

idp

idn

# MESTRADO PROFISSIONAL

## EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

**DIAGNÓSTICO SOBRE A EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DAS  
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO BALANÇO GERAL DA  
UNIÃO A PARTIR DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS  
FINANCEIRAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

**RODRIGO GARCIA DE FREITAS**

Brasília-DF, 2025

**RODRIGO GARCIA DE FREITAS**

**DIAGNÓSTICO SOBRE A EVOLUÇÃO DA QUALIDADE  
DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO BALANÇO GERAL  
DA UNIÃO A PARTIR DOS RESULTADOS DAS  
AUDITORIAS FINANCEIRAS DO TRIBUNAL DE CONTAS  
DA UNIÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

**Orientador**

Professora Doutora Paula Salomão Martins

Brasília-DF 2025

## **RODRIGO GARCIA DE FREITAS**

# **DIAGNÓSTICO SOBRE A EVOLUÇÃO DA QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO BALANÇO GERAL DA UNIÃO A PARTIR DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 04 / 07 / 2025

### **Banca Examinadora**

---

Profa. Dra. Paula Salomão Martins - Orientador

---

Prof. Dr. Weder de Oliveira

---

Prof. Dr. Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Código de catalogação na publicação – CIP

F866d Freitas, Rodrigo Garcia de  
Diagnóstico sobre a evolução da qualidade das  
informações contábeis do balanço geral da União a partir dos  
resultados das auditorias financeiras do Tribunal de Contas da  
União / Rodrigo Garcia de Freitas. — Brasília: Instituto Brasileiro  
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.  
129 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Paula Salomão Martins

Dissertação (Mestrado Profissional em Administração  
Pública) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e  
Pesquisa – IDP, 2025.

1. Demonstrações contábeis. 2. Auditoria. 3. Tribunal de  
Contas da União. 4. Balanço patrimonial. I. Título

CDD 657.45

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

## RESUMO

O objetivo geral deste trabalho é apresentar diagnóstico sobre a qualidade da informação contábil do Balanço Geral da União (BGU) a partir da análise das distorções de valor apontadas nos relatórios de auditoria financeira realizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), após a implantação da estratégia de auditoria estabelecida pelo Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário. A qualidade da informação contábil contida nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União, comumente denominadas BGU, foi verificada por meio da análise de conteúdo dos relatórios de auditoria financeira realizados pelo Tribunal entre 2014 e 2023. Foram identificadas as distorções de valor que impactaram a opinião de auditoria sobre a confiabilidade das informações contidas nos demonstrativos contábeis, com o intuito de identificar as deficiências prevaletes no período abrangido pela pesquisa. O estudo divide as falhas segundo os grupos de contas do Balanço Patrimonial integrante do BGU, de modo a identificar os assuntos de contabilidade que mais geraram distorções de valor, aqueles que mais deram causas a distorções de alta materialidade e se houve crescimento no número de impropriedades apontadas ou diminuição ao longo da série histórica objeto da pesquisa. A principal contribuição deste estudo é apresentar um diagnóstico sobre a evolução das demonstrações financeiras a partir do impacto gerado pelas auditorias financeiras, com o objetivo específico de contribuir para a melhoria de controles internos e de procedimentos de contabilidade, evitando a repetição consecutiva das mesmas impropriedades pelos órgãos e entidades públicas que geram informações financeiras, assim como indicando um panorama sobre o produto da atuação do TCU, no intuito de conferir suporte para o planejamento de futuras ações estratégicas de controle, por meio do direcionamento dos esforços para os assuntos mais sensíveis no âmbito do BGU. Os resultados indicam que as auditorias financeiras do TCU influenciam positivamente a qualidade da informação contábil, tendo em vista a diminuição, a partir dos trabalhos de assecuração, da frequência e da magnitude das distorções de valor em ciclos contábeis como o das Provisões a Longo Prazo, bem como melhoria na auditabilidade das informações e divulgação de dados que não constavam inicialmente nos demonstrativos contábeis no início da implantação da estratégia de auditoria pela Corte de Contas.



Palavras chave: Balanço Geral da União. Demonstrações Contábeis. Auditoria Financeira. Qualidade da Informação Contábil. Representação Fidedigna. Distorções de Valor. Tribunal de Contas da União.



## ABSTRACT

The general objective of this paper is to present a diagnosis of the quality of the accounting information contained in the General Balance Sheet of the Union (BGU) based on the analysis of the value distortions indicated in the financial audit reports carried out by the Federal Court of Auditors (TCU), after the implementation of the audit strategy established by Ruling No. 3,608/2014-TCU-Plenário. The quality of the accounting information contained in the Consolidated Financial Statements of the Union, commonly referred to as BGU, was verified through the content analysis of the financial audit reports carried out by the Court between 2014 and 2023. The value distortions that impacted the audit opinion on the reliability of the information contained in the financial statements were identified, with the aim of identifying the deficiencies prevalent in the period covered by the research. The study divides the errors according to the groups of accounts in the Balance Sheet that are part of the BGU, in order to identify the accounting matters that generated the most distortions of value, those that caused the most highly material distortions and whether there was an increase or decrease in the number of improprieties identified over the historical series that is the object of the research. The main contribution of this study is to present a diagnosis of the evolution of the financial statements based on the impact generated by the financial audits, with the specific objective of contributing to the improvement of internal controls and accounting procedures, avoiding the consecutive repetition of the same improprieties by the public agencies and entities that generate financial information, as well as indicating an overview of the product of the TCU's work, with the aim of providing support for the planning of future strategic control actions, by directing efforts to the most sensitive issues within the scope of the BGU. The results indicate that the TCU's financial audits have a positive influence on the quality of accounting information, given the reduction, based on the assurance work, of the frequency and magnitude of value distortions in accounting cycles such as Long-Term Provisions, as well as the improvement in the auditability of information and the disclosure of data that were not initially included in the accounting statements at the beginning of the implementation of the audit strategy by the Court of Auditors.

Keywords: General Balance Sheet of the Union. Accounting Statements. Financial Audit. Quality of Accounting Information. Faithful Representation. Value Distortions. Federal Court of Auditors.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>AudFinanc eira</b>	Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas
<b>AUFC</b>	Auditor Federal de Controle Externo
<b>BB</b>	Banco do Brasil
<b>BGU</b>	Balanço Geral da União
<b>Bird</b>	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
<b>BF</b>	Balanço Financeiro
<b>BNDES</b>	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
<b>BO</b>	Balanço Orçamentário
<b>BP</b>	Balanço Patrimonial
<b>Caixa</b>	Caixa Econômica Federal
<b>CF/88</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CP</b>	Curto Prazo
<b>CPC</b>	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
<b>DAU</b>	Dívida Ativa da União
<b>DCON</b>	Demonstrações Contábeis Consolidadas da União
<b>DIRF</b>	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
<b>DFC</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa
<b>DMPL</b>	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
<b>DPF</b>	Dívida Pública Federal
<b>DVP</b>	Demonstração das Variações Patrimoniais
<b>EFS</b>	Entidade de Fiscalização Superior
<b>FRGPS</b>	Fundo do Regime Geral de Previdência Social
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IGP-DI</b>	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
<b>Incra</b>	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
<b>INSS</b>	Instituto Nacional do Seguro Social
<b>Intosai</b>	Organization of Supreme Audit Institutions

<b>IPCA</b>	<b>Índice e Preços ao Consumidor Amplo</b>
<b>IPSAS</b>	<b>International Public Sector Accounting Standards</b>
<b>Issai</b>	<b>International Standards of Supreme Audit Institutions</b>
<b>LAI</b>	<b>Lei de Acesso à Informação</b>
<b>LP</b>	<b>Longo Prazo</b>
<b>MCASP</b>	<b>Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público</b>
<b>MD</b>	<b>Ministério da Defesa</b>
<b>MEP</b>	<b>Método da Equivalência Patrimonial</b>
<b>MF</b>	<b>Ministério da Fazenda</b>
<b>MGI</b>	<b>Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos</b>
<b>MPS</b>	<b>Ministério da Previdência Social</b>
<b>MTE</b>	<b>Ministério do Trabalho e Emprego</b>
<b>NBC TA</b>	<b>Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica</b>
<b>NBC TG</b>	<b>Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral</b>
<b>NBC TSP</b>	<b>Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público</b>
<b>NE</b>	<b>Notas Explicativas</b>
<b>PCASP</b>	<b>Plano de Contas Aplicado ao Setor Público</b>
<b>PEFA</b>	<b>Public Expenditure and Financial Accountability</b>
<b>PGFN</b>	<b>Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional</b>
<b>RFB</b>	<b>Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil</b>
<b>RGPS</b>	<b>Regime Geral de Previdência Social</b>
<b>RPPS</b>	<b>Regime Próprio de Previdência Social</b>
<b>SPSMFA</b>	<b>Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas</b>
<b>Siafi</b>	<b>Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal</b>
<b>SID</b>	<b>Sistema Integrado da Dívida</b>
<b>SPU</b>	<b>Secretaria do Patrimônio da União</b>
<b>STN</b>	<b>Secretaria do Tesouro Nacional</b>
<b>TCU</b>	<b>Tribunal de Contas da União</b>
<b>VPA</b>	<b>Variação Patrimonial Aumentativa</b>
<b>VPD</b>	<b>Variação Patrimonial Diminutiva</b>

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Gráfico 1</b> Quantidade de processos de auditoria financeira autuados pelo TCU	<b>46</b>
<b>Gráfico 2</b> Percentual de ocorrência de distorções de valor nos grupos de contas	<b>59</b>
<b>Gráfico 3</b> Quantidade de distorções de valor nos Balanços Patrimoniais	<b>60</b>
<b>Gráfico 4</b> Quantidade de auditores alocados pelo TCU nas auditorias financeiras	<b>61</b>
<b>Gráfico 5</b> Quantidade de distorções de valor no Ativo Circulante	<b>67</b>
<b>Gráfico 6</b> Somatório das distorções de valor no Ativo Circulante	<b>68</b>
<b>Gráfico 7</b> Quantidade de distorções de valor no Ativo Não-Circulante	<b>69</b>
<b>Gráfico 8</b> Somatório das distorções de valor no Ativo Não-Circulante	<b>70</b>
<b>Gráfico 9</b> Quantidade de distorções de valor no Passivo Circulante	<b>77</b>
<b>Gráfico 10</b> Somatório das distorções de valor no Passivo Circulante	<b>78</b>
<b>Gráfico 11</b> Quantidade de distorções de valor Passivo Não-Circulante	<b>81</b>
<b>Gráfico 12</b> Somatório das distorções de valor no Passivo Não-Circulante	<b>82</b>
<b>Gráfico 13</b> Quantidade de distorções de valor no Patrimônio Líquido	<b>88</b>
<b>Gráfico 14</b> Somatório das distorções de valor no Patrimônio Líquido	<b>89</b>
<b>Gráfico 15</b> Percentual do somatório das distorções de valor no grupo de contas em relação ao Ativo Total do exercício	<b>91</b>



