



Universidade Federal do Pampa

**Campus Santana do Livramento
Graduação em Administração
Trabalho de Curso**

AUDITORIA FINANCEIRA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Autoria: Paola Formozo Ignácio

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Luís Lopes Goularte

RESUMO

Esta pesquisa evidencia a auditoria financeira como um instrumento utilizado para aumentar a confiança de seus usuários, que se aplica nas demonstrações contábeis. Teve como objetivo analisar quais as principais distorções encontradas nos relatórios de auditoria financeira do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU) nos últimos 3 anos (2021-2023). Este estudo caracteriza-se por apresentar uma pesquisa quanto à natureza aplicada, quanto aos objetivos descritiva e exploratória, quanto à abordagem qualitativa, por meio de levantamento de dados secundários. A técnica utilizada para coleta de dados foi a pesquisa documental, e a técnica de análise dos dados foi a análise de conteúdo. Na apresentação e discussão dos resultados, foi verificado que a materialidade financeira dos relatórios se advém dos ativos totais, apresentando em média 2% do referencial observado. Contudo, as evidências encontradas nos relatórios de auditoria tanto do TCU quanto da CGU, não cumprem com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e consequentemente descumprem o regime de competência nos registros das variações patrimoniais. Nas considerações finais, notou-se a superavaliação e subavaliação das contas do ativo, do passivo, da variação patrimonial aumentativa (VPA) e da variação patrimonial diminutiva (VPD), pois apresentaram registros a maior e a menor relacionado às contas de créditos a receber, juros e encargos, bens móveis e imóveis, obrigações, arrecadação, provisionamento de perdas, entre outras. Além disso, também foi identificado através dos resultados das análises, a ocorrência de reconhecimento indevido em algumas contas e distorções de classificação, ocasionando classificações incorretas.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Distorções nas contas; Superavaliação e Subavaliação das contas; Demonstrações Contábeis; Administração Pública.

FINANCIAL AUDIT IN PUBLIC ADMINISTRATION

ABSTRACT

This research highlights financial auditing as an instrument used to increase the confidence of its users, which is applied to financial statements. It aimed to analyze the main distortions found in the financial audit reports of the Federal Audit Court (TCU) and the Federal Comptroller General (CGU) in the last 3 years (2021-2023). This study is characterized by presenting research in terms of an applied nature, in terms of descriptive and exploratory objectives, in terms of a qualitative approach, through the collection of secondary data. The technique used

for data collection was documentary research, and the data analysis technique was content analysis. In the presentation and discussion of the results, it was verified that the financial materiality of the reports comes from total assets, presenting an average of 2% of the observed reference. However, the evidence found in the audit reports of both the TCU and CGU do not comply with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, and consequently fail to comply with the accrual basis in recording equity variations. In the final considerations, it was noted the overvaluation and undervaluation of the asset, liability, VPA and VPD accounts, as they presented over and under records related to accounts receivable, interest and charges, movable and immovable assets, obligations, collection, loss provisioning, among others. Furthermore, the occurrence of improper recognition in some accounts and classification distortions, causing incorrect classifications, was also identified through the results of the exams.

Keywords: Financial Audit; Distortions in accounts; Overstatement and Understatement of accounts; Financial Statements; Public Administration.

AUDITORÍA FINANCIERA EM LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

RESUMEN

Esta investigación destaca la auditoría financiera como un instrumento utilizado para incrementar la confianza de sus usuarios, la cual se aplica a los estados financieros. Tuvo como objetivo analizar las principales distorsiones encontradas en los informes de auditoría financiera del Tribunal de Cuentas de la Federación (TCU) y de la Contraloría General de la Federación (CGU) en los últimos 3 años (2021-2023). Este estudio se caracteriza por presentar la investigación en términos de carácter aplicado, en términos de objetivos descriptivos y exploratorios, en términos de enfoque cualitativo, a través de la recolección de datos secundarios. La técnica utilizada para la recolección de datos fue la investigación documental y la técnica de análisis de datos fue el análisis de contenido. En la presentación y discusión de los resultados se verificó que la materialidad financiera de los informes proviene del activo total, presentando en promedio el 2% de la referencia observada. Sin embargo, las evidencias encontradas en los informes de auditoría tanto del TCU como de la UGE no cumplen con las Normas Contables Brasileñas Aplicadas al Sector Público y, en consecuencia, no cumplen con la base devengada en el registro de las variaciones patrimoniales. En las consideraciones finales, se destacó la sobrevaluación y subvaluación de las cuentas de activo, pasivo, VPA y VPD, al presentar sobre y sub registros relacionados con cuentas por cobrar, intereses y cargas, bienes muebles e inmuebles, obligaciones, cobranza, provisión de pérdidas, entre otros. Además, a través de los resultados de los exámenes también se identificó la existencia de reconocimiento inadecuado en algunas cuentas y distorsiones de clasificación, lo que provocó clasificaciones incorrectas.

Palabras-clave: Auditoría Financiera; Distorsiones en las cuentas; Sobreestimación y subestimación de cuentas; Estados Financieros; Administración Pública.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria financeira é um instrumento utilizado para aumentar a confiança de seus usuários, além de ser um recurso para tomada de decisão, o qual transmite a situação financeira e o resultado patrimonial da entidade auditada por meio das demonstrações contábeis (Tribunal de Contas da União, 2016). Diante disso, no ano de 2016 foi criado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) o primeiro Manual de Auditoria Financeira, elaborado para fornecer orientação

aos auditores, tendo como principal intuito, melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicas, proporcionando alto índice de profissionalismo e qualidade (Tribunal de Contas da União, 2016).

Neste sentido, a auditoria financeira objetiva auxiliar as organizações públicas na avaliação e no melhoramento, além de, alavancar a eficiência nos processos de governança de maneira disciplinada. Corroborando, Araújo e Arruda (2009) fomentam que a Administração Pública, no sentido material, visa uma boa gestão da coisa pública, garantindo que os interesses sociais sejam alcançados.

Diante disso, o controle na Administração Pública está amparado pelo art. 70 da Constituição Federal de 1988, o determina a necessidade de controlar, fiscalizar e regularizar a aplicação de recursos públicos. Deste modo, o art. 71. refere-se ao controle externo, e destaca que será exercido pelo TCU, órgão este que faz parte da esfera federal e auxilia o Congresso Nacional na missão de acompanhar a execução e fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país. Para mais, o art. 74. compete ao controle interno, que está amparado pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, sendo executado por meio da Controladoria Geral da União (CGU) ou órgãos competentes (Brasil, 1988).

Para realizar este controle, é necessário conhecer os elementos de pesquisa para elaborar formas de controlar, tendo em vista que, a auditoria financeira é aplicada através das demonstrações contábeis. Diante disso, a base para elaboração das demonstrações contábeis na Administração Pública são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), bem como, a legislação adequada, destacando-se a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000. Ademais, contempla-se que as demonstrações contábeis são destinadas a atender às necessidades de seus usuários, proporcionando informações mais estruturadas, trazendo consigo a representação da situação e variação do patrimônio público, permitindo uma tomada de decisão mais eficiente por parte dos administradores públicos (Brasil, 2023).

Segundo Vieira (2021) para realizar uma auditoria, é preciso entender as demonstrações contábeis, de modo que se adquira informações relevantes para avaliar e assegurar os atos de gestão cometidos, observando mediante isso, que a auditoria na Administração Pública se destaca por ser uma atividade governamental que auxilia o desenvolvimento das entidades públicas. Em conformidade, de acordo com a Controladoria Geral da União (2017) evidencia-se que a auditoria pode ser classificada em três tipos principais: auditorias de conformidade, auditorias operacionais e auditorias financeiras.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), percebe-se que a auditoria está amparada pela Resolução CFC nº 1.601/2020, esta resolução que incluiu as NBC TASP, sendo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicadas à Auditoria do Setor Público convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e recepcionadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) (Conselho Federal de Contabilidade, 2020).

Entretanto, para desempenhar suas funções, os auditores independentes necessitam ter acesso à informação e documentos que lhe deem conhecimento mais aprofundado, bem como, permita analisar as diferentes contas e transações (Castro, 2018). Para isso, os relatórios de auditoria são os documentos utilizados para compreensão do objeto auditado, os quais propõem transmitir conhecimento suficiente para seus usuários, de forma clara, objetiva e compreensível.

Nesta perspectiva, observa-se a importância da auditoria financeira na Administração Pública, e por isso a questão central desta investigação é: Quais as principais distorções encontradas nos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU nos últimos 3 anos (2021-2023)?

Para responder à questão de pesquisa desta investigação, tem-se como objetivo geral analisar as principais distorções encontradas nos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU nos últimos 3 anos (2021-2023). Assim sendo, visando atingir o objetivo geral, definiu-se os seguintes objetivos específicos: a) Identificar os relatórios de auditoria financeira realizados pelo TCU e pela CGU; b) Verificar os resultados dos exames realizados nas instituições auditadas; c) Analisar as distorções encontradas nas demonstrações contábeis.

Deste modo, nota-se que esta pesquisa se trata de uma temática recente, a qual necessita de estudos que ampliem esse assunto, e por este motivo será aprofundada e desenvolvida através dos relatórios disponibilizados pelo TCU e pela CGU, os quais buscam aplicar as normas de auditoria financeira, além de compreender sua aplicação mediante exames realizados e apresentados nos relatórios. Contudo, este estudo também irá expandir as pesquisas sobre auditoria financeira na Administração Pública, visto que, o primeiro Manual de Auditoria Financeira foi publicado no ano de 2016 pelo TCU, e cursos que abordassem essa temática foram realizados e executados pela CGU.

Além disso, Abreu (2021) destaca que houve um aumento no impacto das auditorias financeiras sobre a Administração Pública, no entanto, ainda há limitações sobre essa temática. Ainda, a autora destaca que no período de 2011 a 2020 foram identificadas somente cinco pesquisas publicadas na Revista do TCU sobre o assunto, contudo, fora do periódico do Tribunal, o único estudo encontrado referente a auditoria financeira no setor público, é a pesquisa realizada por Leitão e Dantas (2016).

Dessa maneira, de acordo com Leitão e Dantas (2016) foi possível observar que a materialidade é um dos temas utilizados como parâmetro em uma auditoria financeira no setor público. Ainda, os autores contemplam que o assunto é mais discutido na literatura internacional, contudo, nota-se a ausência de pesquisas relacionadas ao assunto na esfera internacional e uma inexistência no Brasil.

Ademais, como principal lacuna de pesquisa, salienta-se a escassez de informações na literatura contábil sobre o desenvolvimento de trabalhos de auditoria, necessitando ampliar estudos que evidenciem os exames de auditoria financeira na Administração Pública, com intuito de contribuir para outras pesquisas relacionadas a esse conteúdo. Na prática, esse estudo pretende auxiliar os órgãos de controle na utilização dos achados como referência dos parâmetros para a tomada de decisão diante das auditorias financeiras.

