

AUDITORIA FINANCEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

FINANCIAL AUDIT OF PUBLIC SECTOR FINANCIAL STATEMENTS

Paola Formozo Ignácio¹
Jeferson Luís Lopes Goularte²

RESUMO

Esta pesquisa evidencia a auditoria financeira como um instrumento utilizado para aumentar a confiança dos usuários das informações das demonstrações contábeis. Teve como objetivo analisar as principais distorções encontradas nas demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira do Tribunal de Contas da União (TCU) no período de 2021 a 2023. Este estudo caracteriza-se por apresentar uma pesquisa quanto à natureza aplicada, quanto aos objetivos descritiva e exploratória, quanto à abordagem qualitativa e quantitativa, quanto aos procedimentos de levantamento. A técnica utilizada para coleta de dados foi a pesquisa documental e a técnica de análise dos dados foi a análise de conteúdo. Nas análises das evidências encontradas nos relatórios de auditoria do TCU que alguns órgãos e entidades públicas não cumprem integralmente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), também descumprem o regime de competência nos registros das variações patrimoniais. Os resultados evidenciaram que houve 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. Também houve a ocorrência de reconhecimento indevido em algumas contas e classificação incorreta em outras contas.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Financeira; Demonstrações Contábeis; Distorções nas Contas.

ABSTRACT

This research highlights financial auditing as an instrument used to increase users' confidence in the information contained in financial statements. The objective was to analyze the main distortions found in the accounting statements evidenced in the financial audit reports of the

¹ Graduada em Administração pela Universidade Federal do Pampa, Campus Santana do Livramento. Rua Barão do Triunfo, 1048, Centro, Santana do Livramento, RS, CEP 97.573-634, Fone (55) 3967-1700. Identificadores (ID): ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7398-8839> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5863560189354340> E-mail: paolaformozoignacio@gmail.com

² Doutorado em *Ciencias de la Educación* pela *Universidad Nacional de Rosario*. Professor na Universidade Federal do Pampa, Campus Santana do Livramento. Rua Barão do Triunfo, 1048, Centro, Santana do Livramento, RS, CEP 97.573-634, Fone (55) 3967-1700. Identificadores (ID): ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9589-4147> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5268510307155862> E-mail: jefersonlpgoularte@gmail.com

Federal Court of Auditors (TCU) for the period 2021 to 2023. This study is characterized by presenting research in terms of its applied nature, descriptive and exploratory objectives, qualitative and quantitative approach, and survey procedures. The technique used for data collection was documentary research and the data analysis technique was content analysis. In the analysis of the evidence found in the TCU audit reports, some public bodies and entities do not fully comply with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP) and the Accounting Manual Applied to the Public Sector (MCASP), and also fail to comply with the accrual basis in the recording of equity variations. The results showed that there was overvaluation and undervaluation of the assets, liabilities, incremental equity variation (VPA) and diminutive equity variation (VPD) accounts, as they presented higher and lower records related to accounts receivable, interest and charges, movable and immovable property, obligations, collection, provisioning for losses, among others. There was also an occurrence of improper recognition in some accounts and incorrect classification in other accounts.

KEYWORDS: Financial Audit; Financial Statements; Distortions in the Accounts.

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). Assim, o Tribunal de Contas da União (TCU) no ano de 2016 elaborou o primeiro Manual de Auditoria Financeira para fornecer orientação aos auditores, tendo como principal intuito melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicas, proporcionando profissionalismo e qualidade (Tribunal de Contas da União, 2016).

Neste sentido, a auditoria financeira objetiva auxiliar os órgãos e entidades públicas na avaliação e na qualidade das informações das demonstrações contábeis, além de alavancar a eficiência nos processos de governança e relação com os usuários das informações. Araújo e Arruda (2009) fomentam que o setor público, no sentido material, visa uma boa gestão da coisa pública, garantindo que os interesses sociais sejam alcançados.