**Gráfico 16**

Quantitativo de distorções de valor no Balanço Patrimonial por item do grupo de contas

.....93



## LISTA DE TABELAS

### **Tabela 1**

Características qualitativas da informação contábil

.....**28**

### **Tabela 2**

Demonstrações contábeis do BGU auditadas pelo TCU

.....**56**

### **Tabela 3**

Quantidade de distorções de valor no Balanço Patrimonial do BGU

.....**57**

### **Tabela 4**

Opiniões de auditoria emitidas pelo TCU sobre o BGU

.....**63**

# SUMÁRIO

## **1. INTRODUÇÃO ..... 16**

- 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA ..... 16
- 1.2. APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA ..... 19
- 1.3. ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS..... 21
  - 1.3.1. OBJETIVO GERAL..... 21
  - 1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS..... 21

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO ..... 24**

- 2.1. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL..... 25
- 2.2. REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS..... 29
- 2.3. RELATÓRIO GERAL DE PROPÓSITO CONTÁBIL E O BALANÇO GERAL DA UNIÃO ..... 32
- 2.4. AUDITORIA FINANCEIRA E SEU IMPACTO NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL ..... 36
- 2.5. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCU..... 38

## **3. METODOLOGIA ..... 43**

- 3.1. MODELO CONCEITUAL..... 43
- 3.2. FONTE DOCUMENTAL, POPULAÇÃO E AMOSTRA ..... 45
- 3.3. ETAPAS DA COLETA E ANÁLISE ..... 49

## **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS..... 54**

- 4.1. ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS ..... 54
- 4.2. ATIVO CIRCULANTE ..... 65
- 4.3. ATIVO NÃO CIRCULANTE ..... 69
- 4.4. PASSIVO CIRCULANTE..... 76
- 4.5. PASSIVO NÃO-CIRCULANTE ..... 81
- 4.6. PATRIMÔNIO LÍQUIDO ..... 88

## **5. CONCLUSÃO ..... 95**

## **REFERÊNCIAS ..... 103**

## **APÊNDICES ..... 114**



## 1

## INTRODUÇÃO

### 1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

No Brasil, a responsabilização pela prestação de contas, também denominada *accountability*, é obrigação prevista no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal que estabelece que “*prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária*”.

No âmbito da Administração Pública Federal, a prestação de contas ocorre por meio de um processo sistemático pelo qual uma pessoa física, entidade ou órgão público apresenta informações detalhadas sobre a gestão de recursos, as atividades realizadas e os resultados obtidos.

Esse processo, segundo Neto *et al.* (2007), é essencial para a garantia da transparência, da responsabilidade e do controle sobre a aplicação de recursos públicos ou privados, que visa demonstrar como foram utilizados e se os objetivos foram alcançados de forma eficiente e em conformidade com as normas e regulamentos vigentes.

A Estrutura Conceitual das NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público) estabelece que cumprir as obrigações de prestação de contas implica fornecer informações sobre a administração dos recursos do órgão ou entidade pública, destinados ao serviço dos cidadãos e do público em geral, além de garantir que essas informações estejam em conformidade com as leis, regulamentações e normas relacionadas à prestação de serviços e outras operações.

Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados e da dependência de informações pelos usuários dos serviços no longo prazo, a sobredita Estrutura Conceitual orienta que o atendimento das obrigações relacionadas à *accountability* requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da entidade na prestação dos serviços

durante o exercício e a capacidade de sua continuidade em exercícios futuros.

Nesse contexto, ganha relevância a ciência contábil que, nos dizeres de Franco (1996, p. 20), é a área do conhecimento que se preocupa em estudar os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registro, classificação, demonstração, análise e interpretação desses fatos, com a finalidade de oferecer informações e conclusões necessárias à tomada de decisão sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão patrimonial.

Para Carnegie e Napier (2023), a contabilidade e a prestação de contas estão intimamente ligadas e são vitais, especialmente na Administração Pública e na gestão de seus recursos, tendo em vista que a contabilidade fornece os principais dados para a adequada prestação de contas.

Através dos registros contábeis, por exemplo, pode-se evidenciar como os recursos foram obtidos, administrados e utilizados. Esses registros, segundo Ludícibus (2010), podem conter informações sobre receitas, despesas, bens, direitos, obrigações e o patrimônio, elementos fundamentais para verificar a legalidade e a eficiência da gestão.

Além disso, a contabilidade é a ciência que se encarrega da elaboração de relatórios financeiros padronizados, como balanços patrimoniais, demonstrações das variações patrimoniais e fluxos de caixa, dentre outros. Desse modo, para Augustinho (2013), tais demonstrativos contábeis são componentes fundamentais da compreensão da prestação de contas, pois detalham de modo padronizado a situação financeira e os resultados obtidos por órgãos e entidades públicas.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é a autarquia especial corporativa que, nos termos do art. 6º, alínea 'f', do Decreto-lei nº 9.295/1946, edita as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e estabelece regras sobre a elaboração e divulgação de informação contábil pelas entidades do setor público, por meio de instrumentos como os Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG).

Esses relatórios, por sua vez, fornecem informações aos seus usuários para subsidiar processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização sendo, portanto, componentes centrais da

transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades vinculadas ao setor público.

O principal RCPG utilizado no âmbito da Administração Pública Federal são as Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), comumente conhecidas como Balanço Geral da União (BGU), que são elaboradas em consonância com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964, do Decreto-lei nº 200/1967, do Decreto nº 93.872/1986, da Lei nº 10.180/2001 e da Lei Complementar nº 101/2000. Observam, também, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Manual Siafi, ambos de autoria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão encarregado de consolidar as contas públicas nacionais.

O BGU é parte integrante da prestação de contas do Presidente da República, nos termos da Instrução Normativa TCU nº 79/2018, e tem a finalidade apresentar à sociedade a situação e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial da União. O BGU é, portanto, composto pelo Balanço Patrimonial, pela Demonstração das Variações Patrimoniais, pelo Balanço Orçamentário, pela Demonstração dos Fluxos de Caixa, pelo Balanço Financeiro e pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Essas demonstrações contábeis são acompanhadas, ainda, pelas Notas Explicativas.

Todavia, para garantir a confiabilidade, a integridade e a fidedignidade das informações financeiras contidas nesse conjunto de demonstrações contábeis, a atividade de auditoria se torna um processo essencial que assegura que os dados apresentados refletem, de forma verdadeira, a situação financeira e os resultados das operações do Governo Federal.

Nesse sentido, Attie (2018) afirma que a auditoria financeira é uma atividade que garante que essas informações sejam confiáveis e estejam livres de erros materiais ou fraudes, aumentando a certeza dos usuários sobre as informações financeiras apresentadas, assegurando que órgãos ou entidades públicas cumpriram com as exigências legais e regulamentares vigentes.

Desse modo, a auditoria financeira, segundo Estevam (2020), é um processo sistemático que garante que as informações contábeis contidas nas demonstrações financeiras sejam precisas, permitindo que decisões delas decorrentes sejam baseadas em dados reais e confiáveis, oferecendo garantia adicional de que as informações

apresentadas são corretas e completas, reforçando a responsabilidade dos gestores e administradores em relação à prestação de contas.

No entendimento de Carvalho (2021), o desenvolvimento da auditoria das demonstrações contábeis é amplamente recomendável para o fortalecimento da *accountability* e para a redução da assimetria informacional existente no setor público. De fato, a auditoria financeira tem como objetivo aprimorar as prestações de contas de órgãos e entidades governamentais, servindo como instrumento de fiscalização para verificar de forma independente a confiabilidade das informações financeiras divulgadas, contribuindo para o controle adequado da gestão dos recursos públicos.

Nessa linha, caso os balanços públicos sejam adequadamente auditados, a tomada de decisão pelos gestores será subsidiada por dados confiáveis, ampliando a possibilidade de acertos e reduzindo os riscos de desequilíbrios econômicos e fiscais.

Ainda conforme Carvalho (2021), a auditoria financeira tem o condão de maximizar o controle, dado colabora para a adequada *accountability*, uma vez que é instrumento que visa assegurar que as demonstrações financeiras, parte integrante das prestações, estarão normativamente amparadas e aderentes às características qualitativas da informação contábil.

Diante desse contexto, a presente pesquisa busca traçar diagnóstico sobre a evolução da qualidade das informações contábeis do Balanço Geral da União (BGU) a partir dos resultados das auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal de Conta das União, as quais receberam atenção especial com a publicação do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, que estabeleceu a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira do Tribunal.

Por meio da análise dos resultados dessas fiscalizações, será possível verificar se houve incremento na qualidade das informações financeiras da União e quais foram as falhas de informação mais frequentes e de maior magnitude no âmbito das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União, permitindo a órgãos como o TCU e a STN uma visão sobre os produtos de suas atuações, conferindo-lhes suporte para o planejamento de futuras ações estratégicas.

## **1.2. APRESENTAÇÃO DA PROBLEMÁTICA**

O TCU tem investido, desde a publicação do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, no desenvolvimento da função de auditoria financeira, com o objetivo de melhorar a confiabilidade e a transparência das demonstrações contábeis do Governo Federal.

Para tanto, estabeleceu estratégia para garantir alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União (BGU), por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo.

Nesse contexto, o item 9.2.2 do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário prevê o desenvolvimento da competência constitucional e legal na função auditoria financeira, por meio da ampliação gradual e planejada do número de demonstrações financeiras auditadas, visando a melhoria da credibilidade das contas públicas.

