

Revista de Administração e Contabilidade

Volume 18, Ano 2026

Feira de Santana, ID edição: 10.29327/2402066.18.1

ISSN: 2177-8426

Auditoria financeira na administração pública: distorções identificadas nas demonstrações contábeis

Jeferson Luís Lopes Goularte

Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)

Email: jefersongoularte@gmail.com

Silvia Amélia Mendonça Flores

Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)

Email: silviaflores@unipampa.edu.br

Vanessa Rabelo Dutra

Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)

Email: vanessadutra@unipampa.edu.br

Paola Formozo Ignácio

Universidade Federal do Pampa (UNIPAMPA)

Email: paolaformozoignacio@gmail.com

Resumo

A auditoria financeira é utilizada para aumentar a confiança dos usuários. Objetivou-se analisar as principais distorções encontradas nas informações das demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira da Controladoria-Geral da União (CGU) no período de 2021 a 2023. Foram coletadas informações dos relatórios de auditoria da CGU. Identificou-se que a materialidade financeira dos relatórios advém dos ativos totais, apresentando em média 2% do referencial. Alguns órgãos e entidades públicas não cumprem integralmente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), e consequentemente descumprem o regime de competência nos registros das variações patrimoniais. Reportou-se a ocorrência de reconhecimento indevido e classificação incorreta, além da 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. Portanto, a auditoria financeira pode ser um instrumento para auxiliar na qualidade das demonstrações contábeis.

Palavras-Chave: Demonstrações Contábeis. Informações Contábeis. Auditoria Financeira. Distorções nas Contas.

1 INTRODUÇÃO

Na Administração Pública, a elaboração e publicação das demonstrações contábeis fornecem informações contábeis para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão pelo gestor público. As características qualitativas das demonstrações contábeis são atributos que tornam a informação contábil útil para os usuários tanto interno quanto externo aos entes públicos tomarem decisões, sendo elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (Brasil, 2023).

Apesar da relevância da informação contábil para a tomada de decisão, ainda se enfrentam desafios na gestão pública. Em especial, tornar essa informação efetivamente compreendida e valorizada pelos gestores públicos, tendo em vista a complexidade técnica de sua linguagem e a aplicabilidade prática nos processos decisórios (Azevedo; Ribeiro, 2020). Nesse contexto, a auditoria assume papel estratégico ao atuar como mecanismo de validação e interpretação da informação contábil, conferindo-lhe credibilidade e utilidade no processo de gestão pública. Unir informação contábil e auditoria na gestão pública fortalece o controle social e a accountability e contribui para decisões mais consistentes (Chacón, 2015).

No Brasil, a auditoria na Administração Pública está inserida na atividade de controle que está amparado no art. 70 da Constituição Federal de 1988, que determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, será pelo controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Assim, o art. 74 descreve que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, sendo no Poder Executivo executado por meio da Controladoria Geral da União (CGU) (Brasil, 1988). A CGU para realizar este controle interno evidencia que a auditoria pode ser classificada em três tipos principais: auditorias de conformidade, auditorias operacionais e auditorias financeiras (CGU, 2017). Especificamente, a auditoria financeira é aplicada através das demonstrações contábeis.

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 praticados, observando mediante isso, que a auditoria na Administração Pública se destaca por ser uma atividade governamental que auxilia o desenvolvimento dos entes públicos (Vieira, 2021). O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a Resolução CFC nº 1.601/2020, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicadas à Auditoria do 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) para ser aplicada ao ambiente de auditoria do setor público (Conselho Federal de Contabilidade, 2020).

Para o desempenho de suas funções, os auditores necessitam acesso à informação e documentos que lhe deem conhecimento mais aprofundado, bem como, permita analisar as diferentes contas e transações (Castro, 2018). 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. O estudo teve como objetivo analisar as principais distorções encontradas nas informações das demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira da Controladoria-Geral da União (CGU) no período de 2021 a 2023.