Neste contexto, o controle no setor público está amparado pelo art. 70 da Constituição Federal de 1988, o determina a necessidade de controlar, fiscalizar e regularizar a aplicação de recursos públicos. Também, o art. 71, que se refere 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 (Brasil, 1988).

Para realizar este controle é necessário conhecer os elementos das contas para elaborar formas de auditar, tendo em vista que a auditoria financeira é aplicada nas demonstrações contábeis. Diante disso, a base para elaboração das demonstrações contábeis no setor público são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), bem como, a legislação, 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 estruturadas, trazendo consigo a representação da situação e variação do patrimônio público, permitindo uma tomada de decisão mais eficiente por parte dos gestores públicos (Brasil, 2023).

A auditoria está amparada pela Resolução CFC nº 1.601/2020, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP) 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 necessitam ter acesso à informação e documentos que lhe deem conhecimento aprofundado, bem como, permitir analisar as diferentes contas e transações (Castro, 2018). Também para realizar uma auditoria, é preciso entender as demonstrações contábeis, de modo que se identifique as informações relevantes para avaliar e assegurar os atos de gestão cometidos, observando mediante isso, que a auditoria no setor público se destaca por ser uma atividade que auxilia o desenvolvimento dos órgãos e entidades públicas (Vieira, 2021). 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, ressalta-se a importância da auditoria financeira no setor público, e teve-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as principais distorções encontradas nas demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira do TCU no período de 2021 a 2023? Para responder à questão de pesquisa desta investigação teve-se o objetivo de analisar as principais distorções encontradas nas demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira do TCU no período de 2021 a 2023.

Esta pesquisa se justifica por tratar de uma temática recente, a qual necessita de estudos que ampliem esse assunto, e por este motivo foi aprofundada e desenvolvida por meio dos relatórios disponibilizados pelo TCU, os quais buscam aplicar as normas de auditoria

financeira, além de compreender sua aplicação mediante exames realizados e apresentados nos relatórios. Este estudo também buscou expandir as pesquisas sobre auditoria financeira no setor público.

Além disso, Abreu (2021) destaca que houve um aumento no impacto das auditorias financeiras sobre o setor público, 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 estudo encontrado referente a auditoria financeira no setor público, foi a pesquisa realizada por Leitão e Dantas (2016), na qual 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 e pouco pesquisado no Brasil.

Assim, como principal lacuna de pesquisa, destaca-se que existe poucas pesquisas na literatura contábil sobre o desenvolvimento de estudos de auditoria financeira sobre as demonstrações contábeis do setor público, necessitando ampliar estudos que evidenciem os exames de auditoria financeira, com intuito de contribuir para outras pesquisas relacionadas a esse assunto. Também, esse estudo pretende auxiliar os gestores públicos na avaliação das distorções nas contas evidenciadas nas auditorias financeiras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Na revisão da literatura são desenvolvidos os temas demonstrações contábeis no setor público e auditoria no setor público.

2.1 Demonstrações Contábeis no Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) está amparada pela Lei nº 4.320/1964, que compreende a elaboração e a importância do controle das informações de natureza orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, também é amparada, pela Lei Complementar nº 101/2000, e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) (Castro, 2018).

A norma brasileira de contabilidade NBC TSP 11 que dispõe da apresentação das demonstrações contábeis tem o objetivo de como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto das demonstrações contábeis de períodos anteriores quanto com as de outras entidades (Conselho Federal de Contabilidade, 2018). 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 (DCASP) (Brasil, 2023).

O MCASP, que é elaborado a partir da legislação e das normas contábeis, menciona que as demonstrações contábeis são apresentadas para atender às necessidades de seus usuários, expondo as informações contábeis que satisfaçam algumas exigências específicas. Assim, o MCASP apresenta o conjunto que compõem as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), que são conceituadas a seguir.