Na sequência, a pesquisa está estruturada pela revisão da literatura que engloba os temas relacionados às Demonstrações Contábeis na Administração Pública e a Auditoria na Administração Pública. Posteriormente, apresenta-se a metodologia da pesquisa, com a classificação da pesquisa, as técnicas de coleta e análise de dados. Por conseguinte, a análise e discussão dos resultados, as considerações finais e as referências.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são desenvolvidos os temas Demonstrações Contábeis na Administração Pública e Auditoria na Administração Pública.

2.1 Demonstrações Contábeis na Administração Pública

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é amparada pela Lei Federal nº4320/1964, que compreende a elaboração e sinaliza a importância do controle das informações de caráter orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, também é amparada, pela Lei Complementar nº101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) (Castro, 2018).

Deste modo, especialmente pela NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprecia-se o objetivo de como as demonstrações contábeis devem ser evidenciadas, para assegurar a comparabilidade tanto das demonstrações contábeis de períodos anteriores, quanto com as de outras entidades (Conselho Federal de Contabilidade, 2018). Acordante, as demonstrações contábeis segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) objetivam padronizar a estrutura, assim como, definir os elementos que constituem as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (Brasil, 2023).

Ademais, reforçando o conteúdo redigido no MCASP que é elaborado a partir da legislação e das normas contábeis, pode-se dizer que as demonstrações contábeis são designadas para atender às necessidades de seus usuários, explanando informações mais elaboradas que satisfaçam algumas exigências específicas. Para mais, o MCASP apresenta o conjunto que compõem as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), que serão conceituadas a seguir.

O Balanço Patrimonial tem como principal finalidade evidenciar através das demonstrações contábeis, a situação do patrimônio da entidade pública por meio de contas representativas que demonstrem o cenário patrimonial, bem como, seus atos potenciais registrados em contas de compensação (Brasil, 2023). Em concordância, Kohama (2015) relata que o patrimônio é considerado um “conjunto de bens, direitos e obrigações”, tanto de pessoas físicas como jurídicas, e é composto pela somatória dos bens e direitos que evidenciam o ativo, subtraindo as obrigações demonstradas pelo passivo.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) permite analisar como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, resultantes ou independentes da execução orçamentária, com intuito de atender às demandas da sociedade, indicando o resultado patrimonial do exercício (Brasil, 2023). Andrade (2016) afirma que as variações patrimoniais podem ser tanto qualitativas como quantitativas, e não são excludentes, podendo apresentar valores e alteração de registros e classificações, constatando a estrutura do plano de contas.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) reporta a evolução, por meio do aumento ou redução do patrimônio líquido da entidade durante um período (Brasil, 2023). Este demonstrativo pretende evidenciar informações como o déficit ou superávit patrimonial do intervalo, o resultado futuro da mudança nos critérios contábeis, as mutações do patrimônio líquido relatadas no mesmo exercício, os efeitos da correção dos erros praticados em exercícios anteriores, além das colaborações dos proprietários e as partilhas recebidas por eles (Andrade, 2016).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacionais, de investimento e de financiamento (Brasil, 2023). Neste viés, de acordo com Andrade (2016) a demonstração de fluxo de caixa enquadra-se como um demonstrativo que busca contribuir com a transparência na Administração Pública, facilitando a gestão e a condução financeira dos órgãos do setor público, possibilitando seus usuários apreciar a situação de caixa e equivalente de caixa, assim como as necessidades de liquidez em cenários futuros.

O Balanço Orçamentário prevê através de sua estrutura a demonstração das receitas e despesas orçamentárias, confrontando o orçamento inicial com as modificações realizadas (Brasil, 2023). Assim, Andrade (2016) relata que o Balanço Orçamentário objetiva descrever os elementos do orçamento público, de acordo com as normas em que foi aprovado pelo Poder Legislativo, assim como, enunciar o desempenho do orçamento e as alterações orçamentárias ocorridas no mesmo exercício, expondo a posição final dos valores atingidos quando encerrado o exercício, fazendo a comparação com as previsões iniciais do orçamento.

O Balanço Financeiro demonstra as receitas e as despesas orçamentárias, bem como, os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (Brasil,

2023). Neste contexto, segundo Kohama (2015), o Balanço Financeiro se divide em duas seções, sendo “receita” e “despesa”, que se difundem nas entradas e saídas de valores, explanando as operações de tesouraria, equilibrando as duas somas com os “saldos de caixa” (disponível), o inicial e o existente.

Por fim, as Notas Explicativas repassam informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP, objetivando facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, de forma clara, sintética e objetiva (Brasil, 2023). Em concordância, Andrade (2016) salienta que as Notas Explicativas quando anexas às demonstrações contábeis, organizam um demonstrativo relevante para compreender as definições e critérios operacionais usados pela Administração Pública.

Isto posto, observou-se que é necessário compreender as informações contidas nas demonstrações contábeis, para um melhor entendimento dos relatórios de auditoria financeira executados pelos órgãos de controle externo e controle interno. A temática a seguir, desenvolve a Auditoria na Administração Pública, e discorre pelos tipos de auditoria, seus objetivos e normas que lhe são aplicáveis.

2.2 Auditoria na Administração Pública

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), por intermédio da ISSAI 100, estabelece a auditoria no setor público como um processo sistemático de fiscalização e avaliação que fornece informações precisas aos órgãos legislativos, sobre o desempenho da gestão de políticas públicas e programas governamentais. Evidenciando, expressivamente, a evolução da Administração Pública, salientando os princípios de *accountability* (responsabilidade), desempenho, governança e transparência (Leitão; Dantas, 2016).

Neste sentido, Vieira (2021) afirma que a auditoria na Administração Pública nada mais é do que uma atividade governamental que pretende expressar a concepção por meio das demonstrações contábeis, assim como, auxiliar no desenvolvimento das entidades públicas. Ainda, o autor complementa que a auditoria na Administração Pública se baseia, de modo geral, nos critérios normativos, de boas práticas, e contábeis-financeiros.

Para realizar a auditoria no setor público o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 1.601/2020, que prevê incluir as NBC TASP, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público, incluída a norma que trata da estrutura conceitual (NBC TA EC), convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela (IFAC) e recepcionadas pela (INTOSAI) aplicadas ao ambiente de auditoria do setor público, no que couber (Conselho Federal de Contabilidade, 2020).

No Brasil, a atuação dos órgãos de controle da Administração Pública está centralizada claramente nas intituladas auditorias operacionais e de conformidade, contudo, a INTOSAI prevê e direciona a implantação da chamada auditoria financeira, a qual se parece com a realizada no setor privado (Leitão; Dantas, 2016). A partir disso, de acordo com a Controladoria Geral da União (2017) a auditoria na Administração Pública é separada em três categorias, como por exemplo, a auditoria de conformidade, a auditoria operacional e a auditoria financeira, que serão definidas a seguir.

A auditoria de conformidade está amparada pela ISSAI 400, a qual determina se as informações, atividades e transações financeiras estão em conformidade, de modo geral, com a resolução estabelecida pelos dirigentes governamentais diante dos aspectos materiais (Leitão; Dantas, 2016). Em concordância, Silva (2022) acrescenta que a auditoria de conformidade é utilizada para ter certeza de que um particular objeto está em conformidade com as normas

identificadas criteriosamente, e pode ser relacionada aos princípios de legalidade ou legitimidade.

Para a Controladoria Geral da União (2017) a auditoria de conformidade visa avaliar as evidências das atribuições financeiras e operacionais de um objeto, certificando-se que acatam às condições, regras e regulamentos que lhe são cabíveis. Corroborando, Vieira (2021) afirma que os principais achados de auditoria de conformidade são as desconformidades legais, encontradas nas certificações ou em relatórios.

Consequentemente, a auditoria operacional corresponde a ISSAI 300, que realiza a análise e avaliação de desempenho por meio dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade, visando o aprimoramento das ações, intervenções e programas executados pelas entidades públicas (Leitão; Dantas, 2016). Neste sentido, Mury (2018) fomenta que a auditoria operacional possui características próprias e maior flexibilidade na escolha dos temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicar suas conclusões.

De acordo com a Controladoria Geral da União (2017) a auditoria operacional também é conhecida como auditoria de desempenho, e tem como finalidade verificar se os objetivos definidos estão sendo atingidos, bem como, proporcionar análises concretas auxiliando no melhoramento do desempenho e das operações, a fim de reduzir custos e facilitar a tomada de decisão. Para mais, segundo Vieira (2021) a auditoria operacional é realizada através de relatório direto, no qual seus principais achados são os descumprimentos de planos, falhas gerenciais diversas e ausência de indicadores.

Concordante a isso, a auditoria financeira está respaldada pela ISSAI 200, a qual determina se as informações financeiras de uma entidade estão sendo evidenciadas de acordo com os princípios de contabilidade, garantindo que não haja distorções materiais, por meio de erros e fraudes (Leitão; Dantas, 2016). Em conformidade, o Tribunal de Contas da União (2016) esclarece que a auditoria financeira objetiva aumentar o grau de confiança dos seus usuários, mediante a eficácia da prestação de contas de órgãos e entidades públicas.

Sendo assim, segundo a Controladoria Geral da União (2017) a auditoria financeira é avaliada por intermédio das demonstrações contábeis de um órgão, e tem como objetivo oferecer certeza plausível de que as demonstrações financeiras estão sendo apresentadas em conformidade com as disseminações financeiras. Em concordância, Vieira (2021) relata que a auditoria financeira verifica o desempenho, o fluxo de caixa e outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados pelas demonstrações contábeis, alegando que os principais achados estão contidos nas desconformidades contábeis.

Neste entendimento, para o Tribunal de Contas da União (2016) na realização das auditorias, os auditores devem emitir suas opiniões afim de conceder uma asseguuração razoável aos tomadores de decisão, elucidando se há ou não distorções relevantes, na diferença material entre o valor divulgado e o valor correto, independente se ocasionada por erro ou fraude.

À vista disso, contempla-se que a auditoria é um instrumento preciso para tomada de decisão, sendo realizada através da observância de relatórios, que expressam coesamente as informações, de acordo com as demonstrações contábeis, proporcionando um controle para a administração direta e indireta. Diante disso, essa pesquisa foi realizada a partir de uma análise da auditoria financeira demonstrada pelos relatórios do TCU e da CGU. A seguir, serão apresentados os procedimentos metodológicos, a classificação da pesquisa, e as técnicas de coleta e análise de dados.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para atender ao objetivo geral, este estudo caracteriza-se por apresentar uma pesquisa quanto à natureza aplicada, quanto aos objetivos descritiva e exploratória, quanto à abordagem

qualitativa, por meio de levantamento de dados secundários através de informações extraídas dos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU, dos últimos 3 anos (2021-2023).

Deste modo, de acordo com Gil (2022) as pesquisas quanto à natureza aplicada têm por finalidade resolver problemas, dentro da sociedade em que vivem seus pesquisadores, voltadas à aquisição de conhecimentos para aplicação numa situação específica. Com base nisso, afirma-se que o presente estudo possui uma pesquisa quanto à natureza aplicada, pois tem como objeto a extração de informações dos relatórios de auditoria financeira, a fim de agregar outras pesquisas relacionadas a este assunto.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva pelo propósito de identificar possíveis relações entre variáveis, e exploratória por proporcionar uma nova visão do problema (Gil, 2022). Em relação a isso, pode-se afirmar que este estudo tende para a pesquisa descritiva e exploratória, pois irá descrever uma realidade através de informações extraídas dos relatórios, bem como, identificar os elementos contidos nos relatórios de auditoria financeira encontrados por meio de levantamento de dados.