Entretanto, transcorridos mais de dez anos da sessão extraordinária de caráter reservado do Plenário da Corte de Contas que aprovou a referida decisão, não há até o momento diagnóstico sobre eventual melhoria porventura ocorrida na qualidade das informações contidas nas demonstrações financeiras publicadas pelo Governo Federal e sobre as opiniões de auditoria emitidas pelo TCU decorrentes desse trabalho de assecuração, no sentido de verificar se houve diminuição de distorções nas demonstrações ao longo do período, assim como se os relatórios e certificados de auditoria avançaram para conclusões sem ressalvas acerca da situação patrimonial, financeira e orçamentária dos órgãos e entidades governamentais.

Vale destacar que Dutra (2020) indica existir relação custo-efetividade positiva nas auditorias financeiras realizadas pelo *Government Accountability Office (GAO)*, órgão equivalente ao TCU nos EUA, junto às agências federais americanas. Entretanto, pontua que, no Brasil, ainda não se produziu trabalho dessa natureza, o que poderá revelar futuramente os resultados obtidos pela Corte de Contas, após a implantação da estratégia de fortalecimento das auditorias financeiras decorrente do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

Nessa linha, a investigação sobre os resultados decorrentes das auditorias financeiras do TCU poderá demonstrar eventual evolução da qualidade das informações contábeis contidas no BGU, permitindo o planejamento de ações estratégicas como a implementação de

controle sobre a geração das informações financeiras e propiciando ainda mais importância e segurança na confecção das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON).

Nesse contexto, a presente pesquisa busca responder à seguinte pergunta: O avanço da auditoria financeira do TCU, a partir do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, gerou melhoria na qualidade das informações prestadas por meio das demonstrações contábeis do Balanço Geral da União?

## **1.3. ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS**

### **1.3.1. OBJETIVO GERAL**

É objetivo geral desta dissertação apresentar diagnóstico sobre a qualidade da informação contábil do Balanço Geral da União a partir da análise das distorções de valor apontadas nos relatórios de auditoria financeira realizados pelo Tribunal de Contas da União, após a implantação da estratégia de auditoria estabelecida pelo Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Podem ser definidos como objetivos específicos do presente trabalho:

- a) Levantar a quantidade e o montante das distorções de valor identificadas pelas auditorias financeiras realizadas pelo TCU nas demonstrações contábeis de órgãos públicos, no período de 2014 até 2023.**
- b) Identificar o impacto percentual das distorções de valor nos grupos de contas que integram o Balanço Patrimonial, no período compreendido entre 2014 e 2023.**
- c) Identificar os assuntos relacionados às distorções de valor e hierarquizar conforme a frequência constatada nas auditorias financeiras realizadas pelo TCU entre 2014 e 2023.**
- d) Traçar histórico da evolução das opiniões de auditoria contidas nos certificados de auditoria emitidos pelo TCU sobre as demonstrações contábeis auditadas, desde 2014 até 2023, com objetivo de verificar se os pareceres têm convergido para opiniões sem ressalva.**

- e) **Proporcionar conhecimento para melhoria da qualidade das informações constantes das demonstrações contábeis, a partir do levantamento das falhas mais frequentes contidas nas demonstrações contábeis consolidadas da União.**
- f) **Permitir à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas da União a obtenção de visão sobre os produtos de suas atuações, conferindo suporte para o planejamento de futuras ações estratégicas.**



?

## 2

**REFERENCIAL TEÓRICO**

O referencial teórico desta dissertação apresenta atributos da informação contábil, a relação da auditoria financeira com a qualidade da informação e conclusões de estudos acerca da utilização desse tipo de auditoria no âmbito do setor público e seu impacto na confiabilidade das contas governamentais e no bom funcionamento de órgãos públicos. Nesse contexto, o primeiro tópico apresenta a opinião de autores sobre a importância da qualidade da informação contábil para seus diversos usuários, como investidores, gestores e órgãos reguladores, e enfatiza que a contabilidade é uma ferramenta essencial para a tomada de decisões, análise e controle patrimonial. De fato, segundo Nardi (2021), informações contábeis de alta qualidade reduzem custos de capital, assimetria de informações e aumentam a eficiência na alocação de recursos, enquanto informações de baixa qualidade podem gerar assimetrias na compreensão da gestão patrimonial da entidade.

O segundo tópico, por sua vez, enfatiza a característica qualitativa da representação fidedigna das informações contábeis, prevista nas Normas Brasileiras de Contabilidade, que estabelecem que os dados financeiros devem ser completos, neutros e livres de erro material. Inconsistências de mensuração entre ativos e passivos, por exemplo, podem vir a prejudicar a representação fidedigna, o que compromete a confiabilidade e a utilidade das demonstrações contábeis.

No terceiro tópico, por sua vez, é dada ênfase ao Relatório Geral de Propósito Contábil (RGPC) destacando sua importância para a prestação de contas, a responsabilização (*accountability*) e a tomada de decisão por gestores públicos, sendo essencial que as informações apresentadas nesse documento possuam a característica qualitativa da representação fidedigna. Além disso, é dado destaque ao Balanço Geral da União e sua abrangência, tendo em vista representar o principal RGPC do setor público federal.

No quarto tópico, o destaque é direcionado para a importância da auditoria financeira para evolução da qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, tendo em vista que o auditor

deve verificar se as políticas contábeis e estimativas divulgadas são compreensíveis, confiáveis e relevantes, além de avaliar a adequabilidade das informações apresentadas.

Por último, no quinto tópico, é dada ênfase à auditoria financeira no setor público e os resultados mensurados em diversos países do mundo, além do processo de implantação desse tipo de instrumento de asseguarção no âmbito do Tribunal de Contas da União, a partir da publicação do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

## **2.1. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

A divulgação de informações contábeis é fundamental para os usuários que necessitam de dados financeiros e econômicos, bem como informações sobre operações, recursos e obrigações de uma entidade (Iudícibus, 2010). Assim, ao fornecer informações de qualidade, a contabilidade oferece uma base útil para a tomada de decisões por parte de diversos usuários.

De fato, a contabilidade é uma das principais fontes de informação para decisão, análise e controle patrimonial, tanto no setor público quanto no privado. Conforme destaca Moura *et al.* (2017), é essencial que as informações contábeis sejam de alta qualidade para serem eficazes para os diversos tipos de usuários. Isso porque, conforme entendimento dos citados autores, informações contábeis inadequadas acarretam maiores custos de manutenção da entidade, assimetria de informações e proteção insuficiente aos gestores públicos.

Nessa mesma linha, Leuz e Verrecchia (2000) destacam que informações contábeis de alta qualidade ajudam a reduzir os custos de capital e diminuem a assimetria de informações entre a entidade e seus fornecedores externos. Ademais, melhoram a eficiência dos investimentos e a alocação de capital, além de tornar mais adequada a gestão de recursos sob responsabilidade da entidade (Young e Guenther, 2003).

A divulgação de informações contábeis de qualidade é particularmente importante para aqueles que utilizam os relatórios contábeis para fins de contratação de empréstimos, por exemplo, assim como para a tomada de decisões econômicas acerca de investimentos

e para avaliação da composição patrimonial de um órgão ou entidade pública.

Sob esse prisma, Messias *et al.* (2018) observa uma preocupação generalizada com a qualidade das informações financeiras no setor público, fazendo com que a padronização de relatórios financeiros tenha se tornado presente em nível internacional nas discussões acadêmicas de áreas relacionadas. Nesse sentido, a necessidade de uniformizar a informação contábil possui grande relevância para a gestão das instituições do setor público, tendo em vista seu impacto nos serviços disponibilizados para a sociedade.

De fato, o termo qualidade abrange diversos significados que buscam defini-lo e associá-lo a algo que seja adequado ao uso, capaz de atender às necessidades das pessoas, que cumpra um mínimo de conformidade com requisitos em seu processo de fabricação e que seja capaz de superar expectativas (Batista *et al.*; 2016).

Todavia, a qualidade será sempre um atributo inevitavelmente relacionado à percepção individual, pois é inerente a cada pessoa o reconhecimento e a avaliação da qualidade de determinada informação. Nesse sentido, a informação contábil, segundo Padoveze (2009, p. 52), deve ser gerida como um produto disponível para consumo e, na medida do possível, ser necessária porque é útil. Assim, para que a informação tenha utilidade, ela deve permitir ao usuário avaliar sua qualidade, conforme sua adequação e satisfação aos propósitos a que se destina (LEE *et al.*, 2002).

De acordo com Hendriksen e Van Breda (2009), uma informação é considerada relevante quando tem a capacidade de influenciar metas, compreensões ou decisões dos usuários, devendo ser fornecida de maneira oportuna. Para cumprir essas expectativas, a informação precisa ser confiável, representando corretamente os fenômenos que ela descreve, permitindo a verificação de suas fontes de modo a favorecer a comparabilidade das informações.

Essas características são percebidas pelos usuários da informação contábil durante a divulgação de relatórios e informes contábeis. Niyama e Silva (2011, p. 20) mencionam que “*na prática é impossível satisfazer a todos eles com a contabilidade, e a padronização passa a ser bem recebida*”, pois certas informações são comuns e necessárias para alguns tipos de usuário, como já destacado.

Diante disso, Pohlmann e Alves (2012) afirmam que a padronização das informações contábeis é essencial, pois reflete o desejo de segurança e objetividade na informação produzida, permitindo a comparação a longo prazo dos dados financeiros de uma entidade ou entre diversas instituições.

Sobre essa questão, no ano de 1996 os pesquisadores Wang e Strong desenvolveram uma estrutura conceitual que divide a qualidade dos dados em quatro categorias: intrínseca, contextual, representacional e de acessibilidade. Essas categorias abrangem características qualitativas como acurácia, objetividade, relevância, tempestividade, facilidade de compreensão, acessibilidade, entre outras.

Baseando-se nessa pesquisa, Karagul e Özdemir (2012), ao investigar a percepção da importância dos atributos de qualidade da informação entre acadêmicos e profissionais bancários, também descobriram que tanto o atributo da acurácia quanto o da segurança são altamente valorizados por ambos os grupos. Por seu turno, Susanto (2016) destaca que a informação contábil deve ser não apenas compreensível e confiável, mas também relevante e passível de comparação.

Essas características levantadas no meio acadêmico estão alinhadas com as disposições contidas na Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016). Essa estrutura faz parte das normas que os entes públicos brasileiros devem seguir ao fornecer informações financeiras através de suas demonstrações contábeis, relatórios e prestações de contas.