O Balanço Orçamentário (BO) apresenta através de sua estrutura as receitas orçamentárias e as despesas orçamentárias, confrontando o orçamento inicial, as alterações ocorridas, a realização e execução (Brasil, 2023). 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 (BF) 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). Segundo Kohama (2015), o Balanço Financeiro se divide em duas partes, a receita e a despesa orçamentária, as entradas e saídas de valores extraorçamentários, equilibrando as duas somas com os saldos de caixa, o inicial e o atual.

O Balanço Patrimonial (BP) tem como principal finalidade evidenciar a situação do patrimônio da entidade pública por meio de contas representativas que demonstrem o patrimônio, bem como, seus atos potenciais registrados em contas de compensação (Brasil, 2023). Kohama (2015) relata que o patrimônio é considerado um conjunto de bens, direitos e obrigações, onde o ativo é composto pelo somatório dos bens e direitos, e o passivo é composto pelas obrigações, também apresenta o patrimônio líquido que é a diferença entre o ativo e o passivo.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) permite analisar como as políticas contábeis 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 quanto quantitativas, e não são excludentes, podendo

apresentar valores e alteração de registros e classificações das variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas.

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). Segundo Andrade (2016), a demonstração de fluxo de caixa enquadra-se como um demonstrativo que busca contribuir com a transparência e a gestão financeira dos órgãos e entidades do setor público, possibilitando aos seus usuários avaliar a situação de caixa e equivalente de caixa.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) apresenta a evolução do aumento ou redução do patrimônio líquido da entidade durante um período (Brasil, 2023). Para Andrade (2016) esta demonstração evidencia as informações como o déficit ou superávit patrimonial do período, o resultado da mudança nos critérios contábeis, as mutações do patrimônio líquido relatadas no mesmo exercício, os efeitos da correção dos erros praticados em exercícios anteriores.

As Notas Explicativas apresentam informações adicionais às demonstradas pelas DCASP, objetivando facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, de forma clara, sintética e objetiva (Brasil, 2023). Andrade (2016) salienta que as Notas Explicativas anexas às demonstrações contábeis, organizam um relatório relevante para compreender as definições e critérios operacionais usados pelo setor público.

Assim, entende-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. A seguir, desenvolve-se a auditoria no setor público, os tipos de auditoria, seus objetivos e normas que lhe são aplicáveis.

2.2 Auditoria no Setor Público

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 do setor público, salientando os princípios de *accountability* (responsabilidade), desempenho, governança e transparência (Leitão; Dantas, 2016).

Vieira (2021) afirma que a auditoria no setor público nada mais é do que uma atividade que pretende avaliar as informações contidas nas demonstrações contábeis, assim como,

auxiliar no desenvolvimento das entidades públicas. Ainda, o autor complementa que a auditoria no setor público se baseia, de modo geral, nos critérios normativos, de boas práticas, contábeis e financeiras.

Para contribuir com a auditoria no setor público o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 1.601/2020, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP) convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria emitidas pela *International Federation of Accountants* (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 no setor público dentre suas atribuições está a realização das intituladas auditorias de conformidade e operacional, 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). Assim, os órgãos de controle realizam as auditorias de conformidade, operacional e financeira, conceituas 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). 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.

A auditoria operacional corresponde a ISSAI 300, que realiza a análise e avaliação de desempenho por meio dos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, visando o aprimoramento das ações, intervenções e programas executados pelas entidades públicas (Leitão; Dantas, 2016). 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.

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). 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 distorções contábeis.

O Tribunal de Contas da União (2016) descreve em seu manual 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. Neste entendimento, na realização das auditorias, os auditores devem emitir suas opiniões a fim 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.

Além disso, contempla-se que a auditoria financeira é um instrumento preciso para tomada de decisão, sendo realizada através da análise de relatórios, que expressam corretamente as informações de acordo com as demonstrações contábeis, proporcionando um controle para o setor público. Assim, essa pesquisa foi realizada a partir de uma análise da auditoria financeira evidenciada pelos relatórios do TCU.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo caracteriza-se por apresentar uma pesquisa quanto à natureza aplicada, quanto aos objetivos descritiva e exploratória, quanto à abordagem qualitativa e quantitativa, quanto aos procedimentos de levantamento de dados dos relatórios de auditoria financeira do TCU no período de 2021 a 2023.