Quanto a abordagem da pesquisa denomina-se qualitativa, pelo fato de evidenciar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, preocupando-se, portanto, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centralizando a compreensão e explicação das relações sociais (Gerhardt; Silveira, 2009). Com isso, este estudo compreende uma abordagem qualitativa, pois expressará através das informações fornecidas pelos relatórios de auditoria financeira, sua realidade e compreensão dos exames evidenciados através das demonstrações contábeis.

Ademais, Gil (2022) esclarece que as pesquisas sobre levantamento de dados são as mais utilizadas juntamente aos estudos descritivos. Deste modo, a pesquisa por meio de levantamento de dados secundários ocorre pelo fato de analisar as principais distorções encontradas nos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU nos últimos 3 anos (2021-2023), tratando-se de um período recente, que ainda se limita de estudos com este objeto, dando continuidade aos estudos de auditoria financeira a partir de 2021, corroborando com Abreu (2021) que realizou pesquisas no período de 2011 a 2020.

A técnica de coleta de dados empregada foi a pesquisa documental, a qual segundo Gil (2022) tem como intuito fornecer respostas a um determinado problema, e tende a variar conforme origem dos documentos utilizados. Sendo assim, este estudo utilizou informações retiradas dos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU dos últimos 3 anos (2021-2023) que estão diretamente relacionadas às demonstrações contábeis.

A obtenção de dados, foi por meio dos relatórios do TCU, que foram pesquisados no endereço eletrônico do TCU, com acesso na página inicial “Pesquisa Integrada”, seguido por clicar em “Acórdãos”, e buscar pela nomenclatura "Auditoria Financeira", e dentre os acórdãos listados foram selecionados os acórdãos que se referem a auditoria financeira nas demonstrações contábeis. Além disso, também foram utilizados os relatórios da CGU, os quais foram pesquisados no site da CGU, pelo acesso rápido em “Pesquisa de Relatórios”, seguido pela busca por “Palavras-Chave”, pela expressão "Auditoria Financeira", e dentre os relatórios listados selecionou-se os relatórios referentes a auditoria financeira nas demonstrações contábeis. A coleta ocorreu durante o período de julho a setembro do ano de 2024, onde foram pesquisados e encontrados 19 acórdãos referente ao TCU e 25 relatórios referente à CGU, entre os anos de 2021 a 2023, totalizando 44 documentos relacionados a distorções de auditoria financeira.

A técnica de análise de dados utilizada foi a análise de conteúdo. Essa técnica, segundo Bardin (2011) propõe que a análise de conteúdo seja realizada em três etapas, configurando-as da seguinte forma: 1ª etapa será a “pré-análise”, a qual consistirá na fase de organização, a partir de uma leitura flutuante, conectando-se inicialmente com os documentos utilizados para coleta de informações. Na 2ª etapa encontra-se a “exploração do material”, que compreende definir as

categorias, codificar partes importantes do conteúdo, tornando-as mais eficientes para interpretações e inferências do pesquisador. Para finalizar, na 3ª etapa desenvolve-se o “tratamento dos resultados, inferência e interpretação”, o qual finaliza a análise de conteúdo e consiste em tratar as informações, reflexões e críticas acerca dos dados utilizados como base.

A aplicação da análise de conteúdo ocorreu inicialmente com a identificação dos relatórios de auditoria financeira (ano, órgão de controle, número do relatório, instituição auditada, materialidade, demonstrações contábeis). Na sequência, foi verificado os exames realizados na auditoria (contas auditadas), os achados de auditoria (distorções nas contas), e por último a organização e análise das distorções nas contas (categorias de análise), com base nas técnicas de análise de dados propostas por Bardin (2011).

As categorias de análise foram estabelecidas a partir das contas auditadas e agrupadas em contas do ativo, do passivo, da variação patrimonial aumentativa (VPA) e da variação patrimonial diminutiva (VPD), de acordo com a estrutura da contabilidade patrimonial, prevista pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP Estrutura Conceitual (Conselho Federal de Contabilidade, 2016). E as distorções das contas foram agrupadas em superavaliação do ativo, subavaliação do ativo, superavaliação do passivo, subavaliação do passivo, superavaliação da VPA, subavaliação da VPA, superavaliação da VPD, subavaliação da VPD, classificação incorreta e reconhecimento indevido.

Deste modo, a análise de conteúdo das categorias foi pesquisada nos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU que surgiram a partir das demonstrações contábeis disponibilizadas e evidenciadas pelas informações contidas nos relatórios pesquisados. A seguir, será evidenciado a análise dos resultados encontrados nesta pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, são apresentados os resultados obtidos conforme a análise de conteúdo, realizada através dos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU, dos últimos 3 anos (2021-2023). A partir das distorções pesquisadas nos relatórios de auditoria são discutidas em concordância com o MCASP que é elaborado a partir da legislação e das normas contábeis.

Ademais, foi identificado através dos relatórios de auditoria financeira, que a materialidade financeira dos relatórios se advém dos ativos totais, sendo esses os referenciais mais recomendados para determinação da materialidade no setor público, apresentando em média 2% do referencial observado. A vista disso, a materialidade é um aspecto importante e particular da entidade, baseado na natureza e/ou na magnitude dos itens para os quais a informação está relacionada (Leitão; Dantas, 2016). Ainda, de acordo com os autores, a materialidade impõe limitações ao que deve ser divulgado, servindo como referência para padronizar os parâmetros nas auditorias financeiras do setor público, além de ser para o auditor, uma relevante ferramenta para avaliar as distorções identificadas e verificar se elas maculam ou não às demonstrações financeiras. A seguir, apresenta-se as análises evidenciadas de acordo com os relatórios do TCU.

4.1 Análise dos Relatórios do TCU

Neste tópico, a análise foi realizada através dos relatórios de auditoria financeira no período de 2021-2023, encontrados no site eletrônico do TCU, totalizando 19 relatórios pesquisados, sendo 03 relatórios do ano de 2021, 11 relatórios do ano de 2022 e 05 relatórios do ano de 2023. A seguir, a tabela 01 demonstra as distorções das contas do ativo e seus respectivos valores.

Tabela 01 - Distorções nas contas do ativo

Ano	Acórdão	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	32722	Ministério da Economia	Superavaliação do ativo	213.550.000.000,00
2021	30739	INSS*	Superavaliação do ativo	2.761.665.654,52
			Subavaliação do ativo	1.854.178.787,40
2022	5993	EBC*	Superavaliação do ativo	9.845.369,59
		Secretaria de Relações		
		Governamentais	Reconhecimento indevido	570.720.000.000
2022	20653	INSS	Subavaliação do ativo	38.263.363.271,17
2022	20710	INSS	Subavaliação do ativo	38.263.363.271,17
2022	18960	Ministério da Defesa	Superavaliação do ativo	25.370.811,69
			Subavaliação do ativo	25.370.811,69
			Reconhecimento indevido	6.331.880.287,68
			Classificação incorreta	57.528.848.109,04
		Secretaria de Relações		
		Governamentais	Subavaliação do ativo	26.600.000.000,00
2022	16822	Governamentais	Reconhecimento indevido	634.748.259.537,62
		Secretaria de Relações		
		Governamentais	Superavaliação do ativo	124.910.000.000,00
			Subavaliação do ativo	45.663.360.000,00
			Reconhecimento indevido	627.170.000.000,00
			Classificação incorreta	4.440.000.000,00
		Ministério do Trabalho e		
		Previdência	Superavaliação do ativo	9.432.057.761,90
2022	31690	Previdência	Subavaliação do ativo	28.874.761.349,19
		Ministério da Previdência		
		Social	Superavaliação do ativo	156.427.242,96
2023	26320	Social	Subavaliação do ativo	1.647.876.049,26
2023	18199	Ministério da Defesa	Superavaliação do ativo	21.099.483.373,51
			Subavaliação do ativo	4.043.858.913,04
			Classificação incorreta	26.588.105.875,28
2023	26323	INSS*	Superavaliação do ativo	1.647.876.049,26
			Subavaliação do ativo	7.172.811.970,87
2023	22807	Ministério da Fazenda	Superavaliação do ativo	131.000.000.000,00
			Subavaliação do ativo	124.400.000.000,00
			Reconhecimento indevido	1.700.000.000,00
			Classificação incorreta	8.000.000.000,00
2023	9712	Ministério da Fazenda	Superavaliação do ativo	159.240.000.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)*, Empresa Brasil de Comunicação (EBC)*.

Na análise da Tabela 01, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação do ativo**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia), 30739 (INSS), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência), 26320 (Ministério da Previdência Social), 26323 (INSS), 22807 (Ministério da Fazenda) e 9712 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta créditos a receber relacionadas a registro a maior nos ajustes de perdas de créditos, registro indevido de créditos a receber em virtude de pagamentos por dano ao patrimônio público, reconhecimento de créditos a receber sem verificar a origem, registro de créditos a receber por pagamentos indevidos, registro a maior na conta dívida ativa,

registro a maior do reconhecimento do direito e não realização da compensação, e ausência de reconhecimento de descontos concedidos em transações da dívida ativa.

Os acórdãos 13420 (Secretaria de Relações Governamentais) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta empréstimos e financiamentos concedidos relacionados à registros de transações não excluídas das demonstrações consolidadas, manutenção indevida de empréstimos concedidos, registro a maior na conta empréstimos e financiamentos concedidos. Neste sentido, de acordo com o MCASP a conta créditos a receber e empréstimos e financiamentos concedidos “compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos” (Brasil, 2023, p.537). Em concordância, o MCASP ainda esclarece que “a entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos [...] e o cálculo do ajuste para perdas deve ser aquele que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas” (Brasil, 2023, p.275).

O acórdão 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), apresenta distorções na conta de estoque em virtude de aumento indevido de estoques decorrente de registros de exercício anterior. No entanto, relacionando com o MCASP a conta de estoque “compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades” (Brasil, 2023, p.537).

Os acórdãos 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 5993 (EBC), 18960 (Ministério da Defesa), 18199 (Ministério da Defesa) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta imobilizado em virtude de registros a maior na conta de bens imóveis, registros a maior na conta de bens móveis, erro no cálculo da depreciação acumulada de bens móveis, registro a maior de depreciação acumulada, registros a maior de imóveis divergentes dos laudos de reavaliação, bens móveis reconhecidos a maior decorrente de divergências no controle patrimonial, registro a maior decorrente de reavaliação de bens imóveis, ajuste a maior de bens imóveis sem laudo de avaliação. Diante disso, segundo o MCASP a conta imobilizado “compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens” (Brasil, 2023, p.538). Corroborando, o MCASP ainda complementa que a reavaliação “pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores” (Brasil, 2023, p.230), e a depreciação acumulada nada mais é do que “o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232).