A Estrutura Conceitual define as características qualitativas e os predicados que tornam a informação útil aos usuários e ajudam a atingir os objetivos pretendidos pela publicização de relatórios contábeis, sendo elas a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

Ainda sobre a aplicação de atributos às informações financeiras produzidas pelo setor público, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 9ª edição, 2023) destaca ainda que “as restrições

*inerentes à informação são a materialidade, o custo-benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas”.*

O quadro a seguir apresenta as características qualitativas da informação contábil, com base no disposto na NBC TSP – Estrutura Conceitual, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

<b>Tabela 1 – Características qualitativas da informação contábil</b>	
<b>Característica Qualitativa</b>	<b>Resumo</b>
Relevância	As informações que possuem valor confirmatório ou preditivo têm o potencial de impactar de maneira relevante o alcance dos objetivos relacionados à criação e à disseminação da informação contábil.
Representação Fidedigna	A informação precisa refletir de forma fiel os fenômenos econômicos e outros que se deseja representar, garantindo que seja íntegra, imparcial e isenta de erros materiais.
Compreensibilidade	A compreensibilidade assegura que os usuários consigam entender o significado das informações, sendo fortalecida quando estas são organizadas e exibidas de forma clara e objetiva. Os relatórios contábeis devem fornecer dados de maneira que atendam às demandas e ao nível de conhecimento dos usuários, além de considerar a natureza das informações apresentadas.
Tempestividade	A tempestividade refere-se à disponibilização de informações aos usuários em tempo hábil para atender às necessidades de prestação de contas, responsabilização e apoio à tomada de decisões. A ausência dessa qualidade pode reduzir a utilidade das informações.
Comparabilidade	Permite que os usuários reconheçam semelhanças e distinções entre dois conjuntos de fenômenos, sendo essencial para a prestação de contas, responsabilização e apoio à tomada de decisões. É particularmente valiosa para comparar dados de períodos anteriores, informações futuras e para avaliar entidades públicas que ofereçam serviços similares.
Verificabilidade	Contribui para garantir aos usuários que os dados apresentados nos relatórios contábeis refletem de forma precisa os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se pretende representar. É fundamental que haja clareza tanto nas premissas utilizadas para a elaboração das

	informações divulgadas quanto nas metodologias aplicadas para sua compilação.
--	---

Fonte: NBC TSP - Estrutura Conceitual do Setor Público (CFC, 2016)

Após destacar as características da informação contábil, é importante ressaltar o atributo da representação fidedigna. Segundo Hendriksen e Van Breda (2015), essa característica é essencial para que se tenha confiança nas informações contábeis. Portanto, é crucial que as demonstrações contábeis retratem fielmente os fenômenos que se propõem a representar.

De fato, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade, para que os relatórios financeiros sejam considerados fidedignos, eles devem ser completos, neutros e livres de erros. É essencial que representem com precisão a realidade contábil, tornando assim as informações úteis para a tomada de decisões.

## **2.2. REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS**

Segundo as NBC TSP Estrutura Conceitual, as características qualitativas da informação incluída nos Relatórios Contábeis de Propósito Gerais (RCPG) são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil.

De acordo com Bezerra *et al.* (2014), uma falha comum na análise da divulgação das demonstrações financeiras brasileiras, incluindo as do setor público, é a omissão de informações completas, o que leva ao cumprimento parcial das normas e compromete a representação fiel das informações divulgadas.

Na prática, de acordo com esses autores, pode ser difícil garantir que a informação nos RCPG esteja completamente precisa, neutra e sem erros materiais. No entanto, deve haver esforço contínuo para que a informação seja a mais completa, neutra e livre de erros materiais. A omissão de certas informações pode resultar em uma representação inverídica ou enganosa do fenômeno econômico, tornando-as inútil para os usuários dos RCPG.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), informação contábil livre de erro material não significa precisão absoluta em todos os detalhes. Significa que não há erros ou omissões significativas que possam distorcer a descrição do fenômeno e que o processo utilizado para gerar a informação foi aplicado corretamente.

Na verdade, para essa autarquia especial corporativa, uma informação contábil pode ser relevante, mas pouco confiável em sua essência, de modo que seu reconhecimento pode gerar distorções nas demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma ação judicial contra a entidade são questionáveis, pode ser inadequado reconhecer o valor total da demanda no Balanço Patrimonial. No entanto, pode ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da ação em Notas Explicativas às demonstrações financeiras.

Desse modo, para ser considerada confiável, a informação deve representar de maneira adequada as transações e outros eventos que ela tem a intenção de representar. Assim, o Balanço Patrimonial, em uma determinada data, deve refletir corretamente as transações e eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade, desde que atendam aos critérios previstos para seu reconhecimento.

Na prática, segundo o CFC (2016), a maioria das informações contábeis carrega consigo o risco de não representar fielmente aquilo que pretende retratar. Isso pode ocorrer devido a dificuldades inerentes à identificação das transações ou eventos a serem avaliados, ou à aplicação de técnicas de mensuração e apresentação apropriadas para transmitir, de forma adequada, informações que correspondam a essas transações e eventos.

Nessa linha, o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) destaca que, para a informação contábil ser perfeitamente fidedigna, a representação deve ser completa, neutra e isenta de erros. Obviamente, a perfeição raramente será atingida. Entretanto, o objetivo da orientação do CPC é maximizar a qualidade da informação tanto quanto possível. Portanto, representação fidedigna não implica precisão absoluta em todos os detalhes.

Nesse sentido, o CPC deixa claro que informação financeira livre de erros significa que não há falhas ou omissões relevantes na descrição do fenômeno econômico e que o processo utilizado para gerar as

informações foi escolhido e aplicado corretamente. Por exemplo, a estimativa de preço ou valor não observável não pode ser considerada como precisa ou imprecisa.

Entretanto, a representação de uma estimativa pode ser considerada fidedigna se o valor for descrito claramente como uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo de estimativa foram devidamente explicadas, e se não houve erros na escolha e na aplicação do processo adequado para desenvolvimento da estimativa.

Conforme estabelecido pela NBC TSP - Estrutura Conceitual, quando os valores monetários em relatórios financeiros não puderem ser observados diretamente e precisarem ser estimados, surgem incertezas na mensuração. Assim, o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial na criação de informações financeiras e não compromete a utilidade dessas informações, desde que as estimativas sejam descritas e explicadas de maneira clara e precisa.

Com base nesse entendimento, é de se concluir que, se ativos e passivos estão de alguma forma relacionados, o uso de diferentes bases de mensuração para esses elementos pode gerar inconsistências contábeis. Essas inconsistências, por sua vez, podem resultar em representações não fidedignas de certos aspectos da posição patrimonial e do desempenho financeiro de determinada entidade.

Portanto, em certas circunstâncias, utilizar a mesma base de mensuração para ativos e passivos relacionados pode oferecer aos usuários das demonstrações contábeis informações mais úteis do que aquelas geradas pelo uso de diferentes bases de mensuração. Isso é especialmente relevante quando os fluxos de caixa de um ativo ou passivo estão diretamente ligados aos fluxos de caixa de outro ativo ou passivo.

Com base nesses conceitos, pressupõe-se que a presença de distorções de valor nas demonstrações consolidadas da União, apontadas nas auditorias financeiras realizadas pelo TCU, por exemplo, podem vir a indicar o comprometimento da representação fidedigna e, conseqüentemente, fragilidade na qualidade da informação contábil produzida pela União, tendo em vista que cabe à auditoria assegurar a confiabilidade dos dados contidos nos demonstrativos contábeis. Esse aspecto será detalhado no item 2.4 desta dissertação, sem antes dar destaque a seguir às características do RGPC e sua materialização por meio da elaboração do BGU.

## 2.3. RELATÓRIO GERAL DE PROPÓSITO CONTÁBIL E O BALANÇO GERAL DA UNIÃO

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2023), o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é o fornecimento de dados para prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e para tomada de decisões. Neste contexto, a NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016) recomenda que, para que a informação contábil seja útil aos seus usuários, ela deve possuir características qualitativas que estejam incluídas nos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG).

Uma das formas de divulgar a informação contábil é através das demonstrações financeiras, que devem apresentar dados com qualidade para cumprir o objetivo estabelecido na NBC TSP - Estrutura Conceitual, que é o de fornecer informações financeiras úteis aos usuários, permitindo avaliações sobre as perspectivas para fluxos futuros de capital e sobre a gestão patrimonial da entidade.

Nesse sentido, conforme o item 1.4 e subsequentes da NBC TSP - Estrutura Conceitual, os RCPG são essenciais para assegurar a transparência da informação contábil dos governos e devem ser desenvolvidos de modo padronizado para atender às necessidades de informações dos usuários em geral, e não apenas de grupos específicos.

Assim, os RCPG devem incluir diversos relatórios que abordam diferentes aspectos dos objetivos e do escopo da informação contábil. Eles devem abranger não apenas as demonstrações contábeis e suas notas explicativas, mas também outras informações que complementam e aprimoram esses demonstrativos.

De acordo com o item 2.4 da NBC TSP - Estrutura Conceitual, os RCPG são elaborados e divulgados principalmente para atender às necessidades de informação dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, especialmente quando estes não têm o poder de exigir da entidade pública a divulgação de informações específicas para atender às suas necessidades.

Assim, segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, os RCPG podem incluir informações sobre objetivos, custos e atividades planejadas para prestação de serviços, além dos recursos e suas fontes que serão destinados a essas atividades futuras. Essas informações

prospectivas são valiosas para a prestação de contas, responsabilização e para orientar a tomada de decisões.

Adicionalmente, informações sobre eventos econômicos que existam ou já tenham ocorrido podem também ter valor preditivo ao ajudar na formação de expectativas sobre o futuro. Por exemplo, dados que confirmem ou refutem previsões anteriores podem reforçar ou ajustar expectativas sobre o desempenho e os resultados futuros da prestação de serviços.

Assim, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis do CFC, as demonstrações contábeis fornecem informações qualificadas sobre a situação patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade. Essas informações são úteis para diversos usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas, tendo em vista que permitem uma avaliação da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, além da época e grau de certeza dessa geração de recursos.

De fato, conforme mencionado anteriormente, a posição patrimonial e financeira da entidade é influenciada pelos recursos econômicos que ela possui, sua estrutura financeira, sua liquidez e solvência, bem como sua capacidade de adaptação às mudanças do ambiente em que opera. Nesse sentido, informações sobre os recursos econômicos controlados pela entidade e sua habilidade, no passado, de modificar esses recursos são essenciais para prever a capacidade da instituição de gerar recursos no futuro.