As pesquisas aplicadas têm por finalidade resolver problemas, dentro da sociedade em que vivem seus pesquisadores, voltadas à aquisição de conhecimentos para aplicação numa situação específica (Gil, 2022). O estudo realiza uma pesquisa aplicada, pois tem como objeto os relatórios de auditoria financeira do TCU.

A pesquisa classifica-se como descritiva pelo propósito de identificar possíveis relações entre variáveis, e exploratória por proporcionar uma visão mais ampla do problema (Gil, 2022). Este estudo desenvolve a pesquisa descritiva e exploratória, pois descreve e explora a realidade das informações contidas nos relatórios, bem como, identifica os elementos encontrados nas contas das demonstrações contábeis.

A pesquisa denomina-se qualitativa, pelo fato de evidenciar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, centralizando a compreensão e explicação das relações encontradas; e quantitativa que se centra na objetividade, considera que a realidade só pode ser compreendida com base na análise de dados; ainda, a utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações (Gerhardt; Silveira, 2009). O estudo compreende uma abordagem tanto qualitativa quanto quantitativa, pois realiza as análises dos

dados e das informações dos relatórios, demonstrados pelas distorções nas contas e seus respectivos valores das demonstrações contábeis.

A pesquisa de levantamento tem-se o conhecimento direto da realidade, economia e rapidez na obtenção de dados que podem ser agrupados em tabelas para análises descritivas e exploratórias (Gerhardt; Silveira, 2009). Neste estudo o levantamento de dados ocorreu em relação às distorções das contas das demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios do TCU.

A técnica de coleta de dados empregada foi a pesquisa documental que tem como intuito fornecer respostas a um determinado problema, e tende a variar conforme origem dos documentos utilizados (Gil, 2022). A obtenção de dados, foi por meio dos relatórios (acórdãos) de auditoria financeira 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. A coleta dos dados ocorreu durante o período de julho a setembro do ano de 2024, onde foram pesquisados e encontrados 19 relatórios do TCU, sendo 03 relatórios do ano de 2021, 11 relatórios do ano de 2022 e 05 relatórios do ano de 2023.

A técnica de análise de dados utilizada foi a análise de conteúdo. Segundo Bardin (2011), a análise de conteúdo é realizada em três etapas, da seguinte forma: na 1ª etapa realiza-se a “pré-análise”, a qual consiste 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. Já 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).

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, e analisadas de acordo com o MCASP.

Assim, a análise qualitativa foi realizada identificando as contas que apresentaram as distorções nas demonstrações contábeis. Já a análise quantitativa foi realizada somando dos valores das contas que apresentaram as distorções nas demonstrações contábeis e o cálculo da variação percentual dos órgãos que apresentaram sucessivamente distorções nos anos pesquisados. Para calcular a variação percentual foi aplicada a fórmula: Variação percentual = $[(\text{Valor atual} - \text{Valor anterior}) / \text{Valor anterior}] \times 100\%$.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A análise foi realizada nas distorções encontradas nas demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios (acórdãos) de auditoria financeira do TCU do período pesquisado. 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		
2022	20653	Governamentais	Reconhecimento indevido	570.720.000.000,00
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		
2022	16822	Governamentais	Subavaliação do ativo	26.600.000.000,00
			Reconhecimento indevido	634.748.259.537,62
		Secretaria de Relações		
2022	13420	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
2022	31690	Ministério do Trabalho e	Superavaliação do ativo	9.432.057.761,90

Previdência				
			Subavaliação do ativo	28.874.761.349,19
		Ministério da Previdência		
2023	26320	Social	Superavaliação do ativo	156.427.242,96
			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 qualitativa da Tabela 01, foram analisadas as evidências demonstradas nos relatórios que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP descreve que 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). Ainda, o MCASP 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. O MCASP descreve que 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. O MCASP apresenta que 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). Ainda, o MCASP descreve 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”; 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. 230; 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. O MCASP apresenta que 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. O MCASP esclarece que 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.5 37). Ainda, o MCASP descreve 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. O MCASP descreve que 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). Ainda, o MCASP esclarece 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”; 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”; 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. 230; 232; 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.