Ratifica-se, como principal lacuna de pesquisa, a escassez de pesquisas na literatura contábil sobre o desenvolvimento de trabalhos de auditoria financeira nas demonstrações contábeis do setor público, necessitando ampliar estudos que evidenciem os exames de auditoria financeira na Administração Pública. Na prática, esse estudo pretende auxiliar os gestores públicos para a tomada de decisão diante das distorções evidenciadas nas auditorias financeiras, visto que a Administração Pública, no sentido material, visa uma boa gestão da coisa pública, garantindo que os interesses sociais sejam alcançados (Araújo; Arruda, 2009). Portanto, a auditoria financeira poderá ser uma importante ferramenta para o melhor gerenciamento da informação contábil no setor público.

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 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Demonstrações Contábeis na Administração Pública

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, por determinação legal tem competência para editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis, e consolidação nacional. Esses instrumentos estão em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e em convergência com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Também atendem a legislação, principalmente, a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000, de forma que demonstrem a representação da situação e variação do patrimônio público (Brasil, 2023).

As demonstrações contábeis fornecem informações contábeis para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão pelo gestor público. As características qualitativas das demonstrações contábeis são atributos que tornam a informação contábil útil para os usuários tanto interno quanto externo aos entes públicos, sendo elas: a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade (Brasil, 2023).

A característica da relevância da informação contábil é quando ela é capaz de influenciar significativamente a elaboração e a divulgação da informação com valor confirmatório, preditivo ou ambos. A característica da representação fidedigna da informação contábil é útil quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A característica da compreensibilidade da informação contábil é a que permite que os usuários compreendam o significado da informação apresentada de maneira clara e sucinta que corresponda às necessidades e ao conhecimento dos usuários. A característica da tempestividade da informação contábil é ter a informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para a elaboração e a divulgação da informação, e para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e influenciar na tomada de decisão. A característica da comparabilidade da informação contábil é que possibilita aos usuários identificarem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos, e que a

informação permita avaliar a situação e o desempenho patrimonial, os fluxos de caixa da entidade pública, que é necessária para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. A característica da verificabilidade da informação contábil é a que ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fielmente os fenômenos, os quais se pretende realizar o reconhecimento, a mensuração, garantindo que os métodos foram aplicados sem erro material ou viés (Brasil, 2023).

No âmbito da gestão pública, as informações contábeis são relevantes, a fim de exercer influência nas decisões e utilidade para os usuários (Azevedo; Ribeiro, 2020). 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 orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, sendo também amparada, pela Lei Complementar nº 101/2000, e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (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 as seguintes: balanço orçamentário; balanço financeiro; balanço patrimonial; demonstração das variações patrimoniais; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das mutações do patrimônio líquido; notas explicativas.

O Balanço Orçamentário 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 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 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 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 na Administração Pública

A Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), por intermédio da ISSAI 100, estabelece a auditoria na Administração Pública 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).

Vieira (2021) afirma que a auditoria na Administração Pública 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 na Administração Pública se baseia, de modo geral, nos critérios normativos, de boas práticas, contábeis e financeiras.

Para contribuir com a auditoria na Administração Pública 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 (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 na Administração Pública dentre suas atribuições está a realização das auditorias de conformidade e operacionais, 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). De acordo com a Controladoria Geral da União (2017), a auditoria na Administração Pública é separada em três categorias, como a auditoria de conformidade, a auditoria operacional e a auditoria financeira, que são conceituadas 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. 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.

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. 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.

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. 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.

Entende-se que a auditoria financeira é um instrumento preciso para tomada de decisão, sendo evidenciadas através da elaboração de relatórios, que expressam as informações de acordo com as demonstrações contábeis, proporcionando um controle para Administração Pública tanto a direta quanto a indireta. Assim, essa pesquisa foi realizada a partir de uma análise da auditoria financeira demonstrada pelos relatórios da CGU. A seguir,

são apresentados os procedimentos metodológicos, a classificação da pesquisa, e as técnicas de coleta e análise de dados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Realizou-se uma pesquisa aplicada, com abordagem qualitativa e quantitativa, de natureza descritiva e exploratória. Os dados foram obtidos por meio de levantamento documental, com base nos relatórios de auditoria financeira da Controladoria-Geral da União (CGU), referentes ao período de 2021 a 2023.