Na **subavaliação do ativo**, o acórdão 26323 (INSS), apresenta distorções na conta caixa e equivalente de caixa em virtude de registro a menor na conta caixa diante de reconhecimento incorreto de receitas. Em concordância com o MCASP a conta caixa e equivalente de caixa “compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato” (Brasil, 2023, p.537).

Os acórdãos 307939 (INSS), 20710 (INSS), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência), 26320 (Ministério da Previdência Social), 26323 (INSS) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta créditos a receber relacionadas a registro indevido de ajustes de perdas que não satisfazem o conceito de ativos, ausência de registro de direitos decorrentes de compensação previdenciária, registros a menor na conta créditos a receber, registros indevidos de créditos a receber, registros a menor da dívida ativa não tributária, ausência de reconhecimento de perdas prováveis em multas administrativas, ausência de registros de créditos a receber, registros a menor de créditos a receber, registro indevido de reconhecimento de direito e não realização de

compensação, registro a menor de créditos a receber relativos a benefícios pagos indevidamente, e ausência de reconhecimento de descontos concedidos em transações de dívida ativa.

O acórdão 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), apresenta distorções na conta de empréstimos e financiamentos concedidos relacionados a registros de empréstimos concedidos baixados indevidamente. Ademais, de acordo com o MCASP a conta créditos a receber e empréstimos e financiamentos concedidos “compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis até doze meses da data das demonstrações contábeis” (Brasil, 2023, p.537). Neste sentido, o MCASP ainda acrescenta que “a entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos [...] e o cálculo do ajuste para perdas deve ser aquele que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas” (Brasil, 2023, p.275).

Os acórdãos 20710 (INSS), 18960 (Ministério da Defesa), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência), 18199 (Ministério da Defesa) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta imobilizado em virtude de ausência de reavaliação de bens imóveis, ausência de ajustes decorrentes de depreciação acumulada ou de exaustão acumulada de bens imóveis, registro a menor de reavaliação de bens imóveis, ausência de reconhecimento de ativos ferroviários, registros a menor na conta de bens imóveis, ausência de reconhecimento de depreciação acumulada de bens móveis, reconhecimento a menor de valor residual de bens móveis, registros com valores próximos a zero de bens móveis, baixa indevida de depreciação acumulada de bens móveis, não reconhecimento de bens imóveis devido à ausência de reavaliação. Segundo o MCASP a conta imobilizado “compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens” (Brasil, 2023, p.538). Além disso, o MCASP fomenta que a reavaliação “pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores” (Brasil, 2023, p.230), a depreciação acumulada trata-se do “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232) e a exaustão “é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem e a principal causa da redução do valor é a exploração” (Brasil, 2023, p.237).

No **reconhecimento indevido do ativo**, os acórdãos 20653 (Secretaria de Relações Governamentais), 18960 (Ministério da Defesa), 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções em registros indevidos de créditos a receber relativos a ajustes de perdas, de bens imóveis em discussão judicial e em discussão administrativa, de créditos tributários a receber, de ajustes de perdas de créditos, de bens imóveis, de incorporação de bens imóveis, de reavaliação de bens imóveis, e de fracionamento de bens imóveis.

Na **classificação incorreta do ativo**, os acórdãos 18960 (Ministério da Defesa), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 18199 (Ministério da Defesa) e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções referentes à classificação incorreta de reavaliação de bens imóveis, de aplicações financeiras, de bens imóveis, de imóveis com benfeitorias classificadas como terrenos e glebas, terrenos e glebas sem benfeitorias classificadas como benfeitorias, obras em andamento não registrada como benfeitoria no final da obra, e de terrenos e glebas no ativo imobilizado. A seguir, a tabela 02 demonstra as distorções das contas do passivo e seus respectivos valores.

Tabela 02 - Distorções nas contas do passivo

Ano	Acórdão	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	21979	Secretaria do Tesouro Nacional	Superavaliação do passivo	101.441.946.163,21
			Subavaliação do passivo	36.424.355.353,58
2021	30739	INSS*	Superavaliação do passivo	11.293.592,99
			Subavaliação do passivo	2.146.188.095,02
			Classificação incorreta	3.275.983.772,95
2022	16855	Secretaria de Relações Governamentais	Classificação incorreta	73.000.000.000,00
2022	13440	Secretaria de Relações Governamentais	Subavaliação do passivo	23.000.000.000,00
			Classificação incorreta	1.400.000.000,00
2022	20653	Secretaria de Relações Governamentais	Reconhecimento indevido	7.740.000.000,00
2022	20726	Ministério da Defesa	Superavaliação do passivo	80.109.881.483,95
			Subavaliação do passivo	5.957.950.433,87
2022	20710	INSS*	Subavaliação do passivo	73.544.226.957,70
2022	16822	Secretaria de Relações Governamentais	Subavaliação do passivo	51.976.793.201,60
			Reconhecimento indevido	7.740.647.177,18
			Classificação incorreta	73.901.917.952,72
2022	13420	Secretaria de Relações Governamentais	Superavaliação do passivo	65.050.000.000,00
			Subavaliação do passivo	178.540.000.000,00
			Reconhecimento indevido	7.740.000.000,00
			Classificação incorreta	168.440.000.000,00
2022	31690	Ministério do Trabalho e Previdência	Subavaliação do passivo	129.183.818.317,57
			Reconhecimento indevido	39.793.801.053,16
			Classificação incorreta	6.361.906.391,22
2022	20712	Ministério do Trabalho e Previdência	Superavaliação do passivo	39.793.801.053,16
			Subavaliação do passivo	55.639.591.359,87
2023	26320	Ministério da Previdência Social	Superavaliação do passivo	67.917.115.351,15
			Subavaliação do passivo	95.202.236.485,45
2023	18199	Ministério da Defesa	Classificação incorreta	101.044.090.268,30
2023	26323	INSS*	Superavaliação do passivo	65.440.606.073,87
			Subavaliação do passivo	88.617.056.603,81
			Classificação incorreta	77.820.906.415,47
2023	22807	Ministério da Fazenda	Superavaliação do passivo	21.200.000.000,00
			Subavaliação do passivo	10.200.000.000,00
2023	9712	Ministério da Fazenda	Subavaliação do passivo	47.610.000.000,00
			Reconhecimento indevido	9.470.000.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)*.

Na análise da Tabela 02, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação do passivo**, os acórdãos 21979 (Secretaria do Tesouro Nacional), 20726 (Ministério da Defesa), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 26320 (Ministério da Previdência Social), e 22807 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta provisões, em relação a registro a maior de parcelas de provisões matemáticas previdenciárias, de serviço futuro de provisão de benefícios de militares inativos, divergência de registro nos ajustes em provisões de passivo atuarial, erro de cálculo no passivo e no fluxo atuarial para determinar a taxa sobre inativos militares, registro a maior na conta provisões, registro em duplicidade na conta auxílio emergencial, reconhecimento a maior de passivo atuarial decorrente de registro em duplicidade, registro a maior em relação a parcelamentos recebidos indevidamente, registro a maior por ajuste inadequado de provisões de benefícios pós-emprego, erro por inclusão de pagamento bloqueado ou suspenso. Deste modo, segundo o MCASP a conta de provisões “compreende os passivos de prazo ou de valor incertos” (Brasil, 2023, p.539).

O acórdão 30739 (INSS), apresenta distorções na conta de obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar, relacionadas a registro a maior de benefícios de aposentadoria por tempo de contribuição. Ademais, em concordância com o MCASP a conta obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar “compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações” (Brasil, 2023, p.539).

Os acórdãos 20712 (Ministério do Trabalho e Previdência), 26320 (Ministério da Previdência Social) e 6323 (INSS), apresentaram distorções na conta patrimônio líquido, em relação ao registro a maior decorrente do erro no cálculo de ajustes de exercício anterior, registro a maior na conta ajustes de exercícios anteriores no patrimônio líquido, registros a maior de ajustes de exercícios anteriores. No entanto, segundo o MCASP a conta patrimônio líquido “compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos” (Brasil, 2023, p.540), bem como, os ajustes de avaliação patrimonial “compreendem as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo em decorrência da sua avaliação a valor justo [...] enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência” (Brasil, 2023, p.541).

Na **subavaliação do passivo**, os acórdãos 21979 (Secretaria do Tesouro Nacional), 30739 (INSS), 13440 (Secretaria de Relações Governamentais), 20710 (INSS), 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência), 20712 (Ministério do Trabalho e Previdência), 26320 (Ministério da Previdência Social), 26323 (INSS), 22807 (Ministério da Fazenda) e 9712 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções na conta provisões em relação a não reconhecimento de provisões de competência do exercício, ausência de reconhecimento de provisões sobre as perdas de arrecadação dos estados e do Distrito Federal relativos ao ICMS, registro a menor de provisão para benefícios previdenciários a conceder, ausência de reconhecimento de provisão para suportar o pagamento retroativo de obrigações, ausência de registros de provisão de imposto de renda para restituição de pessoas físicas, ausência de reconhecimento de obrigações decorrentes de perdas de arrecadação de ICMS, registro a menor de provisões referente a mortalidade de aposentados, registro a menor de provisões de benefícios previdenciários a conceder, ausência de reconhecimento de provisões, divergências nos cálculos das provisões, ausência de reconhecimento de provisões de benefícios a conceder, obrigações não reconhecidas devido a falta de provisão de benefícios a conceder, registro a menor de provisões matemáticas e de provisões previdenciárias decorrentes de cálculos incorretos, registro a menor de provisões de prováveis perdas judiciais. Ademais, de acordo

com o MCASP a conta de provisões “compreende os passivos de prazo ou de valor incertos” (Brasil, 2023, p.539).

Os acórdãos 21979 (Secretaria do Tesouro Nacional), 30739 (INSS), 20726 (Ministério da Defesa), 20710 (INSS), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência) e 26323 (INSS), apresentaram distorções na conta de obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar, relacionadas a registro a menor por erro de exclusão de segurados, registro de imprecisão e erro na implementação de premissas de crescimento de benefícios e salários, de contribuições de serviço futuro, ausência de registro de benefício especial, ausência de registro de pensões especiais de militares, ausência de registro de obrigações decorrentes de compensações previdenciárias, erro de cálculo no passivo e no fluxo atuarial para determinar a taxa sobre pensões militares, pensões especiais militares, anistiados militares, registro a menor de obrigações trabalhistas a pagar, reconhecimento a menor de obrigações com compensação previdenciária. Diante disso, em concordância com o MCASP a conta obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar “compreende as obrigações referentes a salários ou remunerações, bem como benefícios aos quais o empregado ou servidor tenha direito, aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive os precatórios decorrentes dessas obrigações” (Brasil, 2023, p.539).