Na análise quantitativa da Tabela 01, pode-se observar que alguns órgãos apresentam sucessivamente as distorções nas contas do ativo nos anos pesquisados, demonstrando que mesmo com as recomendações do TCU não corrigem suas demonstrações contábeis. O INSS apresentou distorções no valor de R\$ 4.615.844.441,92, no ano de 2021, R\$ 38.263.363.271,17, no ano de 2022, um aumento de 728,95%, R\$ 8.820.688.020,13, no ano de 2023, uma diminuição de 76,95%. O Ministério da Defesa apresentou distorções no valor de R\$ 63.911.470.020,10, no ano de 2022, R\$ 51.731.448.161,83, no ano de 2023, uma diminuição de 19,06%. O Ministério do Trabalho e Previdência (Ministério da Previdência) apresentou distorções no valor de R\$ 38.306.819.111,09, no ano de 2022, R\$ 1.804.303.292,22, no ano de 2023, uma diminuição de 95,29%. O Ministério da Economia (Ministério da Fazenda) apresentou distorções no valor de R\$ 213.550.000.000,00, no ano de 2021, R\$ 424.340.000.000,00, no ano de 2023, um aumento de 98,71%.

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 qualitativa da Tabela 02, foram analisadas as evidências demonstradas nos relatórios que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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 auxilio 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. O MCASP apresenta que 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. O MCASP descreve que 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. O MCASP esclarece que a conta patrimônio líquido “compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos” (Brasil, 2023, p. 540). Ainda, o MCASP descreve que 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 à 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. O MCASP apresenta que 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. O MCASP descreve que 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. O MCASP esclarece que 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. O MCASP apresenta que 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.

Na análise quantitativa da Tabela 02, pode-se observar que alguns órgãos apresentam sucessivas distorções nas contas do passivo nos anos pesquisados, demonstrando que mesmo com as recomendações do TCU não corrigem as distorções nas contas das demonstrações contábeis. O INSS apresentou distorções no valor de R\$ 5.433.465.460,96, no ano de 2021, R\$ 73.544.226.957,70, no ano de 2022, um aumento de 1.253,54%, R\$ 231.878.569.093,15, no ano de 2023, um aumento de 215,29%. O Ministério da Defesa apresentou distorções no valor

de R\$ 86.067.831.917,82, no ano de 2022, R\$ 101.044.090.268,30, no ano de 2023, um aumento de 17,40%. O Ministério do Trabalho e Previdência (Ministério da Previdência) apresentou distorções no valor de R\$ 270.772.918.174,98, no ano de 2022, R\$ 163.119.351.836,60, no ano de 2023, uma diminuição de 39,76%.

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 qualitativa da Tabela 03, foram analisadas as evidências demonstradas nos relatórios que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP esclarece que 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.

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.

Na análise quantitativa da Tabela 03, pode-se observar que alguns órgãos apresentam sucessivamente as distorções nas contas da variação patrimonial aumentativa nos anos pesquisados, demonstrando que mesmo com as recomendações do TCU não corrigem suas demonstrações contábeis. O INSS apresentou distorções no valor de R\$ 626.091.645,52, no ano de 2021, R\$ 28.874.761.349,19, no ano de 2022, um aumento de 4.511,91%. O Ministério da Defesa apresentou distorções no valor de R\$ 20.525.111.027,28, no ano de 2022, R\$ 13.338.288.402,55, no ano de 2023, uma diminuição de 35,01%.