A coleta de dados foi realizada no site da CGU, utilizando a ferramenta “Pesquisa de Relatórios” e inserindo em “Palavras-Chave”, a expressão “Auditoria Financeira”. Foram selecionados os relatórios de auditoria financeira relacionados às distorções encontradas nas contas das demonstrações contábeis, totalizando 25 documentos no período, sendo 10 relatórios do ano de 2021, 07 relatórios do ano de 2022 e 08 relatórios do ano de 2023.

A análise de dados seguiu a técnica de análise de conteúdo, contemplando as etapas de pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados (Bardin, 2011). Inicialmente, foram identificadas informações como ano, órgão de controle, número do relatório, instituição auditada, materialidade e contas analisadas. Em seguida, 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 de acordo com o MCASP.

A análise qualitativa consistiu na identificação das contas que apresentaram as distorções nas demonstrações contábeis. A análise quantitativa envolveu a soma dos valores das contas que apresentaram as distorções nas demonstrações contábeis e o cálculo da variação percentual dos órgãos que apresentaram distorções em anos consecutivos. Assim, foi feita a análise descritiva dos dados, com os totais das distorções ao longo do tempo

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Identificação e Descrição das Distorções nas Informações das Demonstrações Contábeis

A análise foi realizada através dos relatórios de auditoria financeira no período de 2021 a 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.

Os resultados reportam que a materialidade financeira dos relatórios advém dos ativos totais, sendo esses os referenciais mais recomendados para determinação da materialidade na Administração Pública, apresentando em média 2% do referencial observado. Para Leitão e Dantas (2016), 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. 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 na Administração Pública, uma relevante ferramenta para avaliar as distorções identificadas e verificar se elas

maculam ou não às demonstrações financeiras. A Tabela 01 demonstra as distorções das contas do ativo e seus respectivos valores.

Tabela 01 - 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
		Ministério da		
2021	874648	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
		Ministério da		
2022	1021232	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
		Ministério da		
2023	1286194	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 qualitativa da Tabela 01, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP menciona que nos 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. O MCASP menciona que 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. O MCASP menciona 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. O MCASP descreve 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. O MCASP estabelece 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. O MCASP menciona 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 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. 230; 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 Tabela 02 demonstra as distorções das contas do passivo e seus respectivos valores.

Tabela 02 - 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 qualitativa da Tabela 02, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP menciona que 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. O MCASP descreve que 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. O MCASP estabelece que 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. O MCASP descreve que 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 03 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial aumentativa e seus respectivos valores.

Tabela 03 - 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
		Ministério da		
2023	1286194	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
		Ministério da		
2023	1277033	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 qualitativa da Tabela 03, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP estabelece 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 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. O MCASP descreve que 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 04 demonstra as distorções das contas da variação patrimonial diminutiva e seus respectivos valores.

Tabela 04 - 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	304.419.350,00
			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 qualitativa da Tabela 04, foram verificadas as evidências demonstradas a seguir, que estão diretamente relacionadas às distorções nas contas e em desacordo 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. O MCASP descreve que 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. O MCASP estabelece 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”; 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. 250; 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. O MCASP menciona que 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. O MCASP descreve que 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 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. 232; 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.

A partir das evidências encontradas nos relatórios de auditoria financeira da CGU, alguns órgãos e entidades auditadas não cumprem integralmente com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que são base para a elaboração do MCASP, principalmente, as relacionadas às contas de créditos a receber, empréstimos e financiamentos concedidos, estoques, ativo imobilizado, ativo intangível, provisões, transferências fiscais, obrigações trabalhistas e previdenciárias, dentre outras e, também, descumprem o regime de competência nos registros das variações patrimoniais. Ressalta-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.