O acórdão 26323 (INSS), apresenta distorções na conta de empréstimos e financiamentos, referente a registro a menor de obrigações decorrentes de contratos de financiamentos. Deste modo, em concordância com o MCASP a conta de empréstimos e financiamentos “compreende as obrigações financeiras externas e internas da entidade a título de empréstimos, bem como as aquisições efetuadas diretamente com o fornecedor” (Brasil, 2023, p.539).

O acórdão 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), apresenta distorções na conta de reservas do patrimônio líquido, referentes à ausência de reconhecimento de reservas no patrimônio líquido. Contudo, segundo o MCASP a conta patrimônio líquido “compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos” (Brasil, 2023, p.540).

No **reconhecimento indevido do passivo**, os acórdãos 20653 (Secretaria de Relações Governamentais), 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência) e 9712 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções em registros indevidos de parcelamento recebidos no passivo, de parcelamentos de obrigações no passivo, e de ajustes de exercícios anteriores no patrimônio líquido.

Na **classificação incorreta do passivo**, os acórdãos 30739 (INSS), 16855 (Secretaria de Relações Governamentais), 13440 (Secretaria de Relações Governamentais), 16822 (Secretaria de Relações Governamentais), 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), 31690 (Ministério do Trabalho e Previdência), 18199 (Ministério da Defesa) e 26323 (INSS), apresentaram distorções referente a classificação incorreta de passivo contingente enquanto deveria ser provisões, de registros de juros e encargos da dívida enquanto deveria ser amortização da dívida, de atualização monetária de empréstimos em despesas enquanto deveria ser passivo, de registro a menor na conta amortização da dívida e a maior na conta de juros e encargos, de ajustes de provisões relativas ao passivo atuarial registradas na conta ajustes de avaliação patrimonial do patrimônio líquido e amortização da dívida, nos ajustes em provisões, classificação a maior no curto prazo e a menor no longo prazo decorrente de erro no cálculo atuarial dos benefícios, nos ajustes de avaliação patrimonial enquanto deveria ser ajustes de exercícios anteriores, no reconhecimento de ajustes de exercícios anteriores enquanto deveria ser reserva de reavaliação, na compensação previdenciária afetando diretamente o equilíbrio atuarial do fundo de previdência, e no desconhecimento de empréstimos contratados devido ao

cancelamento da atualização monetária. A seguir, a tabela 03 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial aumentativa e seus respectivos valores.

Tabela 03 - Distorções nas contas da variação patrimonial aumentativa

Ano	Acórdão	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	32722	Ministério da Economia	Superavaliação da VPA	1.095.899.394,82
			Subavaliação da VPA	678.701.091,52
			Classificação incorreta	7.427.336.287,54
2021	30739	INSS*	Subavaliação da VPA	626.091.645,52
2022	16855	Secretaria de Relações Governamentais	Superavaliação da VPA	16.358.949.370,49
			Subavaliação da VPA	21.026.320.342,81
2022	20726	Ministério da Defesa	Superavaliação da VPA	20.525.111.027,28
2022	20710	INSS*	Subavaliação da VPA	28.874.761.349,19
2023	18199	Ministério da Defesa	Superavaliação da VPA	11.671.403.515,44
			Classificação incorreta	1.666.884.887,11

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)*.

Na análise da Tabela 03, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação da variação patrimonial aumentativa**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia), 16855 (Secretaria de Relações Governamentais), 20726 (Ministério da Defesa) e 18199 (Ministério da Defesa), apresentaram distorções nas variações aumentativas referente a apropriação de juros do exercício anterior no exercício atual, registro a maior de juros e encargos, divergência de registro nos ajustes em reversão de provisões de passivo atuarial, e registros a maior de reversão de provisão e ajustes de perdas. Ademais, em relação ao MCASP as variações patrimoniais aumentativas “correspondem aos aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Na **subavaliação da variação patrimonial aumentativa**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia), 30739 (INSS), 16855 (Secretaria de Relações Governamentais) e 20710 (INSS), apresentaram distorções nas variações aumentativas relacionadas a apropriação de juros do exercício anterior no exercício atual, ausência de registros de receitas decorrentes de compensações previdenciárias, registro a menor de variações monetárias, e registro a menor de créditos relacionados a arrecadação. Diante disso, por intermédio do MCASP as variações patrimoniais aumentativas “correspondem aos aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Na **classificação incorreta da variação patrimonial aumentativa**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia) e 18199 (Ministério da Defesa), apresentaram distorções referente a classificação incorreta devido a atualização monetária de haveres financeiros da União junto a entes subnacionais, e receitas decorrentes de registros de fracionamento de bens imóveis existentes. A seguir, a tabela 04 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial diminutiva e seus respectivos valores.

Tabela 04 - Distorções nas contas da variação patrimonial diminutiva

Ano	Acórdão	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	32722	Ministério da Economia	Superavaliação da VPD	505.787.950,37
			Classificação incorreta	7.427.336.287,54

2021	30739	INSS*	Superavaliação da VPD	79.975.091,35
			Subavaliação da VPD	2.754.298.095,02
2022	5993	EBC*	Subavaliação da VPD	778.429,29
			Classificação incorreta	6.435.205,99
		Secretaria de Relações		
		Governamentais	Superavaliação da VPD	26.600.000.000,00
2022	20726	Ministério da Defesa	Superavaliação da VPD	41.657.708.174,58
2022	20710	INSS*	Subavaliação da VPD	72.902.996.942,93
		Secretaria de Relações		
		Governamentais	Superavaliação da VPD	26.600.000.000,00
2022	13420	Secretaria de Relações	Superavaliação da VPD	352.670.000.000,00
		Governamentais		
		Ministério do Trabalho e		
		Previdência	Subavaliação da VPD	15.845.790.306,71
		Ministério da Previdência		
		Social	Subavaliação da VPD	8.533.084.982,12
2023	26320	Ministério da Defesa	Classificação incorreta	45.705.780.569,14
2023	18199	INSS*	Subavaliação da VPD	8.533.084.982,12
2023	26323		Classificação incorreta	1.288.214.702,20
2023	22807	Ministério da Fazenda	Classificação incorreta	106.800.000.000,00
2023	9712	Ministério da Fazenda	Reconhecimento indevido	40.000.000.000,00
			Classificação incorreta	61.000.000.000,00

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)*, Empresa Brasil de Comunicação (EBC)*.

Na análise da Tabela 04, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação da variação patrimonial diminutiva**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia), 30739 (INSS), 13440 (Secretaria de Relações Governamentais), 20726 (Ministério da Defesa), 16822 (Secretaria de Relações Governamentais) e 13420 (Secretaria de Relações Governamentais), apresentaram distorções nas variações diminutivas relacionadas ao estorno de juros do exercício anterior no exercício atual, registro a maior de pagamentos de valores superiores ao estabelecido no regime previdenciário, pagamentos acima dos limites dos ministros do STF, pagamento indevido a pessoas falecidas, registro duplicado de estimativa de perda de empréstimos concedidos, baixa de perda ocorrida que deveria ser registrada na conta redutora do ativo, divergência de registro nos ajustes em provisões de passivo atuarial, registros de empréstimos concedidos baixados indevidamente, desincorporação de ativos indevidamente registrados como despesas do exercício, registro de repasses fundo a fundo reconhecidas sem observância do regime de competência, registro de despesas de exercício distinto do fato gerador, e registro de despesas de exercícios anteriores decorrente de erro no cálculo do passivo atuarial. No entanto, segundo o MCASP as variações patrimoniais diminutivas “correspondem às diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Na **subavaliação da variação patrimonial diminutiva**, os acórdãos 30739 (INSS), 5993 (EBC), 20710 (INSS), 20712 (Ministério do Trabalho e Previdência), 26320 (Ministério da Previdência Social) e 26323 (INSS), apresentaram distorções nas variações diminutivas referentes a ausência de registros de despesas decorrentes de compensações previdenciárias, não reconhecimento de provisões de benefícios de competência do exercício, erro no cálculo da depreciação apropriada de bens móveis, ausência de reconhecimento de despesas de

compensação previdenciária, registro a menor nas provisões matemáticas do cálculo atuarial, registro de despesas não reconhecidas decorrentes de empréstimos contratados, e ausência de reconhecimento de despesas referentes a empréstimos contratados. Deste modo, corroborando com o MCASP as variações patrimoniais diminutivas “correspondem às diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

No **reconhecimento indevido da variação patrimonial diminutiva**, o acórdão 9712 (Ministério da Fazenda), apresenta distorções em registros indevidos de variação monetária cambial.

Na **classificação incorreta da variação patrimonial diminutiva**, os acórdãos 32722 (Ministério da Economia), 5993 (EBC), 18199 (Ministério da Defesa), 26323 (INSS), 22807 (Ministério da Fazenda) e 9712 (Ministério da Fazenda), apresentaram distorções referente a classificação incorreta devido a atualização monetária de haveres financeiros da União junto a entes subnacionais, classificação de despesas enquanto deveria ser ativo circulante na conta depósitos restituíveis, reconhecimento a maior de benefícios previdenciários e assistenciais e a menor em outras provisões, classificação de despesas decorrentes de ausência de perícia médica para os benefícios por incapacidade, juros e encargos que foram registrados indevidamente como variações monetárias e cambiais, juros e encargos da dívida que foram registrados indevidamente como amortização da dívida, despesas com benefícios previdenciários classificados inadequadamente, e juros e encargos da dívida pública que não foram reconhecidos, juros e encargos da dívida que deveriam ser classificado como amortização da dívida. A seguir, apresenta-se as análises evidenciadas de acordo com os relatórios da CGU.

4.2 Análise dos Relatórios da CGU

Neste tópico, a análise foi realizada através dos relatórios de auditoria financeira no período de 2021-2023, encontrados no site eletrônico da CGU, totalizando 25 relatórios pesquisados, sendo 10 relatórios do ano de 2021, 07 relatórios do ano de 2022 e 08 relatórios do ano de 2023. A seguir, a tabela 05 demonstra as distorções das contas do ativo e seus respectivos valores.