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
2022	13440	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
2022	16822	Secretaria de Relações Governamentais	Superavaliação da VPD	26.600.000.000,00
2022	13420	Secretaria de Relações Governamentais	Superavaliação da VPD	352.670.000.000,00
2022	20712	Ministério do Trabalho e Previdência	Subavaliação da VPD	15.845.790.306,71
2023	26320	Ministério da Previdência Social	Subavaliação da VPD	8.533.084.982,12
2023	18199	Ministério da Defesa	Classificação incorreta	45.705.780.569,14
2023	26323	INSS*	Subavaliação da VPD	8.533.084.982,12
			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 qualitativa da Tabela 04, foram analisadas as evidências demonstradas nos relatórios que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP esclarece que 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.

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.

Na análise quantitativa da Tabela 04, pode-se observar que alguns órgãos apresentam sucessivas distorções nas contas da variação patrimonial diminutiva nos anos pesquisados, demonstrando que mesmo com as recomendações do TCU não corrigem as distorções nas contas das demonstrações contábeis. O INSS apresentou distorções no valor de R\$ 2.834.273.186,37, no ano de 2021, R\$ 72.902.996.942,93, no ano de 2022, um aumento de 2.472,19%, R\$ 9.821.299.684,32, no ano de 2023, uma diminuição de 86,53%. O Ministério da Defesa apresentou distorções no valor de R\$ 41.657.708.174,58, no ano de 2022, R\$ 45.705.780.569,14, no ano de 2023, um aumento de 9,72%. O Ministério do Trabalho e Previdência (Ministério da Previdência) apresentou distorções no valor de R\$ 15.845.790.306,71, no ano de 2022, R\$ 8.533.084.982,12, no ano de 2023, uma diminuição de 46,15%. O Ministério da Economia (Ministério da Fazenda) apresentou distorções no valor de R\$ 7.933.124.237,91, no ano de 2021, R\$ 207.800.000.000,00, no ano de 2023, um aumento de 2.519,40%.

A partir das evidências encontradas nos relatórios (acórdãos) de auditoria financeira do TCU, alguns órgãos e entidades auditadas não cumprem integralmente com as NBCASP e com o 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. Evidencia-se, também, 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).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou responder a questão de pesquisa com o cumprimento do objetivo proposto, pois realizou a análise das principais distorções encontradas nas demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios (acórdãos) de auditoria financeira do TCU no período de 2021 a 2023, onde foi possível analisar que alguns órgãos e entidades apresentaram sucessivamente distorções nas contas no decorrer dos anos, como também, evidenciaram repetições em várias contas do ativo, passivo, VPA e VPD, apresentando essas distorções através dos valores demonstrados nas análises, refletindo a necessidade da realização de auditorias financeiras.

Os relatórios de auditoria financeira evidenciaram 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 evidenciaram 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 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.

Ressalta-se 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 no momento que ocorre o fato gerador.

Ressalta-se, também, que esses registros impactam diretamente no resultado patrimonial, apresentando uma situação patrimonial divergente com a realidade da ocorrência dos fatos.

Destaca-se que as limitações desta pesquisa foram evidenciadas pela escassez de informações na literatura contábil sobre o desenvolvimento de estudos de auditoria financeira no setor público, por se tratar de uma temática recente, principalmente sobre as evidências apresentadas pela auditoria financeira. Também este estudo se limita por analisar somente os relatórios de auditoria financeira do TCU e no período de 2021 a 2023.

Este estudo pode contribuir com pesquisas futuras que abordem essa temática e que a auditoria financeira seja um instrumento utilizado para transmitir confiança aos usuários das informações das demonstrações contábeis do setor público. Também pode contribuir com outros estudos para comparar a evolução da integridade das informações das demonstrações contábeis.

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**. 42 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, DF, 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. São Paulo: Atlas, 2016.

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

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

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 27 mar. 2024.

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. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário**

Oficial da União. Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.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: STN, 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.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa.** 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, DF, 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, DF, v. 1, n. 142, p. 73-87, mai./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. 51 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 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.