4.2 Distorções nas Demonstrações Contábeis ao Longo do Tempo

As distorções nas demonstrações contábeis foram analisadas ao longo do tempo, visando identificar os órgãos que continuam com apontamentos da auditoria financeira. Realizou-se a análise quantitativa, a partir dos valores totais de cada órgão ou entidade pública. Com isso, os resultados reportaram que mesmo com as recomendações da CGU as instituições não corrigem suas demonstrações contábeis, gerando informações que não atendem a qualidade da informação contábil e, assim, os usuários poderão tomar decisões equivocadas.

Em relação às distorções das contas do ativo, destacam-se o FNDE e o Ministério da Cidadania. O FNDE apresentou valores consistentes e elevados, totalizando R\$58,19 bilhões, ainda que sem informação para 2023. Portanto, o FNDE apresentou distorções que totalizam um aumento de 19,46% no período. Já o Ministério da Cidadania apresentou forte oscilação: de R\$1,17 bilhão em 2021 para R\$34,03 bilhões em 2022 e queda para R\$7,34 bilhões em 2023. A oscilação representa uma variação positiva de 2.784,92% (2021 para 2022) e uma diminuição de 78,43% no ano de 2023. O Ministério da Saúde também teve comportamento irregular, com pico em 2022 (R\$13,15 bilhões) e queda quase pela metade em 2023.

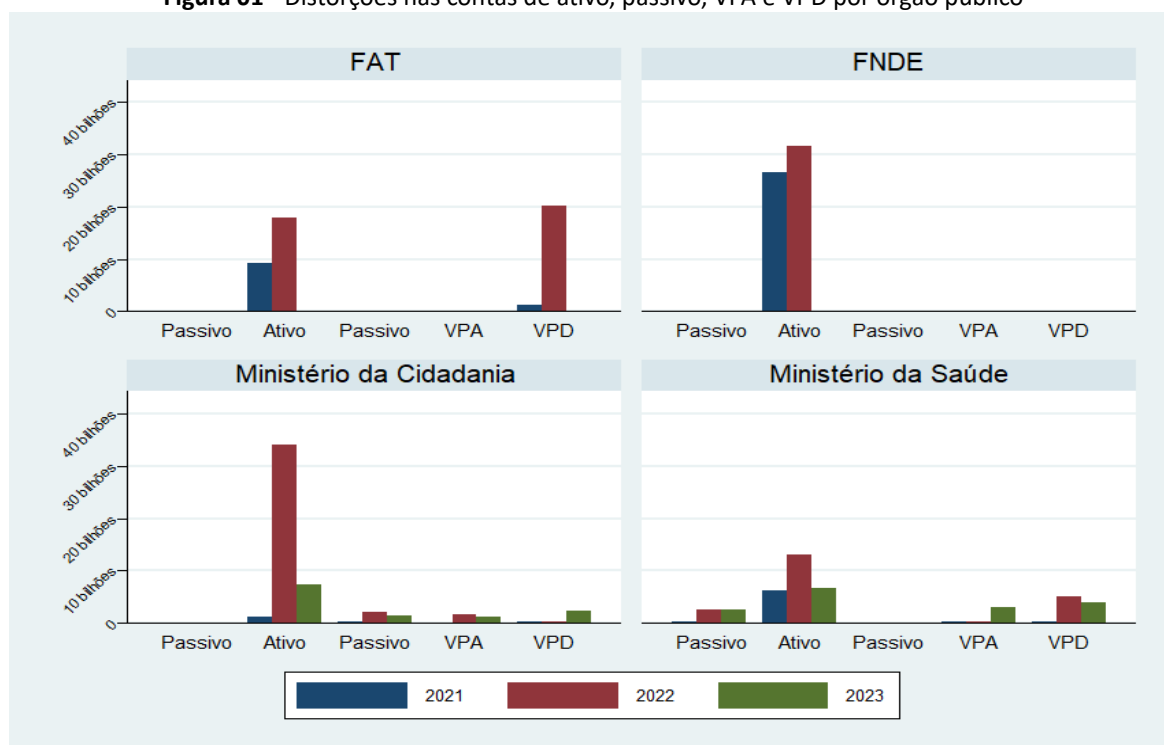
Nas distorções de contas do passivo, tanto o Ministério da Cidadania quanto o Ministério da Saúde apresentaram crescimento entre 2021 e 2022, mas redução em 2023. O Ministério da Cidadania apresentou distorções no valor de R\$ 296.554.718,55, no ano de 2021, R\$ 2.086.219.573,07, no ano de 2022, um aumento de 603,48%, R\$ 1.310.099.485,37, no ano

