controle.

Quadro 02 – Contabilização da Dação em Pagamento**PAGAMENTO DE UMA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL – Modelo MCASP**

1) Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa

Natureza de Informação: orçamentária

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	1.000
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	1.000

Natureza da informação: controle

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Cont Disp. Recursos	1.000
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. Dest. Recursos (DDR)	1.000

1) Registro da despesa orçamentária correspondente à incorporação do bem

Natureza de Informação: orçamentária

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	1.000
C	6.2.2.1.3.01.xx	Créd Empenhado a Liquidar	1.000

Natureza de Informação: controle

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. Dest. Recursos (DDR)	1.000
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Compr. por Empenho	1.000

Natureza de Informação: orçamentária

D	6.2.2.1.3.01.xx	Créd Empenhado a Liquidar	1.000
C	6.2.2.1.3.03.xx	Créd Empenhado Liq. a Pagar	1.000

Natureza de Informação: controle

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comp. por Empenho	1.000
C	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comp. por Liquidação e Ent. Compensatórias	1.000

Natureza de Informação: orçamentária

D	6.2.2.1.3.03.xx	Créd Empenhado Liq. a Pagar	1.000
C	6.2.2.1.3.04.xx	Créd Empenhado Liq. Pago	1.000

Natureza de Informação: controle

D	8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comp. por Liquidação e Ent. Compensatórias	1.000
C	8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	1.000

2) Registro da Baixa de Dívida Ativa

Natureza da informação: patrimonial

D	1.2.3.x.x.xx.xx	Imobilizado	1.000
C	1.x.x.x.x.xx.xx	Créd. a Rec. – Dívida Ativa	1.000

O modelo de contabilização demonstra exatamente como orienta a STN – Secretaria do Tesouro Nacional através do MCASP, ocorrendo a permuta dentro do Ativo com aumento do imobilizado e a diminuição do direito tributário sobre terceiros. No mundo orçamentário o reconhecimento da receita em referência à baixa da Dívida Ativa e ainda, devido a incorporação do bem foi contabilizado a despesa orçamentária em todos os estágios, empenho, liquidação e pagamento. Da mesma forma, também foi obedecido o registro das Disponibilidades de Destinação de Recursos, nas classes 7 e 8, tanto no momento da receita orçamentária quanto nos estágios da despesa.

O conjunto dos registros acima é um exemplo de “banho contábil”, para trazer para o mundo orçamentário a permutação ocorrida no mundo patrimonial. No entanto, a receita orçamentária registrada gera ao ente arrecadador a obrigação de destinar parte dessa receita à aplicação na educação (25%) e na saúde (15%), por força constitucional.

Assim, não poderia ser realizado o “banho contábil” para os recursos classificados em fontes específicas por determinação legal. A partir deste momento temos um problema, pois existe a receita orçamentária registrada, a obrigação de se gastar em fontes específicas, mas não existe o recurso financeiro para suprir os gastos obrigatórios. Os registros contábeis foram realizados apenas para adequar os fenômenos patrimoniais e a questão orçamentária. Estamos diante de um problema que impactará negativamente o Resultado Financeiro dos recursos próprios.

Na verdade, o saldo por fonte de recursos deveria ser assim repartida no momento da arrecadação da receita orçamentária:

Quadro 03 – Apropriação das Fontes de Recursos da Dação em Pagamento

Fontes da Receita	R\$
Recursos Próprios	600
Educação – 25%	250
Saúde – 15%	150
SOMA	1.000

Então para encontrar o equilíbrio entre a receita orçamentária, despesa orçamentária e disponibilidade de destinação de recursos teríamos que contabilizar conforme a evidenciação abaixo:

Quadro 04 – Receitas x Despesas por Fontes de Recursos da Dação em Pagamento

	R\$ Total	Recursos Próprios	Educação	Saúde
Receita Orçamentária	1.000	600	250	150
(-) Despesa Orçamentária	-1.000	-1.000	0	0
(=) Saldo Disponível	0	- 400	250	150

No exemplo apresentado constata-se que ao receber um bem oriundo de Dação em Pagamento para saldar direitos registrados em Dívida Ativa, a Administração Pública deverá contingenciar de sua fonte de Recursos Próprios pelo menos o mesmo valor que deverá disponibilizar para fontes vinculadas, educação e saúde, pois em nenhum momento houve o ingresso financeiro para se destinar efetivamente para custear as despesas de tais fontes vinculadas.

Como a entidade vai dispor de recursos para suportar as despesas de fontes vinculadas à educação e saúde? Da Receita Orçamentária de \$ 1.000, quarenta por cento deverá ser obrigatoriamente gasto, mas os demais sessenta por cento não, onde as boas práticas de gestão deverão apontar para um contingenciamento da despesa no valor total da receita realizada sem o ingresso financeiro.

Esta questão parece óbvia ou simples, mas, na verdade, não é, pois há de ter protocolos bem definidos a respeito dos procedimentos das mais diversas áreas que se envolvem na questão de Dação em Pagamento. O setor jurídico com os aceites propostos incluindo a avaliação do objeto que está sendo dado como pagamento para saldar o débito com a Administração Pública. O setor fazendário realizando o reconhecimento da receita. O setor responsável pela realização do orçamento efetuando o empenhamento e a liquidação e a Contabilidade a emissão da ordem de pagamento e sua baixa no sistema. A área responsável pelo patrimônio realizando o tombamento e

informando as regras de depreciação para a Contabilidade proceder a inclusão do bem e sua respectiva customização no sistema contábil.