Desse modo, informações sobre a estrutura financeira são fundamentais para prever necessidades de financiamento, assim como lucros e fluxos de caixa futuros que porventura serão distribuídos entre investidores da entidade. Essas informações também auxiliam na avaliação da probabilidade de sucesso da entidade na obtenção de financiamentos adicionais.

Por seu turno, informações sobre liquidez e solvência são cruciais para prever a habilidade da entidade de cumprir seus compromissos financeiros nos prazos estabelecidos. Vale ressaltar que, conforme definido pela NBC TSP Estrutura Conceitual, liquidez refere-se à disponibilidade de caixa no futuro próximo, considerando os compromissos financeiros do período respectivo, enquanto solvência diz respeito à disponibilidade de caixa no longo prazo para atender aos compromissos financeiros nos vencimentos.

Diante disso e segundo estabelecido pela NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Financeiras, as informações sobre a posição patrimonial e financeira são fornecidas principalmente pelo Balanço Patrimonial, que é um tipo de RGPC fundamental para a compreensão dos direitos e obrigações de uma entidade, sejam eles de curto ou longo prazos.

Além disso, as informações sobre as mutações patrimoniais são apresentadas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), que também é um relatório padronizado destinado ao registro das variações que ocorrem na posição patrimonial da entidade.

No âmbito da Administração Pública Federal, o Balanço Geral da União (BGU) é o principal RGPC, sendo, portanto, um documento contábil de extrema importância para se verificar a situação patrimonial da União por meio de contas representativas do patrimônio público por ela gerido, bem como dos atos potenciais da Administração Pública no que tange à gestão de recursos públicos.

Desse modo, o BGU apresenta, de forma consolidada, a situação patrimonial, financeira e orçamentária da União ao final de cada exercício financeiro, geralmente correspondente ao ano civil. O documento é elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), vinculada ao Ministério da Fazenda, e tem como objetivo principal fornecer informações detalhadas sobre a gestão dos recursos públicos, promovendo a transparência e a prestação de contas à sociedade e aos órgãos de controle.

O Balanço Geral da União reúne todas as informações financeiras, orçamentárias e patrimoniais da União, englobando os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público da União. Assim, este conjunto de demonstrativos reflete a execução do orçamento Governo Federal e a situação do patrimônio público ao final do exercício financeiro, proporcionando visão abrangente e detalhada da gestão dos recursos públicos.

Embora a grafia do termo "Balanço Geral da União" possa sugerir um relatório único, na verdade, ele é composto por vários demonstrativos contábeis e relatórios que seguem as normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Os principais componentes do Balanço Geral da União incluem diversos demonstrativos como o Balanço Orçamentário, que apresenta

a execução do orçamento público, mostrando as receitas previstas e realizadas, assim como as despesas autorizadas e efetivadas. O Balanço Financeiro também está incluído no BGU, sendo que seus dados evidenciam as entradas e saídas de recursos financeiros, destacando a movimentação de caixa e os saldos financeiros disponíveis. O Balanço Patrimonial também integra o BGU, e demonstra a situação patrimonial da União, incluindo ativos (bens e direitos), passivos (obrigações) e o patrimônio líquido.

Por sua vez, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) registra as alterações no patrimônio líquido da União, decorrentes de receitas, despesas e outros eventos que impactam o patrimônio. Já as Notas Explicativas complementam as informações de todos os demonstrativos acima mencionados, fornecendo detalhes adicionais e esclarecimentos sobre os dados contábeis.

Vale destacar ainda que o BGU também apresenta relatórios complementares que incluem informações sobre a dívida pública, transferências constitucionais, renúncias fiscais, entre outros aspectos relevantes. Nesse contexto, o BGU tem como um de seus principais objetivos a transparência, ao divulgar informações sobre a gestão dos recursos públicos, permitindo que a sociedade e os órgãos de controle monitorem e fiscalizem a administração pública.

Dessa forma, os demonstrativos que integram o BGU são ferramentas essenciais para uma governança pública mais eficaz, além de concretizar a exigência constitucional de prestação de contas pelo Governo Federal, demonstrando como os recursos públicos foram arrecadados e utilizados, oferecendo informações importantes para a formulação de políticas públicas e para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos.

Além disso, o BGU apoia o trabalho dos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), ao fornecer uma visão clara da situação financeira da União, incluindo dados sobre a dívida pública, receitas, despesas e resultados fiscais, possibilitando avaliações sobre a legalidade, legitimidade e eficiência da gestão pública.

## **2.4. AUDITORIA FINANCEIRA E SEU IMPACTO NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

De acordo com a NBC TA 200 (CFC, 2016), o objetivo da auditoria é aumentar a confiança dos usuários nas demonstrações contábeis, o que é obtido por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre a conformidade das demonstrações contábeis com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

Na maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião indica se as demonstrações contábeis estão apresentadas de forma adequada, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Desse modo, a auditoria realizada em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes permite que o auditor forme essa opinião.

Para exercício dessa função, as NBC TA 200 orientam que o auditor obtenha uma segurança razoável de que as demonstrações contábeis, consideradas em sua totalidade, estejam livres de distorções relevantes, sejam elas causadas por fraude ou erro. A asseguração razoável é um nível alto de segurança alcançado quando o auditor obtém evidências de auditoria apropriadas e suficientes para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. No entanto, a asseguração razoável não é um nível completo de segurança, devido às limitações inerentes à auditoria, onde a maioria das evidências de auditoria são persuasivas, isto é, visam suportar decisões sobre sua fidedignidade.

Em geral, segundo o CFC (2016), distorções detectadas em demonstrações financeiras são consideradas relevantes se puderem, individualmente ou em conjunto, influenciar as decisões econômicas dos usuários que se baseiam em seus dados. Assim, os julgamentos sobre a relevância são feitos levando em conta as circunstâncias específicas e considerando as necessidades dos usuários, bem como o tamanho ou a natureza da distorção, ou ambos.

Como a opinião do auditor é sobre as demonstrações contábeis como um todo, para o CFC não se deve dar destaque a distorções que não sejam significativas para as demonstrações financeiras como um todo. Desse modo, a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis deve determinar se elas estão elaboradas, em todos os principais aspectos, em conformidade com a estrutura de relatório

financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis.

Segundo a NBC TA 700, para formar essa opinião, o auditor de demonstrações financeiras deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorção relevante, independentemente de serem causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve considerar, entre outros aspectos, se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto.

O auditor deve considerar ainda se as demonstrações contábeis, conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável, divulgam corretamente as principais políticas contábeis escolhidas e aplicadas, levando-se em conta a relevância para a entidade e se foram apresentadas de maneira compreensível. O auditor também deve verificar se as estimativas contábeis e divulgações relacionadas feitas pela administração são razoáveis e se as informações nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis.

Segundo Silva *et al.* (2020), a presença da auditoria é fundamental para garantir a qualidade das informações contábeis, de modo que há relação direta entre a qualidade das informações contábeis e a asseguração por meio da aplicação de procedimentos de auditoria. Por sua vez, Moura *et al.* (2017), em seu estudo sobre os fatores que influenciam a qualidade das informações contábeis nas 100 maiores empresas listadas na bolsa de valores brasileira, constataram que a presença de auditorias tem impacto positivo na qualidade das informações contábeis, demonstrando assim a correlação entre os trabalhos de asseguração e a adequação da informação contábil.

Desse modo, pareceres de auditoria que relatam a existência de irregularidades e o grau de conformidade das demonstrações contábeis com as normas financeiras e de gestão patrimonial vigentes, entre outros aspectos, tornam-se fontes adequadas para apuração da qualidade das informações divulgadas, sendo fonte segura para avaliação da sua confiabilidade.

## 2.5. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCU

A auditoria financeira no setor público do Brasil é um campo de estudo que ainda tem recebido pouca atenção acadêmica. Todavia, entre os anos de 2011 e 2023, foram identificadas algumas pesquisas sobre o tema publicadas, sobretudo, em edições da Revista do TCU. Esses estudos foram conduzidos por Cavalcante e Dutra (2011), Dutra e Oliveira (2014), Dutra e Champomier (2014), Dutra (2020), Júnior (2021), Olga (2021), Ferreira e Aragão (2022) e Justino (2023).

O estudo mais antigo, conduzido por Cavalcante e Dutra (2011), focou na auditoria financeira e na avaliação das contas governamentais da República. Os autores discutiram a situação da auditoria financeira no Brasil na época, destacando a importância da colaboração entre o TCU e o Banco Mundial para melhorar as auditorias financeiras realizadas pelo Tribunal. Eles argumentaram que a auditoria financeira é um dos fatores que contribuem para uma boa avaliação por agências de classificação de risco.

Em 2014, Dutra e Oliveira realizaram novo estudo, também publicado na Revista do TCU, sobre a credibilidade dos governos e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) juntamente com as boas práticas de auditoria financeira. Eles descobriram que todas as nove EFS pesquisadas concordaram que uma auditoria financeira bem estruturada aumenta a confiabilidade das contas governamentais. Argumentaram que um processo de auditoria financeira organizado pode contribuir significativamente para o bom funcionamento dos órgãos e entidades governamentais, pois quanto maior a confiança, menor será o custo da desconfiança por parte de terceiros.

O custo associado à desconfiança pode ser compreendido como a falta de investimentos no país devido à desconfiança de potenciais investidores nos dados financeiros fornecidos pelo governo brasileiro. Dados financeiros não confiáveis podem ocultar, por exemplo, fraudes ou uma situação crítica de endividamento, e isso pode resultar na redução dos investimentos, especialmente os internacionais.

No mesmo ano, Dutra e Champomier realizaram uma comparação entre a corte de contas do Brasil e a da França, explorando aspectos como estrutura, origem, modelo adotado e institucionalização da auditoria financeira. Os autores identificaram que o processo de alinhamento dos procedimentos de trabalho da corte francesa às

normas internacionais de auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC) durou cinco anos (2001 a 2006) e foi motivado pela necessidade de conferir credibilidade às contas públicas. O caso francês corrobora a perspectiva de Dutra (2020), que aponta que as distorções tendem a diminuir durante o processo de implementação da auditoria financeira.