de 2023, uma diminuição de 37,20%. O Ministério da Saúde apresentou distorções no valor de R\$ 803.497.992,14, no ano de 2021, R\$ 2.503.102.496,23, no ano de 2022, um aumento de 211,52%, R\$ 2.637.067.850,85, no ano de 2023, um aumento de 5,35%. No entanto, o Ministério da Saúde manteve valores mais altos, totalizando R\$5,94 bilhões, o que demonstra maior comprometimento com obrigações frente ao Ministério da Cidadania (R\$3,69 bilhões), no que se refere ao passivo.

As variações patrimoniais aumentativas (VPA) também expõem oscilações relevantes. Por exemplo, o Ministério da Saúde passou de R\$21 milhões em 2021 para quase R\$3 bilhões em 2023, um salto expressivo que indica problemas de reconhecimento indevido nas contas. De forma detalhada, tem-se que o Ministério da Saúde apresentou distorções no valor de R\$ 21.372.170,88, no ano de 2021, R\$ 226.704.873,83, no ano de 2022, um aumento de 960,74%, R\$ 2.916.372.716,43, no ano de 2023, um aumento de 1.186,41%. O Ministério da Cidadania, por sua vez, concentrou os valores em 2022, mas apresentou queda no ano seguinte. Ou seja, o Ministério da Cidadania apresentou distorções no valor de R\$ 1.591.997.087,12, no ano de 2022, R\$ 1.185.078.068,45, no ano de 2023, o que equivale a uma diminuição de 25,56%.

Nas variações patrimoniais diminutivas (VPD), o FAT é o órgão que apresentou maior volume de distorções (R\$ 1.350.000.000,00, no ano de 2021, R\$ 20.227.030.762,58, no ano de 2022, um aumento de 1.398,30%), com R\$ 21,57 bilhões no total. Neste órgão, destaca-se o período de 2022, evidenciando grande impacto negativo no resultado patrimonial. O Ministério da Cidadania apresentou distorções no valor de R\$ 503.372.840,74, no ano de 2021, R\$ 463.964.397,91, no ano de 2022, uma diminuição de 7,83%, R\$ 2.281.195.564,57, no ano de 2023, um aumento de 391,67%. Já, o Ministério da Saúde apresentou distorções no valor de R\$ 72.971.179,75, no ano de 2021, R\$ 5.026.412.956,05, no ano de 2022, um aumento de 6.788,22%, R\$ 3.820.860.287,25, no ano de 2023, uma diminuição de 23,98%.

Figura 01 - Distorções nas contas de ativo, passivo, VPA e VPD por órgão público



Fonte: dados da pesquisa (2024).

Nota: elaborado no software Stata.

A análise indica que os relatórios de auditoria identificam oscilações e distorções nos registros patrimoniais e de variações patrimoniais, especialmente no Ministério da Cidadania e no Ministério da Saúde. Além disso, a magnitude dos valores do FNDE e do FAT reforça a materialidade dos impactos no setor público federal. Essas variações podem representar falhas de aplicação do regime de competência, erros de classificação e possíveis superavaliações ou subavaliações de contas, o que justifica a relevância da auditoria financeira como mecanismo de correção e de aumento da confiabilidade das informações das demonstrações contábeis. A Figura 1 ilustra os órgãos que mais apresentaram distorções e se mantiveram nas citações dos relatórios da CGU, indicando que persistem com problemas nas demonstrações contábeis.