Tabela 05 - Distorções nas contas do ativo

Ano	Relatório	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	879042	FUNAI*	Superavaliação do ativo	312.002.649,61
			Subavaliação do ativo	216.112.559,11
			Classificação incorreta	1.123.700.000,00
2021	874782	FNDE*	Superavaliação do ativo	7.162.513.232,25
			Subavaliação do ativo	10.304.893.584,20
			Classificação incorreta	9.051.861.145,18
2021	899784	FAT*	Superavaliação do ativo	224.237.336,38
			Classificação incorreta	9.100.470.030,41
2021	897667	BACEN*	Subavaliação do ativo	317.206.044,03
2021	818221	BACEN	Superavaliação do ativo	5.600.000.000,00
			Subavaliação do ativo	20.300.000.000,00
			Classificação incorreta	743.600.000.000,00
2021	883779	IBAMA*	Superavaliação do ativo	8.107.547.689,72
			Subavaliação do ativo	6.892.283.961,84
2021	875464	FNAS*	Classificação incorreta	119.868.396.385,31

2021	874648	Ministério da Cidadania	Superavaliação do ativo	1.179.807.611,57
2021	879316	Ministério da Saúde	Superavaliação do ativo	4.978.085.287,66
			Subavaliação do ativo	1.263.355.607,63
2022	907258	ANATEL*	Subavaliação do ativo	187.888.608,74
2022	1034931	INCRA*	Subavaliação do ativo	42.485.564.819,31
2022	1021244	FNDE*	Superavaliação do ativo	14.356.069.154,85
			Subavaliação do ativo	11.853.107.761,24
			Classificação incorreta	5.471.239.195,10
2022	1034852	DNIT*	Subavaliação do ativo	2.351.914.933,00
2022	1021232	Ministério da Cidadania	Superavaliação do ativo	10.664.723.653,92
			Subavaliação do ativo	23.371.892.350,27
2022	1020673	FAT*	Superavaliação do ativo	10.392.207.006,04
			Classificação incorreta	7.406.496.355,34
2022	1016345	Ministério da Saúde	Superavaliação do ativo	10.033.486.870,72
			Subavaliação do ativo	2.931.447.760,42
			Reconhecimento indevido	67.370.271,46
			Classificação incorreta	122.682.857,36
2023	1285156	UFRGS*	Superavaliação do ativo	37.488.386,30
			Subavaliação do ativo	1.892.539.025,14
2023	1286194	Ministério da Infraestrutura	Superavaliação do ativo	861.540.870,59
			Subavaliação do ativo	16.181.335.115,90
			Classificação indevida	3.513.470.901,63
2023	1285948	FUFS*	Superavaliação do ativo	11.391.934,92
			Subavaliação do ativo	1.824.244,16
			Classificação incorreta	44.774.795,75
2023	1112587	Ministério da Cidadania	Superavaliação do ativo	7.309.651.401,07
			Subavaliação do ativo	31.252.810,87
			Reconhecimento indevido	291.910,73
2023	1277033	Ministério da Agricultura	Superavaliação do ativo	16.633.016.552,97
			Subavaliação do ativo	134.447.348.403,18
			Classificação indevida	13.544.714,43
2023	1287104	Ministério da Saúde	Superavaliação do ativo	3.328.106.311,33
			Subavaliação do ativo	3.252.273.899,86
			Classificação incorreta	42.355.294,29
2023	1269983	EBSERH*	Superavaliação do ativo	8.340.552,00
			Subavaliação do ativo	27.839.809,29
			Classificação incorreta	9.365.991,84
2023	1112626	Ministério da Educação	Superavaliação do ativo	252.165.117,30
			Subavaliação do ativo	16.929.082.375,40
			Classificação incorreta	2.024.365.520,77

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Fundação Nacional do Índio (FUNAI)*, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)*, Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)*, Banco Central do Brasil (BACEN)*, Instituto Brasileiro do Meio Ambiente (IBAMA)*, Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS)*, Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL)*, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)*, Departamento Nacional de

Infraestrutura de Transportes (DNIT)*, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)*, Fundação Universidade Federal de Sergipe (FUFS)*, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)*.

Na análise da Tabela 05, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação do ativo**, os relatórios 874782 (FNDE), 818221 (BACEN), 883779 (IBAMA), 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1285156 (UFRGS), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1277033 (Ministério da Agricultura), apresentaram distorções na conta créditos a receber relacionados a inconsistência no reconhecimento de ajuste de perdas de créditos a receber, ausência de constituição de ajuste de perdas de créditos a receber, inconsistência no registro da dívida ativa não tributária, manutenção indevida de créditos que estão vencidos, registros a maior em créditos a receber, registro duplicado de créditos a receber e ausência da baixa de créditos não realizados.

Os relatórios 874782 (FNDE), 1021244 (FNDE) e 1277033 (Ministério da Agricultura), apresentaram distorções na conta empréstimos e financiamentos concedidos relacionados à atualização monetária dos financiamentos concedidos, inconsistências nos saldos relativos aos registros de financiamentos concedidos, registros duplicados de juros nos financiamentos concedidos, registro a maior na conta empréstimos e financiamentos concedidos, ausência de ajustes para perdas dos empréstimos e financiamentos concedidos. No entanto, de acordo com o MCASP a conta créditos a receber e empréstimos e financiamentos concedidos “compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos” (Brasil, 2023, p.537). Neste sentido, segundo o MCASP em relação aos ajustes de perdas de créditos “a entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos [...] e o cálculo do ajuste para perdas deve ser aquele que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas” (Brasil, 2023, p.275).

Os relatórios 879316 (Ministério da Saúde), 1020673 (FAT), 1016345 (Ministério da Saúde), e 1287104 (Ministério da Saúde), apresentaram distorções na conta de estoque, em virtude de ausência de registro de ajustes de perdas de estoques, registros a maior nos estoques, registro intempestivo na conta de estoques, inconsistência nos ajustes de perdas de estoques, inconsistência de registros de entrada e saída nos estoques e estorno de registro de ajustes de perdas de estoques. Deste modo, relacionando com o MCASP a conta estoque “compreende o valor dos bens adquiridos, produzidos ou em processo de elaboração pela entidade com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal das atividades” (Brasil, 2023, p.537), contudo, e os ajustes de perdas de estoques referem-se “a prática de ajustar o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso” (Brasil, 2023, p.186).

Os relatórios 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1020673 (FAT), 1016345 (Ministério da Saúde), 1285156 (UFRGS), 1286194 (Ministério da Infraestrutura), 1285948 (FUFS), 1112587 (Ministério da Cidadania), 1287104 (Ministério da Saúde), 1269983 (EBSERH) e 1112626 (Ministério da Educação), apresentaram distorções na conta imobilizado em virtude, de reconhecimento indevido de obras em andamento e de benfeitorias em imóvel, ausência de depreciação acumulada de bens móveis, benfeitorias executadas em imóveis não utilizados, obras não executadas, divergência entre os valores dos bens móveis, ausência de registros de depreciação acumulada de bens imóveis, bens móveis em processo de doação, registros indevidos de obras realizadas em imóveis de terceiros, registros a maior de imobilizado em direitos de uso, divergência entre os valores dos bens móveis, registros a maior de bens móveis, registros

inadequados de recebimento antecipados de concessões ferroviárias e aeroportuárias, registros a menor de depreciação acumulada de bens móveis. divergência de registros de bens móveis e divergência nos registros de depreciação acumulada. Dessa forma, segundo o MCASP a conta imobilizado “compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens” (Brasil, 2023, p.538). Além disso, o MCASP fomenta que a depreciação acumulada se trata do “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232).

Os relatórios 874648 (Ministério da Cidadania), 1020673 (FAT) e 1285156 (UFRGS), apresentaram distorções na conta intangível referentes a ausência de registro de amortização de ativo intangível, reconhecimento indevido de ativo intangível, registros a maior no intangível, bem como, registros a maior nos softwares. Desse modo, no que diz a respeito o MCASP a conta intangível “compreende os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade” (Brasil, 2023, p.538), todavia, pode-se dizer que a amortização “é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem” (Brasil, 2023, p.250).

Também nos relatórios 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1020673 (FAT), 1285156 (UFRGS) e 1112587 (Ministério da Cidadania), foram identificadas distorções nas contas de adiantamento a fornecedores, depósitos judiciais, despesas de exercícios anteriores, adiantamento de importações e adiantamento de transferências legais.

Na **subavaliação do ativo**, os relatórios 874782 (FNDE), 897667 (BACEN), 818221 (BACEN), 883779 (IBAMA), 879316 (Ministério da Saúde), 907258 (ANATEL), 1021244 (FNDE), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1285156 (UFRGS), 1112587 (Ministério da Cidadania), 1277033 (Ministério da Agricultura) e 1287104 (Ministério da Saúde), apresentaram distorções na conta créditos a receber relacionadas ao não reconhecimento de créditos decorrentes da obrigação de prestar contas dos recursos, ausência de registro do ajustes de perdas da dívida ativa não tributária, inconsistência nos ajustes de perdas de créditos a receber, inconsistência no cálculo da perda da dívida ativa não tributária, ausência de atualização anual dos créditos por dano ao patrimônio, inexistência de registro de créditos a receber, ausência de registro de ajustes de perdas de créditos, créditos a recuperar decorrente de dano ao patrimônio, créditos de dano ao patrimônio sem registro, não reconhecimento de direitos relacionados à transferência de recursos, ausência de atualização anual dos créditos por dano ao patrimônio e ausência de registros de créditos a receber de longo prazo.

Os relatórios 874782 (FNDE) e 1277033 (Ministério da Agricultura), apresentaram distorções na conta de empréstimos e financiamentos concedidos referente a ausência dos registros dos juros e correção monetária dos empréstimos e financiamentos. Ademais, segundo o MCASP a conta de créditos a receber e empréstimos e financiamentos concedidos “compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários, dívida ativa, transferências e empréstimos e financiamentos concedidos realizáveis até doze meses da data das demonstrações contábeis” (Brasil, 2023, p.537). Deste modo, o MCASP acrescenta que “a entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos [...] e o cálculo do ajuste para perdas deve ser aquele que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas” (Brasil, 2023, p.275).

Os relatórios 879042 (FUNAI), 874782 (FNDE), 879316 (Ministério da Saúde), 1034931 (INCRA), 1034852 (DNIT), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1285156 (UFRGS), 1286194 (Ministério da Infraestrutura), 1285948 (FUFS),

1112587 (Ministério da Cidadania), 1277033 (Ministério da Agricultura), 1287104 (Ministério da Saúde), 1269983 (EBSERH) e 1112626 (Ministério da Educação), apresentaram distorções na conta imobilizado em virtude de divergência entre os valores registrados na depreciação de bens móveis, divergência nas contas dos bens imóveis como terras, reservas e parques, ausência de registros em bens imóveis como rodovias e estradas, ausência de registro do direito de uso dos imóveis, divergência nos registros dos valores dos direitos de uso que são superiores ao reconhecidos no imobilizado, ausência de reavaliação de bens imóveis, ausência de reconhecimento de ferrovias concedidas, novos trechos da malha ferroviária, de aeródromos, e aeroportos, registro a menor nos bens móveis, registro a menor de bens imóveis, divergência nos registros bens móveis, ausência de reavaliação dos valores dos bens de uso especial e dos imóveis relacionados a obras concluídas, divergência nos registros da depreciação acumulada dos bens móveis, ausência da mensuração de direito de uso de contratos de arrendamento, ausência de registros de amortização de benfeitoria em imóveis de terceiros, divergência na mensuração da depreciação acumulada, divergência nos registros de bens móveis. No entanto, de acordo com o MCASP a conta imobilizado “compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens” (Brasil, 2023, p.538). Deste modo, o MCASP atenta que a reavaliação “pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores” (Brasil, 2023, p.230), e a depreciação acumulada trata-se do “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232).

Além disso, nos relatórios 879316 (Ministério da Saúde) e 1016345 (Ministério da Saúde), foram identificadas distorções nas contas referente a existência de pagamento de ajuda de custos sem documentação de suporte e existência de baixas de adiantamentos sem documentação de suporte, sendo essas distorções relativas a erro.