Os estudos mencionados mostram que a adoção da auditoria financeira por entidades de fiscalização superior tem grande potencial para melhorar a gestão de órgãos e entidades governamentais, aumentando a confiança dos investidores nesses países. Entretanto, segundo Kronbauer *et al.* (2011), o desenvolvimento dessa ferramenta e a avaliação de seus impactos na gestão pública exigem estratégia de longo prazo e um processo contínuo de investimentos.

No caso do Brasil, a Constituição Federal, por meio dos artigos 70 e 71, incumbiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) a função de auditar e apreciar as contas de governo e prestar assistência ao Poder Legislativo Federal em questões atinentes ao controle externo.

Em 2009, entretanto, o TCU obteve resultado ruim em pesquisa realizada pelo *Public Expenditure and Financial Accountability* (2009), programa patrocinado Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Bird) que buscou analisar a qualidade das auditorias públicas no mundo, tendo concluído que o TCU focava suas práticas de controle em análises legalistas.

O relatório indicou que o TCU não emitia um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do governo para verificar se apresentavam uma imagem fiel dos acontecimentos financeiros. Além disso, foi apontado que, para emitir esse parecer, o TCU precisaria ir além da prática atual de examinar legalmente as demonstrações e relatórios, focando na confiabilidade dos sistemas e na gestão dos controles que sustentam essas demonstrações e relatórios.

Como consequência disso, o TCU aprovou o Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, em que se comprometeu a seguir os padrões estabelecidos pela *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) para realização de auditorias financeiras, tendo criado cronograma em que convergiria seus procedimentos de auditoria para os padrões internacionais nos doze anos subsequentes à publicação do acórdão. Essa medida fomentou o desenvolvimento da

auditoria financeira pelo Tribunal que busca, por meio desse instrumento, aprimorar a *accountability* do Governo Federal.

De fato, o Tribunal tem ampliado seu escopo de atuação, consoante disposto no art. 16 da Resolução TCU nº 198/2020, que prevê a realização de auditorias para certificar as demonstrações financeiras do Ministério da Fazenda, do Ministério da Defesa, do Fundo do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) e o respectivo ministério supervisor e do Banco Central do Brasil.

Entretanto, Abreu (2021) afirma que algumas dificuldades foram encontradas ao longo desse processo de aumento de auditorias individuais, como o acesso aos dados de recebíveis da Receita Federal, visto que é necessário manter o sigilo fiscal previsto no código tributário nacional, o que “*comprometeu a auditoria*” do TCU nos exercícios de 2017 a 2019.

Fato é que quase uma década se passou e a Corte de Contas brasileira ainda passa pelo processo de implementação de sua estratégia de auditoria financeira, uma vez que o exercício de 2026 foi definido como marco para que 100% das demonstrações contábeis dos ministérios sejam analisadas e devidamente certificadas. Nesse sentido, inúmeras auditorias foram realizadas e tornaram-se acórdãos com deliberações com objetivo de aprimorar informações contidas nos demonstrativos contábeis. O impacto dessa atuação pode ser avaliado no que tange aos resultados verificados nas demonstrações contábeis do Balanço Geral da União.

Nesse contexto, considerando que o objetivo da auditoria financeira é garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis presentes nas prestações de contas, os seus resultados são indicadores importantes da melhoria da qualidade das informações nelas contidas.

O tipo de opinião emitida sobre esses demonstrativos é importante parâmetro para verificar a evolução dos resultados das auditorias, uma vez que seguem uma escala conforme o grau de confiabilidade das informações.

Na prática, o levantamento realizado pelo TCU no Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário aponta que, nos Estados Unidos, desde 1997, as demonstrações financeiras consolidadas do governo federal foram auditadas e nunca receberam certificado de confiabilidade devido a

problemas significativos nas demonstrações do Departamento de Defesa.

Por outro lado, enquanto na década de 1990 poucos Departamentos de Estado americanos obtiveram certificação sem ressalvas, em 2013, dos 24 departamentos, apenas o da Defesa não foi capaz de obter essa certificação, demonstrando a evolução da gestão financeira nos departamentos de Estado do governo federal dos EUA.

Para Dutra (2020), essa experiência nos EUA foi positiva, já que em 2018 apenas três dos 25 órgãos auditados receberam abstenção de opinião, uma realidade muito diferente de quando as auditorias financeiras começaram a ser realizadas, oportunidade em que apenas cinco órgãos receberam opinião sem ressalvas.

Ainda sobre a evolução da qualificação da opinião de auditoria, merece destaque o caso da Austrália, também citado no acórdão do TCU, que em 2013 obteve certificação com opinião sem ressalva em todas as 252 demonstrações financeiras governamentais, indicando um alto nível de transparência, integridade e credibilidade nas prestações de contas das entidades públicas daquele país, com elevada segurança sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis.

O Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário também menciona o caso da Suécia que, no exercício de 2010, teve apenas onze demonstrações financeiras com ressalvas, de um total de 282 auditadas. Em 2012, de um total de 251, esse número foi reduzido para quatro demonstrações financeiras. Dessas 251 demonstrações financeiras, 43 são de agências de grande porte, 203 de órgãos e entidades e cinco de empresas e fundações.

Como visto, a atuação fiscalizatória foi dimensionada pela análise do conjunto de certificados emitidos ao longo de um período, onde se verificou a evolução da opinião de auditoria sobre o conjunto de demonstrativos financeiros, podendo ser considerado um forte indicador da evolução da sua qualidade.

Nesse sentido, entende-se que uma pesquisa realizada sobre as conclusões proferidas pelos relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BCU tem o condão de revelar a evolução e o comportamento qualitativo dos dados contidos nesse RGPC sendo, portanto, a principal fonte de informação desta pesquisa para atingimento do objetivo por ela proposto.



3

# 3

## METODOLOGIA

### 3.1. MODELO CONCEITUAL

Este estudo é caracterizado como uma pesquisa com abordagem do tipo qualitativa, de caráter exploratório, com a utilização do procedimento técnico de estudo de caso acerca da evolução da qualidade das informações contábeis do Balanço Geral da União a partir da análise dos resultados das auditorias financeiras realizadas pelo TCU.

Segundo Ieciona Silva e Mendes (2013), uma pesquisa com abordagem qualitativa baseia-se na compreensão e na interpretação de fenômenos a partir de suas representações, opiniões, percepções e valores. Por sua vez, Silverman (2006) destaca que uma pesquisa sob a perspectiva qualitativa se aplica no caso em que o pesquisador pretende explorar a história que envolve determinado objeto ou o seu comportamento no cotidiano ao qual está inserido.

Quanto aos seus objetivos, Santos (2006) explica que uma pesquisa com abordagem qualitativa pode ser classificada como explicativa, descritiva ou exploratória. Sobre o tipo exploratório, Gil (2002) assevera que uma pesquisa com esse objetivo tem por finalidade proporcionar maior familiaridade com o problema estudado, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses e proposições para serem testadas futuramente por outros pesquisadores.

Nesse sentido, o caráter exploratório desta pesquisa pode ser reforçado pela proposta de traçar histórico e apresentar diagnóstico sobre a evolução dos resultados das auditorias financeiras do TCU no período sob exame, no intuito de verificar se houve melhoria nas informações financeiras prestadas por órgãos públicos federais, mediante a publicação de demonstrativos contábeis.

Quanto ao procedimento técnico utilizado na pesquisa, Gil (2002) destaca que o estudo de caso proporciona uma visão global do problema da pesquisa por meio da identificação dos possíveis fatores que o influenciam. Nesse sentido, escolheu-se realizar o estudo aprofundado das auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da

União, tendo em vista ser instrumento utilizado pela Corte de Contas para avaliação e asseguuração das informações contidas no Balanço Geral da União.

Além disso, a escolha do órgão federal de controle externo também permite à pesquisa legar modelo de avaliação dos resultados das auditorias financeiras aplicáveis aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, tendo em vista a similaridade da missão institucional desses órgãos públicos.

No que se refere aos procedimentos de coleta para juntar as informações necessárias à construção dos raciocínios em torno do tema, uma pesquisa exploratória pode envolver experimentos, estudos de caso, levantamento bibliográfico ou análise documental Gil (2002).

No que toca à análise documental, Junior *et al.* (2021) estabelece que esta técnica de pesquisa consiste em coletar dados exclusivamente a partir de documentos, com o objetivo de extrair informações presentes neles para entender determinado fenômeno. O processo de coleta envolve a aplicação de métodos e técnicas voltadas para a obtenção, interpretação e análise de um conjunto de documentos.

De fato, os pesquisadores Silva *et al.* (2009) argumentam que os documentos são fontes primárias para os pesquisadores, sendo que a sua análise deve envolver um conjunto de verificações realizadas a partir dos documentos analisados, a fim de lhes atribuir um significado relevante em relação a um problema de pesquisa.

A partir desses conceitos iniciais, a presente pesquisa acadêmica pode ser classificada como do tipo qualitativa, cujo objetivo é explorar informações por meio da utilização da técnica de análise documental para levantamento do conteúdo de relatórios de auditoria financeira produzidos pelo Tribunal de Contas da União, a partir da publicação do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

Por meio da análise de conteúdo desses relatórios, por exemplo, foi possível verificar os resultados dos trabalhos de asseguuração realizados pela Corte de Contas sobre as demonstrações contábeis consolidadas da União, por meio dos quais se identificou, ao longo do período de 2014 a 2023, o quantitativo de distorções verificadas nos demonstrativos objeto das auditorias financeiras realizadas, a

concentração de falhas em determinados grupos de contas e os tipos de opinião de auditoria emitidas entre 2014 e 2023.

Essas informações, por sua vez, permitiram traçar diagnóstico sobre o comportamento da qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis integrantes do BGU, que é o principal Relatório Geral de Propósito Contábil (RGPC) produzido no âmbito da Administração Pública Federal.

### **3.2. FONTE DOCUMENTAL, POPULAÇÃO E AMOSTRA**

A fonte documental desta pesquisa qualitativa exploratória foi o sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União, por meio do qual é disponibilizada “Pesquisa Integrada” onde foi possível acessar os Acórdãos e a jurisprudência da Corte de Contas, com a utilização de parâmetros de pesquisa como o tema da fiscalização, o número das deliberações e o ano em que ocorreram, o relator da fiscalização, o colegiado que apreciou a auditoria, a data de realização da sessão, o órgão ou entidade pública fiscalizada, dentre outros dados gerais sobre as auditorias.