Em síntese, a análise evidencia que, apesar dos avanços no processo de auditoria financeira, alguns órgãos persistem em apresentar distorções relevantes nas demonstrações contábeis, seja pela superavaliação ou subavaliação de ativos, passivos e variações patrimoniais. Essa recorrência pode comprometer a tomada de decisão do gestor público, tendo em vista que as informações contábeis estarão com distorções. Assim, os resultados reportam a importância da auditoria financeira, como ferramenta para qualidade da informação contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo analisar as principais distorções encontradas nas informações das demonstrações contábeis evidenciadas nos relatórios de auditoria financeira da Controladoria-Geral da União (CGU) no período de 2021 a 2023. Evidencia-se a relevância das auditorias financeiras conduzidas pela CGU, na medida em que contribuem para a elevação da qualidade da informação contábil apresentada nas demonstrações da Administração Pública, assegurando maior consistência para o processo decisório dos diversos usuários e reforçando os princípios de transparência e *accountability* na gestão pública.

Neste sentido, em relação aos relatórios da CGU encontrados, foi possível observar que alguns órgãos e entidades públicas apresentaram sucessivamente distorções no decorrer dos anos demonstrando que mesmo com as recomendações da CGU não corrigem suas demonstrações contábeis. Assim, os usuários podem tomar decisões equivocadas com base nessas informações, como também, evidenciaram repetições em várias contas do ativo, do passivo, da VPA e da VPD, apresentando significativamente essas distorções através dos valores demonstrados na realização de auditorias financeiras, gerando informações que não atendem a qualidade da informação contábil.

Evidenciou-se 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 se observou 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, identificou-se 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, identificou-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 da ocorrência do fato gerador. Essas distorções impactam diretamente no resultado patrimonial dos órgãos e entidades públicas.

Assim sendo, a auditoria financeira contribui para a evidência das distorções e melhorar a qualidade da informação contábil. Essa temática é relevante, pois a manutenção de inconsistências contábeis pode afetar diretamente a qualidade da tomada de decisão dos gestores públicos, na medida em que limita a capacidade de planejamento, avaliação de resultados e alocação eficiente dos recursos públicos.

Destaca-se que as limitações desta pesquisa foram evidenciadas pela escassez de informações na literatura contábil sobre o desenvolvimento de estudos de auditoria financeira na Administração Pública, 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 os relatórios de auditoria financeira da CGU, num determinado período (2021 a 2023).

Este estudo pode contribuir com pesquisas futuras, que abordem essa temática e que busquem elucidar a auditoria financeira como instrumento utilizado para transmitir confiança nas informações contábeis e ser um recurso para verificar e avaliar as demonstrações contábeis do setor público.

REFERÊNCIAS

- ABREU, O. M. P. **Auditoria financeira no setor público**: análise dos relatórios de auditoria do TCU sobre o BGU de 2012 a 2020. (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2021.
- ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.
- ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AZEVEDO, R. R.; RIBEIRO, R. B. A relevância (des) percebida da informação contábil. **Revista Mineira de Contabilidade**, Minas Gerais, v. 21, n. 2, p. 4-9, mai./ago., 2020.
- BARDIN, L. **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: 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, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CHACÓN, J. I. A. Auditoria governamental e tipos de serviços de auditoria prestados pela equipe de auditoria governamental. **Revista de Contabilidade & Controladoria**, Curitiba, v. 7, n. 2, p. 127, mai./ago., 2015.
- 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.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2022.
- KOHAMA, H. **Balanços públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- LEITÃO, J. M.; DANTAS, J. A. 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.
- MURY, L. G. M. 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.
- SILVA, I. G. **O princípio da legalidade na auditoria de conformidade dos editais de licitações públicas do Ministério da Economia**. (Monografia de Conclusão de Curso de Graduação). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2022.
- VIEIRA, L. M. **Auditoria contábil-financeira no setor público: fundamentos, técnicas e aplicações de acordo com as normas da INTOSAI e do TCU**. Brasília: Gestão Pública, 2021.