No **reconhecimento indevido do ativo**, os relatórios 1016345 (Ministério da Saúde) e 1112587 (Ministério da Cidadania), apresentaram distorções em registros indevidos de reconhecimento contábil provocando distorções no ativo, registros de bens móveis em exercício diferente, registro indevido de imóveis locados como ativo, como também, reconhecimento indevido de créditos a receber.

Na **classificação incorreta do ativo**, os relatórios 879042 (FUNAI), 874782 (FNDE), 899784 (FAT), 818221 (BACEN), 875464 (FNAS), 1021244 (FNDE), 1020673 (FAT), 1016345 (Ministério da Saúde), 1286194 (Ministério da Infraestrutura), 1285948 (FUFS), 1277033 (Ministério da Agricultura), 1287104 (Ministério da Saúde), 1269983 (EBSERH) e 1112626 (Ministério da Educação), apresentaram distorções referente a classificação incorreta de terras indígenas que foram classificadas como prédio, na conta empréstimos e financiamentos concedidos e nas contas de ajustes de perdas, nos depósitos que deveriam ser classificados como ativo circulante, nas transferências financeira em adiantamento de valores, nos créditos a receber relacionados a empréstimos de longo prazo, nos depósitos especiais que deveriam estar parte no ativo circulante e parte no ativo não circulante, em imóveis utilizados pela entidade, em estoques, em créditos a receber a longo prazo que deveriam ser créditos a receber a curto prazo, na conta aeroportos, estações, aeródromos enquanto deveriam ser ativo de concessão, na conta terrenos enquanto deveriam ser aeroportos, estações, aeródromos, registros de obras concluídas classificadas como obras em andamento, existência de pagamentos do exercício com recursos de exercícios anteriores, nos direitos a receber de curto prazo e longo prazo, nas obras em andamento e bens de uso especial, nos software com vida útil indefinida e de bens móveis. A seguir, a tabela 06 demonstra as distorções das contas do passivo e seus respectivos valores.

Tabela 06 - Distorções nas contas do passivo

Ano	Relatório	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	874782	FNDE*	Reconhecimento indevido	7.057.809.704,67
2021	899784	FAT*	Subavaliação do passivo	3.222.637.015,39
2021	818221	BACEN*	Superavaliação do passivo	38.500.000.000,00
			Subavaliação do passivo	7.500.000.000,00
2021	881928	FCVS*	Superavaliação do passivo	16.500.000.000,00
			Classificação incorreta	9.200.000.000,00
2021	874648	Ministério da Cidadania	Superavaliação do passivo	296.554.718,55
2021	879316	Ministério da Saúde	Superavaliação do passivo	4.504.461,46
			Subavaliação do passivo	798.993.530,68
2022	1021232	Ministério da Cidadania	Subavaliação do passivo	2.086.219.573,07
2022	1016345	Ministério da Saúde	Superavaliação do passivo	3.429.451,39
			Subavaliação do passivo	2.499.673.044,84
2023	1285156	UFRGS*	Classificação incorreta	2.441.216,87
		Ministério da		
2023	1286194	Infraestrutura	Subavaliação do passivo	618.791.487,66
2023	1112587	Ministério da Cidadania	Superavaliação do passivo	768.395.152,38
			Subavaliação do passivo	541.704.332,99
		Ministério da		
2023	1277033	Agricultura	Subavaliação do passivo	34.896.252,02
			Classificação incorreta	35.955.898,12
2023	1287104	Ministério da Saúde	Superavaliação do passivo	1.621.800.973,98
			Subavaliação do passivo	1.015.266.876,87
2023	1269983	EBSERH*	Subavaliação do passivo	216.310.132,82
			Classificação incorreta	7.301.982,95

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)*, Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)*, Banco Central do Brasil (BACEN)*, Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS)*, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)*, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)*.

Na análise da Tabela 06, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação do passivo**, os relatórios 818221 (BACEN) e 881928 (FCVS), apresentaram distorções na conta provisões, em relação a reconhecimento a maior de provisão dos passivos atuariais dos servidores e o reconhecimento indevido na conta resíduos de contratos liquidados. Ademais, segundo o MCASP a conta de provisões “compreende os passivos de prazo ou de valor incertos” (Brasil, 2023, p.539).

Os relatórios 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1016345 (Ministério da Saúde) e 1112587 (Ministério da Cidadania), apresentaram distorções na conta transferências fiscais, relacionadas a manutenção indevida de obrigações relacionadas a transferências voluntárias com vigência encerrada, ausência de baixa de obrigações com instrumentos de transferências voluntárias canceladas, rescindidas, anuladas, e manutenção do reconhecimento indevido na conta demais transferências a pagar, transferências financeiras a comprovar, transferências voluntárias. No entanto, corroborando com o MCASP a conta transferências fiscais “compreende os recursos a serem transferidos entre os entes da Federação,

às entidades do setor privado ou referentes aos repasses para execução orçamentária” (Brasil, 2023, p.540).

Também foi identificado no relatório 1287104 (Ministério da Saúde) distorções nos registros de ajustes anteriores no patrimônio líquido.

Na **subavaliação do passivo**, os relatórios 899784 (FAT), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1277033 (Ministério da Agricultura) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções na conta provisões em virtude de ausência de provisões judiciais e administrativas e ausência de atualização do valor das provisões trabalhistas. Deste modo, de acordo com o MCASP a conta de provisões “compreende os passivos de prazo ou de valor incertos” (Brasil, 2023, p.539).

Os relatórios 879316 (Ministério da Saúde), 1016345 (Ministério da Saúde), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1287104 (Ministério da Saúde), apresentaram distorções na conta transferências fiscais, relacionadas a manutenção de reconhecimento de obrigações referente a transferências voluntárias com vigências expiradas, ausência de reconhecimento de obrigações com repasse fundo a fundo no exercício, ausência de registro de obrigações fundo a fundo liquidadas antecipadamente, registro da obrigação de transferências de fundo a fundo em desacordo com o regime de competência, divergência nos registros de fornecedores e contas a pagar de curto prazo, e ausência de registros de obrigações. Ademais, em concordância com o MCASP a conta transferências fiscais “compreende os recursos a serem transferidos entre os entes da Federação, às entidades do setor privado ou referentes aos repasses para execução orçamentária” (Brasil, 2023, p.540).

Também, nos relatórios 818221 (BACEN), 1286194 (Ministério da Infraestrutura) e 1269983 (EBSERH), foram identificadas distorções nas contas relacionadas a registros inconsistentes do convênio de pagamentos e créditos recíprocos que não refletem os direitos e deveres, investimentos registrados em ferrovias, sem registros orçamentários e com evidenciação incorreta nos registros patrimoniais, e divergência na mensuração de contratos de arrendamento.

No **reconhecimento indevido do passivo**, o relatório 874782 (FNDE), apresenta distorções em registros indevidos de provisão de curto prazo em relação ao regime de competência.

Na **classificação incorreta do passivo**, os relatórios 881928 (FCVS), 1285156 (UFRGS), 1277033 (Ministério da Agricultura) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções referentes à classificação incorreta nas provisões de curto prazo e longo prazo, na conta de cauções de curto prazo enquanto deveria ser de longo prazo, e no uso dos restos pagar para obrigações do exercício. A seguir, a tabela 07 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial aumentativa e seus respectivos valores.

Tabela 07 - Distorções nas contas da variação patrimonial aumentativa

Ano	Relatório	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	874782	FNDE*	Subavaliação da VPA	798.899.614,77
			Classificação incorreta da VPA	23.853.176,59
2021	818221	BACEN*	Superavaliação da VPA	32.703.900.000,00
			Subavaliação da VPA	2.400.000.000,00
2021	879316	Ministério da Saúde	Subavaliação da VPA	21.372.170,88
2022	1021232	Ministério da Cidadania	Superavaliação da VPA	17.400.954,62
			Subavaliação da VPA	1.574.596.132,50
2022	1016345	Ministério da Saúde	Subavaliação da VPA	226.704.873,83

2023	1286194	Ministério da Infraestrutura	Superavaliação da VPA	618.791.487,66
			Subavaliação da VPA	355.769.340,29
2023	1112587	Ministério da Cidadania	Subavaliação da VPA	87.614.195,38
			Classificação incorreta da VPA	1.097.463.873,07
2023	1277033	Ministério da Agricultura	Superavaliação da VPA	912.147,18
2023	1287104	Ministério da Saúde	Subavaliação da VPA	2.916.372.716,43
2023	1269983	EBSERH*	Reconhecimento indevido	257.760.269,35

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)*, Banco Central do Brasil (BACEN)*, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)*.

Na análise da Tabela 07, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação da variação patrimonial aumentativa**, os relatórios 818221 (BACEN), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1286194 (Ministério da Infraestrutura) e 1277033 (Ministério da Agricultura), apresentaram distorções nas variações aumentativas referente ao registro intempestivo de créditos por dano ao patrimônio em desacordo com o princípio da competência, registros incorretos na mensuração de instrumentos financeiros, registros a maior das variações aumentativas referentes aos créditos, e investimentos registrados em ferrovias, sem registros orçamentários e com evidenciação incorreta nos registros patrimoniais. Diante disso, por intermédio do MCASP as variações patrimoniais aumentativas “correspondem aos aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Na **subavaliação da variação patrimonial aumentativa**, os relatórios 874782 (FNDE), 818221 (BACEN), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1286194 (Ministério da Infraestrutura), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1287104 (Ministério da Saúde), apresentaram distorções nas variações aumentativas relacionadas a ausência de reconhecimento de juros incidentes de empréstimos concedidos, ausência de registro de créditos relativos à concessão de novos financiamentos, inconsistência nos registros da arrecadação, inconsistência no registro de doações recebidas, ausência de registros de devoluções de benefícios e de transferências voluntárias, ausência de registros de reavaliação dos valores dos bens de uso especial, e ausência de registros relacionados à dívida ativa não tributária. No entanto, de acordo com o MCASP as variações patrimoniais aumentativas “correspondem aos aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

No **reconhecimento indevido da variação patrimonial aumentativa**, o relatório 1269983 (EBSERH), apresenta distorções relacionadas ao reconhecimento indevido de doações.

Na **classificação incorreta da variação patrimonial aumentativa**, os relatórios 874782 (FNDE) e 1112587 (Ministério da Cidadania), apresentaram distorções referente à classificação incorreta das perdas na conta de aplicações financeiras de liquidez imediata, que foram realizadas na conta débito da receita remuneração de aplicações financeiras, como também, classificação incorreta em variações aumentativas de arrecadação, enquanto deveriam ser variações diminutivas referentes a estornos de despesas. A seguir, a tabela 08 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial diminutiva e seus respectivos valores.