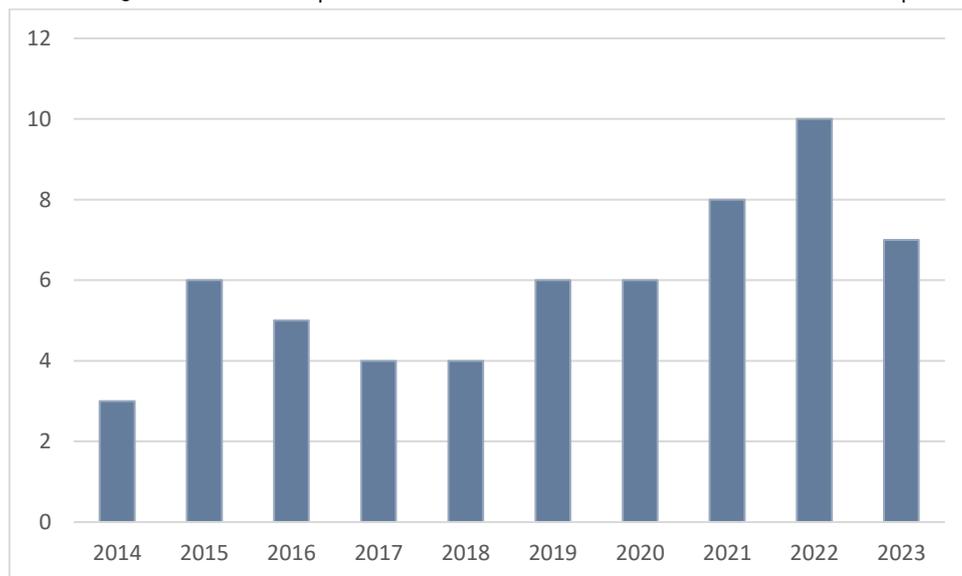
Utilizou-se para levantamento das informações, ainda, o sistema e-TCU Gerencial, onde foi possível acessar determinadas peças processuais e o conteúdo de documentos classificados como públicos, nos termos do art. 8º da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação). Essa ferramenta foi utilizada como alternativa para os casos em que não houve Acórdão deliberando sobre os resultados de determinadas auditorias, como foi o caso das auditorias do BGU relativas aos exercícios de 2014 a 2020, conforme consta do Apêndice B desta dissertação, oportunidade em que a “Pesquisa Integrada” não foi adotada como principal método de coleta de dados.

O processo de seleção dos documentos para análise teve como ponto de partida todos os relatórios de auditoria financeira elaborados pelo TCU a partir do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário. Essa decisão foi tomada considerando que tal deliberação estabeleceu nova estratégia voltada para o Tribunal assegurar com elevado grau de confiabilidade a credibilidade do Balanço Geral da União, por meio da integração das atribuições constitucionais e legais relacionadas à certificação das contas ordinárias e de governo, além da ampliação progressiva do número de demonstrações financeiras submetidas à auditoria.

Nesse sentido, a seleção da amostra foi intencional, contemplando os relatórios de auditoria financeiros produzidos pelo TCU a partir de marco que visou garantir maior transparência às informações financeiras e credibilidade às demonstrações contábeis dos órgãos e entidades pertencentes ao Governo Federal.

De início, identificou-se a autuação de 49 processos, conforme Apêndice B, os quais foram criados para realização de auditorias em demonstrações financeiras de órgãos e fundos ou em ciclos contábeis específicos, assim entendido o conjunto de operações financeiras relacionadas a um mesmo tema relacionado à natureza da operação contábil financeira, a exemplo da administração tributária e da dívida pública federal (DPF). O gráfico 1 adiante ilustra o quantitativo de processos de auditoria financeira autuados pelo TCU ao longo dos 10 anos pesquisados.

**Gráfico 1** – Quantidade de processos de auditoria financeira autuados pelo TCU



Fonte: [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br) (Pesquisa Integrada)

Fizeram parte do levantamento, também, os processos autuados para apreciação das contas prestadas pelo Presidente da República (PR) para fins de emissão de parecer prévio sobre a gestão da autoridade suprema do Estado, chefe do Poder Executivo Federal.

Vale destacar que a autuação de processos dessa natureza pelo TCU ocorre em todos os exercícios, por força da competência da Corte de Contas estabelecida no art. 71, inc. I, da Constituição Federal, de apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio.

O relatório que aprecia as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República conta com capítulo específico, de número 5 (cinco), que apresenta os resultados e as conclusões sobre o conjunto das auditorias financeiras realizadas pela Corte de Contas, cujo objetivo final é apresentar opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas relativas ao exercício sob exame, sendo, portanto, insumo relevante para a consecução desta pesquisa. Nesse sentido, ao final do levantamento, foram identificados ao todo 59 processos que tratam sobre auditoria em demonstrações contábeis do Governo Federal.

É de se destacar que não foi possível observar padrão de autuação de processos ao longo da série pesquisada, exceto quanto às auditorias financeiras sobre o BGU e conseqüentemente sobre as contas do PR, os quais foram constituídos regularmente em todos os exercícios pesquisados. Os demais processos de auditoria financeira autuados pela Corte de Contas seguiram critérios relacionados à materialidade dos saldos financeiros geridos por determinados órgãos, em especial o Ministério da Fazenda e o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS).

Entretanto, essas auditorias não ocorreram com a mesma abrangência durante toda a série pesquisada, uma vez que, em determinados exercícios, os demonstrativos contábeis contemplaram informações relacionadas à estrutura de determinado órgão que não se manteve constante durante o período de 2014 a 2023.

Exemplo dessa situação pode ser dada em relação à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), órgão responsável pela administração da maioria dos imóveis de uso especial da União, bem como da integralidade dos imóveis dominiais do ente federal, nos termos do art. 44 do Decreto nº 12.102/2024. Entre 2018 e 2022, esse órgão esteve vinculado ao então Ministério da Economia, por força do revogado Decreto nº 9.679/2019. Nesse sentido, o escopo da asseguarção de auditoria sobre as demonstrações contábeis daquele Ministério, naquele período, incluiu valores de ativos imobilizados da SPU. Entretanto, nos demais exercícios, os valores dos ativos da SPU não fizeram parte do escopo da auditoria financeira do órgão vinculador.

De fato, a partir de 2023, a SPU vinculou-se ao recém-criado Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Público (MGI), por força do mencionado Decreto nº 12.102/2024, deixando de compor o escopo dos trabalhos de asseguarção de informações financeiras sobre o

Ministério da Fazenda, órgão que sucedeu o então Ministério da Economia.

Observou-se, ainda, que determinados processos de auditoria foram autuados para certificar ciclos contábeis específicos, como foi o caso dos passivos atuariais da União. Todavia, não houve trabalhos de certificação dessas provisões durante toda a série histórica estudada, uma vez que não havia registro dessas projeções de despesa, que ora foram administradas pelo Ministério da Fazenda, ora estavam sob a gestão do Ministério da Previdência Social. Nesse caso, não houve análise específica sobre os processos que não mantiveram o escopo no transcurso de todo o período abrangido pela pesquisa.

Constatou-se, ainda, que o número de processos autuados aumentou ao longo do período estudado, tendo em vista o ingresso de novos órgãos entre as unidades jurisdicionadas objeto de auditorias financeiras do TCU, como foi o caso do Ministério da Defesa, que integrou o conjunto de auditorias realizadas pelo Tribunal a partir de 2022, por força do art. 16, inc. II, da Decisão Normativa TCU nº 198/2022. Nesse caso, não houve análise específica sobre os processos cujo objeto não foi mantido ao longo de todo o período abrangido pela pesquisa.

Assim, diante dessas circunstâncias e no intuito de traçar histórico evolutivo sem interrupções temporais ou variações no escopo das auditorias, optou-se por efetuar a análise dos resultados daqueles trabalhos que foram regularmente realizados ao longo de 2014 a 2023, de modo a obter resultados uniformizados a partir dos trabalhos selecionados, permitindo a avaliação ininterrupta da qualidade das demonstrações contábeis objeto das auditorias mantidas durante toda a série histórica.

Vale frisar que a auditoria nas demonstrações contábeis integrantes do BGU utiliza a metodologia de auditoria financeira denominada Auditoria Financeira de Grupo, prevista na NBC TA 600 (R2) – Auditoria das Demonstrações Contábeis de Grupo, a qual é aderente à Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai) de número 1600, emitida pela Intosai.

De acordo com essa norma, para emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas, são identificados os principais componentes e contas significativas, com base na materialidade dos saldos financeiros.

Nesse sentido, a auditoria do BGU engloba os resultados das demais auditorias realizadas pela Corte de Contas em determinado exercício, incorporando os resultados e distorções de valor considerados mais relevantes por aquelas fiscalizações, isto é, com impacto no nível das demonstrações contábeis consolidadas da União.

Diante disso, foram analisados os relatórios das auditorias financeiras realizadas sobre o Balanço Geral da União (BGU), assim como os relatórios que integram o Capítulo 5 do relatório sobre as Contas do Presidente da República, os quais reúnem as conclusões mais significativas de todas as auditorias financeiras anuais e que impactam os valores registrados no BGU, assim como a opinião do Plenário do TCU sobre a fidedignidade das informações contábeis.

A partir da análise dos resultados desses trabalhos, em que há objeto semelhante ao longo da série histórica pesquisada, foi possível identificar o comportamento qualitativo das informações financeiras divulgadas por meio de demonstrativos contábeis, tendo em vista a diminuição ou ausência de apontamentos sobre determinadas distorções identificadas, ou o contrário, quando houve aumento de apontamentos sobre distorções do valor nos saldos contábeis apresentados ao longo do período pesquisado.

### **3.3. ETAPAS DA COLETA E ANÁLISE**

Feita a seleção dos relatórios de auditoria para pesquisa, procedeu-se em seguida à análise de conteúdo dos relatórios como método de saída dos dados, a qual foi realizada pessoalmente e sem auxílio de *software*. A intenção foi de aprofundar o conhecimento acerca do teor dos relatórios selecionados, oferecendo maior segurança à formação do ponto de vista sobre as informações analisadas.

O exame promovido visou identificar, sistematizar e catalogar informações sobre as características das distorções identificadas, sua natureza e montante, assim como as decisões e recomendações propostas pelas fiscalizações realizadas pelo Tribunal e o tipo de opinião de auditoria proferida.