Com a sugestão de criação de contas de Natureza de Receita e Despesa específicas de Dívida Ativa - Dação em Pagamento entende-se que resolve a questão da paridade de receita orçamentária arrecadada da Classe 6 com o Caixa e Equivalente de Caixa da Classe 1, possibilitando que qualquer que seja o mapeamento utilizado para elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa não haverá necessidade de ajuste ou de qualquer evidenciação em Nota Explicativa para aclarar as diferenças. No entanto, a solução para contabilização do fenômeno patrimonial se harmonizar com a questão orçamentária não resolve todas as questões da Administração Pública, pois ainda permanece o mote da gestão no que tange a possibilitar a realização de despesas obrigatórias com base receitas com fontes vinculadas sem o respectivo ingresso financeiro.

4. Conclusão

A Dação em Pagamento não deverá estar evidenciada na Demonstração do Fluxo de Caixa, independente se o mapeamento para sua confecção ocorrer em contas da Classe 1 (Ativo) ou Classe 6 (Receita Orçamentária). Os valores não podem divergir com necessidade de Nota Explicativa para aclarar e/ou conciliar as diferenças.

As rotinas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público precisam ir além da compatibilidade entre atender normas contábeis e normas orçamentárias, precisam atentar para questões de repartição tributária e vinculações mínimas de aplicabilidade de receitas à determinadas ações.

No exemplo apresentado a Administração Municipal deverá reconhecer a disponibilidade de recursos oriundo da receita orçamentária nas fontes educação (\$ 250) e saúde (\$ 150) sem, no entanto, registrar nenhuma despesa para ambas as fontes⁴.

Na fonte de recursos próprios, a disponibilidade de recursos oriundo da receita orçamentária será de \$ 600 com uma despesa de \$ 1.000, devendo então realizar um contingenciamento orçamentário no valor de \$ 400. Essa questão vai ocorrer porque mesmo sem a entrada financeira, o ente deverá disponibilizar \$ 400 para as áreas de educação e saúde em virtude de aceitar um ativo não financeiro como parte de pagamento de um ativo financeiro de origem tributária.

Desta forma, vislumbra-se atender aos ditames patrimoniais que são influenciados pelos fenômenos que independem de legislação. Atender a legislação quanto ao reconhecimento das receitas e despesas orçamentárias e quanto a questão de aplicação de recursos em áreas

³ Este artigo não aborda os aspectos tributários, em especial no que se refere ao recolhimento de PASEP.

⁴ Em alguns casos, pode ocorrer do bem recebido ser divisível e de interesse das áreas de saúde e educação, o que minimizaria o impacto decorrente das repartições tributárias.

abrangidas por determinação constitucional e ainda, criar um mecanismo de contingenciamento da despesa orçamentária para que se adequar a não realização do fluxo financeiro, mas que necessitou de reconhecimento de disponibilidade de recursos.

Longe de apresentar uma solução definitiva para problemas que estão emergindo na rotina da Administração Pública que levam dúvidas a gestores, contadores, controles internos e externos, este trabalho tem desígnio maior de trazer justamente à discussão, o pensamento crítico, a colaboração de criar modelos sólidos para fortalecimento da área contábil na Administração Pública, e atender de forma correta e transparente o seu maior cliente, a sociedade.

5. Referência Bibliográfica

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. **Lei nº 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 11 nov. 2018

BRASIL. Ministério de Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis>>. Acesso em: 11 nov. 2018

_____. **Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 08 – Metodologia para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. **Nota Técnica nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/ STN-MF. Registros Contábeis Referentes a Transações Sem Efetivo Fluxo de Caixa**. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes>>. Acesso em: 29 nov. 2018.

FEIJÓ, Paulo Henrique; CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto de; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público**: Teoria e prática de controle da aprovação e execução do orçamento com base no PCASP. Série Entendendo CASP. Brasília: Gestão Pública, 2015.

FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo; RODRIGUES, Menezes Leandro; DANTAS, Gilvan. **Entendendo as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**. Série Entendendo CASP. Brasília: Gestão Pública, 2017.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/normas-internacionais-de-contabilidade-para-o-setor-p-blico-2010>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

6. Sobre os autores

Carlos Eduardo Ribeiro é Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense (UFF) e Diretor Administrativo Financeiro do Consórcio Intermunicipal de Saúde da Baixada Fluminense (Cisbaf). É coautor de vários livros e palestrante de eventos nacionais e internacionais sobre Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Leandro Menezes Rodrigues é bacharel em Ciências Contábeis formado pela Universidade Federal do Paraná como 1º colocado da turma. Especialista em Contabilidade e Finanças também pela UFPR. Possui MBA em Gestão Pública com Ênfase em Controle Externo pela FAE. Trabalha no setor público desde 2001. Instrutor Credenciado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Coautor do Livro Entendendo as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Pública, pela Editora Gestão Pública. Atualmente é Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCE-PR.

7. Contatos para e-mails:

Carlos Eduardo Ribeiro: c.eduardoribeiro@gmail.com

Leandro Menezes Rodrigues: menezesatc@gmail.com