Tabela 08 - Distorções nas contas da variação patrimonial diminutiva

Ano	Relatório	Instituição	Contas com Distorção	Valor da Distorção
2021	874782	FNDE*	Subavaliação da VPD	1.396.287.208,42
2021	899784	FAT*	Subavaliação da VPD	1.350.000.000,00
2021	874648	Ministério da Cidadania	Superavaliação da VPD	226.161.769,43
			Subavaliação da VPD	277.211.071,31
2021	879316	Ministério da Saúde	Superavaliação da VPD	51.599.008,87
			Subavaliação da VPD	21.372.170,88
2022	1021232	Ministério da Cidadania	Superavaliação da VPD	27.966.231,93
			Subavaliação da VPD	64.701.373,99
			Classificação incorreta	371.296.791,99
2022	1020673	FAT*	Subavaliação da VPD	20.227.030.762,58
2022	1016345	Ministério da Saúde	Subavaliação da VPD	3.922.488.838,79
			Reconhecimento indevido	1.092.605.821,82
			Classificação incorreta	11.318.295,44
2023	1285156	UFRGS*	Reconhecimento indevido	12.287.798,68
2023	1112587	Ministério da Cidadania	Superavaliação da VPD	2.144.743.411,02
			Subavaliação da VPD	40.831.828,98
			Reconhecimento indevido	9.875.532,77
			Classificação incorreta	85.744.791,80
2023	1287104	Ministério da Saúde	Superavaliação da VPD	304.419.350
			Subavaliação da VPD	3.516.440.937,25
2023	1269983	EBSERH*	Superavaliação da VPD	9.112.890,34
			Subavaliação da VPD	36.414.761,76
			Reconhecimento indevido	149.049.813,23
2023	1112626	Ministério da Educação	Classificação incorreta	128.965.478,04

Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)*, Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)*, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)*, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH)*.

Na análise da Tabela 08, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e de acordo com o MCASP.

Na **superavaliação da variação patrimonial diminutiva**, os relatórios 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções nas variações diminutivas relacionadas a inconsistências nos saldos de transferências concedidas, inobservância do regime de competência para variação diminutiva, registro de pagamento de ajuda de custos sem documentação de suporte, reconhecimento em desacordo com o princípio da competência, duplicidade de registros de variação diminutiva relacionada a provisões, registros de despesas de fato gerador de outro exercício, registro indevido de auxílio-alimentação e de remuneração de funcionários em acumulação de cargos. Contudo, de acordo com o MCASP as variações patrimoniais diminutivas “correspondem às diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Os relatórios 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania) e 1287104 (Ministério da Saúde), apresentaram distorções nas contas de depreciação e amortização relacionadas a ausências de registro de amortização e depreciação, diferença entre os saldos iniciais das contas de depreciação e divergências nos registros de depreciação de bens móveis. Ademais, corroborando com o MCASP a amortização

“é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem” (Brasil, 2023, p.250) e a depreciação acumulada trata-se do “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232).

Na **subavaliação da variação patrimonial diminutiva**, os relatórios 874782 (FNDE), 899784 (FAT), 874648 (Ministério da Cidadania), 879316 (Ministério da Saúde), 1021232 (Ministério da Cidadania), 1020673 (FAT), 1016345 (Ministério da Saúde), 1112587 (Ministério da Cidadania), 1287104 (Ministério da Saúde) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções nas variações diminutivas referentes a inconformidade nos cálculos de provisionamento de perdas dos financiamentos, inconsistência nas obrigações relacionadas a transferências voluntárias com vigência encerrada, registro de instrumentos de repasse de recursos que tiveram vigência encerrada antecipadamente, ausência de registros de despesas, ausência de reconhecimento de repasses de fundo a fundo no exercício, ausência de baixa das transferências concedidas, reconhecimento de variação diminutiva relacionada a transferências em desacordo com o regime de competência, divergências nos registros de contas relacionadas a serviços de terceiros, indenização, restituição e ressarcimento, e ausência de registro de benefícios a funcionários em licença de capacitação. Neste sentido, segundo o MCASP as variações patrimoniais diminutivas “correspondem às diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários” (Brasil, 2023, p.164).

Os relatórios 1021232 (Ministério da Cidadania), (Ministério da Saúde) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções nas contas de depreciação e amortização referente a registro a menor na baixa de imóveis e divergências nos registros de depreciação. Diante disso, de acordo com o MCASP a depreciação acumulada trata-se do “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada por fatores como: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência” (Brasil, 2023, p.232) e a amortização “é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedade e bens intangíveis que tiverem a vida útil econômica limitada e têm como característica fundamental a redução do valor do bem” (Brasil, 2023, p.250).

No **reconhecimento indevido da variação patrimonial diminutiva**, os relatórios 1016345 (Ministério da Saúde), 1285156 (UFRGS), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1269983 (EBSERH), apresentaram distorções relacionadas ao reconhecimento indevido de variação diminutiva de exercício anterior, as transferências voluntárias, aos adiantamentos concedidos e as baixas de estoques.

Na **classificação incorreta da variação patrimonial diminutiva**, os relatórios 1021232 (Ministério da Cidadania), 1016345 (Ministério da Saúde), 1112587 (Ministério da Cidadania) e 1112626 (Ministério da Educação), apresentaram distorções referente a classificação incorreta na conta serviço de apoio administrativo, técnico e operacional, na conta de transferência financeira, na variação diminutiva enquanto deveria ser variação aumentativa, na baixa de créditos por dano ao patrimônio referente a exercícios anteriores, e nos registros de bolsas de estudo no país enquanto deveria ser em bolsas de estudos no exterior.

Contudo, a partir das evidências encontradas nos relatórios de auditoria tanto do TCU quanto da CGU, alguns órgãos e entidades auditadas, ainda, não cumprem integralmente com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, instrumento denominado como base para a elaboração do MCASP e, também, descumprem o regime de competência nos registros das variações patrimoniais, principalmente relacionados às contas de créditos a receber, empréstimos e financiamentos concedidos, estoques, ativo imobilizado, ativo intangível, provisões, transferências fiscais, obrigações trabalhistas e previdenciárias, dentre outras. Entretanto, observa-se que a VPA e a VPD, são as principais causas que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência, pois “registram as transações que

aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária” (Brasil, 2023, p.26). A seguir, para finalizar essa pesquisa, tem-se as considerações finais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de responder o questionamento do qual foi dado na presente pesquisa, pode-se dizer que a mesma cumpriu com os objetivos propostos, pois realizou a análise das principais distorções evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira do TCU e da CGU nos últimos 3 anos (2021-2023), através da identificação e verificação dos resultados dos exames encontrados nos relatórios de auditoria financeira, disponibilizados mediante seus sites eletrônicos.

Neste sentido, em relação aos acórdãos do TCU e relatórios da CGU encontrados, foi possível observar que alguns órgãos e entidades apresentaram sucessivamente distorções no decorrer dos anos, como também, evidenciaram repetições em várias contas do conjunto ativo, passivo, VPA e VPD, apresentando significativamente essas distorções através dos valores demonstrados nas tabelas, refletindo construtivamente, para realização de auditorias financeiras.

Ademais, observou-se através dos resultados dos exames que houve superavaliação das contas do ativo, do passivo, da VPA e da VPD, ou seja, ocorreram registros a maior de créditos a receber, divergências de registro nos ajustes em provisões de passivo atuarial, registro a maior de juros e encargos, bem como, registro duplicado de estimativa de perda de empréstimos concedidos. Também foi possível observar que os resultados dos exames apresentaram subavaliação nas contas do ativo, do passivo, da VPA e da VPD, ocasionando registros a menor de bens móveis e imóveis, ausência de registros de obrigações, inconsistência nos registros da arrecadação, além de, inconformidade nos cálculos de provisionamento de perdas dos financiamentos.

Além disso, foi identificado a ocorrência de reconhecimento indevido de algumas contas nos resultados dos exames, em virtude de reavaliação de bens imóveis, de parcelamentos de obrigações no passivo, de variação monetária cambial, dentre outras. Também, através dos resultados dos exames, observou-se a ocorrência de distorções de classificação, como por exemplo, classificação incorreta na conta empréstimos e financiamentos concedidos, nos ajustes de perdas, na conta de cauções de curto prazo enquanto deveria ser de longo prazo, bem como, classificação incorreta em variações aumentativas de arrecadação, enquanto deveriam ser variações diminutivas referentes a estornos de despesas, além de baixa de créditos por dano ao patrimônio referente a exercícios anteriores.

Cabe ressaltar que alguns dos registros encontrados nas distorções das contas nas VPA e VPD não atendem integralmente ao regime de competência, pois não registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio público diante do fato gerador. Logo, ressalta-se também que esses achados impactam diretamente no resultado patrimonial, e servem para contribuir e conduzir melhor o controle dos órgãos e entidades, através de uma fiscalização coerente.

Destaca-se que as limitações desta pesquisa foram evidenciadas pela escassez de informações na literatura contábil sobre o desenvolvimento de trabalhos de auditoria por se tratar de uma temática recente, principalmente sobre os achados de auditoria financeira na Administração Pública. Pode-se dizer também que este estudo se limita por analisar somente dois órgãos de controle, num determinado período de tempo dos anos de 2021 a 2023.

Logo, este estudo pode contribuir com pesquisas futuras, que abordem essa temática e que busquem elucidar a auditoria financeira como instrumento utilizado para transmitir confiança e ser um recurso para verificar o desempenho e avaliar a Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ABREU, Olga Maria Passos de. **Auditoria Financeira no Setor Público: Análise dos Relatórios de Auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020.** Trabalho de conclusão de curso em Ciências Contábeis - Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34595/1/2021_OlgaMariaPassosDeAbreu_tcc.pdf. Acesso em: 16 ago. 2024.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal.** 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público:** aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 10 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação. 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>. Acesso em: 07 maio 2024.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira De Contabilidade, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016. **Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.** Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 11 out 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira De Contabilidade, NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. **Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>. Acesso em: 31 maio 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público – NBC TASP.** Disponível

em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tasp-auditoria-de-informacao-contabil-historica-aplicavel-ao-setor-publico/>. Acesso em: 30 maio 2024.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo federal**. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/manual_orient_tecnica_atividade_auditoria_interna_governamental.pdf. Acesso em: 21 maio 2024.

GERHARDT, T.; SILVEIRA, D. **Métodos de pesquisa**. 1. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022.

KOHAMA, Heilio. **Balanços públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166, jan./abr., 2016. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/936/pdf>. Acesso em: 05 maio 2024.

MURY, Luiz Gilberto Monclaro. Auditorias operacionais com foco no princípio da efetividade: breve panorama nos Tribunais de Contas do Brasil. **Revista do TCU**. Brasília, v. 1, n. 142, p. 73-87, maio/dez., 2018. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1549/1782>. Acesso em: 27 maio 2024.

SILVA, Ismara Galdino da. **O princípio da legalidade na auditoria de conformidade dos editais de licitações públicas do Ministério da Economia**. 2022. 53 f. Monografia (Graduação) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Ciências Contábeis, Natal, RN, 2022. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/51332/1/PrincipioLegalidade_Silva_2022.pdf. Acesso em: 29 maio 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 28 mar. 2024.

VIEIRA, Laércio Mendes. **Auditoria contábil-financeira no setor público: fundamentos, técnicas e aplicações de acordo com as normas da INTOSAI e do TCU**. Brasília: Gestão Pública, 2021.