No que toca ao significado do termo “distorção”, a NBC TA 450, que regulamenta a avaliação das distorções identificadas durante a auditoria, define que se trata da diferença entre o valor divulgado, apresentação, classificação ou divulgação de um item nas

demonstrações contábeis e o valor, apresentação, classificação, ou divulgação que é necessário para que o item esteja em conformidade com o relatório financeiro aplicável.

Tendo em vista que esta pesquisa se propõe a avaliar a qualidade da informação contábil a partir da sua representação fidedigna, que por sua vez se refere à representação de fenômenos livres de erro material, assim entendida a exatidão no registro contábil, consoante estabelece a NBC TSP – Estrutura Conceitual, fez-se seleção de todas as distorções de valor apontadas nos relatórios de auditoria, sua natureza e características, assim como sua frequência e impacto perante os grupos de contas que compõem as demonstrações contábeis.

Vale frisar que as distorções de valor podem ser positivas ou negativas, isto é, podem ter como efeito superavaliar o saldo de uma determinada conta contábil, aumentando de forma errônea seu valor; ou subavaliar o saldo, se porventura diminui o montante de modo falho.

Na presente pesquisa não foi considerado o efeito da distorção na conta contábil, uma vez que o conjunto de distorções podem vir a reduzir o valor global do seu impacto nas demonstrações contábeis, já que erros a maior são compensados por falhas com impacto negativo.

Desse modo, como o objetivo da pesquisa é avaliar a qualidade da informação contábil por meio do levantamento das distorções de valor contidas nas demonstrações contábeis, a compensação entre distorções positivas e negativas diminuiria o impacto delas no demonstrativo contábil, prejudicando a compressão da transação e o cálculo da magnitude da falha no demonstrativo. Assim, todas as distorções foram consideradas de forma independente, somando-se cada uma e verificando seu impacto em termos percentuais.

Acerca desse impacto, cabe destacar que ele ocorre em diferentes níveis a depender da natureza da conta onde foi identificada a distorção de valor. Nesse sentido, se a falha se localiza em conta que registra direitos realizáveis a curto prazo, ela impacta o saldo da conta propriamente dita, o grupo ao qual ela pertence (Ativo Circulante), o elemento do demonstrativo contábil (Ativo), além do demonstrativo contábil por si só (Balanço Patrimonial).

Por outro lado, se a distorção ocorre em conta de obrigações a longo prazo, seu impacto afeta, além do saldo da conta onde a falha foi verificada, o grupo ao qual a conta pertence (Passivo Não Circulante), o

elemento da demonstração contábil (Passivo) e o demonstrativo como um todo (BP).

Nesse sentido, há diversas formas de mensuração do impacto da distorção de valor, razão pela qual nesta pesquisa optou-se por adotar apenas um referencial para permitir comparação entre todas as 124 distorções de valor identificadas na série compreendida entre 2014 e 2023.

O referencial utilizado para cálculo do impacto percentual da distorção de valor foi o montante registrado no Ativo Total do Balanço Patrimonial de cada exercício em que ocorreu a falha, tendo em vista que esse referencial foi adotado em 70% das auditorias financeiras realizadas pelo TCU para determinação da materialidade para as demonstrações contábeis do BGU, assim como a materialidade dos respectivos componentes significativos.

Em relação à materialidade, é importante esclarecer que, conforme a NBC TA 320 (R1), trata-se de parâmetro utilizado pelo auditor no planejamento e execução da auditoria, bem como na avaliação do impacto das distorções identificadas e das distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente.

Assim, a materialidade na auditoria financeira pode ser definida como um conceito que estabelece os níveis a partir dos quais as distorções nas demonstrações financeiras são consideradas relevantes. Esses limites determinam quando o auditor julgará que as informações contêm distorções significativas, o que pode influenciar sua opinião de auditoria.

Ainda sobre a metodologia de análise, foi dado enfoque sobre a evolução dos dados coletados durante o período de 2014 até 2023, tendo em vista que o ano inicial equivale ao da implantação da nova estratégia de implantação de auditoria pelo TCU. Por sua vez, o exercício de 2023 é o último em que há Acórdão em que se aprecia os trabalhos de asseguarção das equipes de auditoria. As demonstrações financeiras relativas ao exercício de 2024 não entraram na amostra, uma vez que ainda não foram apreciadas pela Corte de Contas até o encerramento desta pesquisa.

A coleta foi estruturada considerando os resultados das auditorias financeiras realizadas, sendo realizada análise documental

para levantamento das características das distorções verificadas, seus quantitativos, montantes e sua representatividade frente aos grupos de contas que compõem as demonstrações financeiras, além dos tipos de opiniões de auditoria emitidas nos trabalhos realizados e outros elementos que possam demonstrar a efetividade desse tipo de instrumento de controle.

Feitas essas considerações acerca do critério para seleção das auditorias objeto de análise documental, serão expostos, no tópico a seguir, os resultados obtidos na pesquisa. Por último, ainda acerca da metodologia desta pesquisa, consta do Apêndice A, a matriz metodológica que sintetiza os procedimentos utilizados no levantamento de informações para a execução dessa pesquisa.



4

## 4

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1. ANÁLISE DESCRITIVA DOS RESULTADOS DAS AUDITORIAS

De início, cumpre destacar que todos os exercícios da série histórica pesquisada apresentaram informações nos relatórios de auditoria do TCU sobre distorções de valor no BGU.

Há que se ressaltar, todavia, que a partir da análise dos relatórios das auditorias do BGU, foi possível verificar que nem todos os trabalhos abrangeram a completude das demonstrações financeiras que integram o BGU, assim entendidos o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), o Balanço Orçamentário (BO), o Balanço Financeiro (BF), a Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), assim como as correspondentes Notas Explicativas (NE).

Não houve movimento de ampliação contínuo das demonstrações financeiras auditadas, tendo sido verificado, inicialmente, abrangência de todos os demonstrativos integrantes do BGU. Nesse sentido, foi verificado que apenas os relatórios de auditoria financeira do BGU elaborados pelo Tribunal referente aos exercícios de 2015, de 2016 e de 2023, que a integralidade das demonstrações financeiras foi objeto de auditoria, tendo em vista que assim ficou expresso no certificado de auditoria emitido.

De fato, nos exercícios de 2017 a 2022, não há informação, nos relatórios e certificados de auditoria, de que houve a realização de procedimentos específicos para certificação das informações contábeis contidas na DMPL. Idêntica situação ocorre com a DFC, que no mesmo período não foi mencionada como integrante do objeto das auditorias pelo Tribunal.

Quanto ao Balanço Orçamentário, não há nos exercícios de 2017 e de 2018 informação de que o demonstrativo integrou o escopo dos trabalhos de asseguarção realizados pela Corte de Contas. Ademais, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) não foi mencionada

como demonstração financeira integrante do escopo dos trabalhos de auditoria no exercício de 2018.

Por outro lado, o Balanço Patrimonial e as Notas Explicativas foram mencionados como demonstrativos e informações regularmente auditadas em todas as fiscalizações que o Tribunal efetuou no contexto dos trabalhos de certificação do BGU, desde o exercício de 2014 até o ano de 2023.

Por ser o Balanço Patrimonial a demonstração financeira mais auditada pelo TCU de forma contínua, a análise dos resultados das auditorias sobre suas informações reflete de maneira mais consistente a existência, porventura, de avanços no que se refere à qualidade das informações contábeis registradas.

É importante salientar que a análise das distorções identificadas pelo TCU no Balanço Patrimonial está alinhada com o novo modelo de contabilidade pública implementado a partir de 2014. Nesse ano, foi adotado o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que marcou a transição de um modelo de contabilidade pública com foco orçamentário para uma abordagem mais ampla, valorizando a informação patrimonial. Essa mudança visa fortalecer a transparência das contas públicas e apoiar o gestor público na tomada de decisão.

De fato, segundo a NBC TSP 11 (CFC, 2018), o Balanço Patrimonial é demonstrativo que permite visão de continuidade de órgãos e entidades públicas, uma vez que apresenta informação sobre a situação patrimonial dentro de um contexto de longo prazo. Ademais, sua estrutura padronizada permite a comparar dos resultados das auditorias nos grupos de contas que integram o demonstrativo, facilitando a identificação de aumentos ou diminuições na quantidade de distorções de valor em suas informações. Adiante segue tabela contendo o levantamento das demonstrações financeiras objeto das auditorias realizadas no BGU entre os exercícios de 2014 e 2023.

**Tabela 2 – Demonstrações contábeis do BGU auditadas pelo TCU**

Exer cício	Balanço Patrimonial (BP)	Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanço Orçamentá rio (BO)	Demonstra ção de Fluxo de Caixa (DFC)	Demonstra ção das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	Notas Explicativa s
2023	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado
2022	Auditado	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Auditado
2021	Auditado	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Auditado
2020	Auditado	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Auditado
2019	Auditado	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Auditado
2018	Auditado	Não informado	Não informado	Não informado	Não informado	Auditado
2017	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Não informado	Auditado
2016	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado
2015	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado	Auditado
2014	Auditado	Auditado	Auditado	Não informado	Não informado	Auditado

Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Foram identificadas, entre os exercícios de 2014 e 2023, ao todo, 124 falhas em informações contábeis divulgadas, que comprometeram a representação fidedigna do principal demonstrativo contábil que compõe o BGU, conforme a tabela 3 adiante. Esse quadro apresenta a distribuição das distorções de valor organizadas segundo o exercício auditado e o grupo de contas do Balanço Patrimonial onde se localizava a falha.

A título de comparação, e conforme destacado no item 2.5 desta dissertação, em 2013 a Austrália obteve certificação com opinião sem ressalva em todas as demonstrações financeiras governamentais, o que

ilustra o tamanho do desafio a ser enfrentado no setor público federal no que toca à qualidade das informações constantes do BGU.

Sobre a disposição dos dados apresentados, cabe destacar que a análise dos resultados nesta pesquisa seguirá a mesma de organização das informações do Balanço Patrimonial que, nos termos da NBC TSP 11, estrutura os dados em grupos de contas divididos entre ativo circulantes e não circulante e passivos circulante e não circulante, de modo que os bens, direitos e obrigações sejam apresentados por ordem de liquidez.

<b>Tabela 3 – Quantidade de distorções de valor no Balanço Patrimonial do BGU</b>											
<b>Grupos do Balanço Patrimonial</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>Total</b>
Ativo Circulante	1	0	5	2	0	0	1	2	4	1	16
Ativo Não Circulante	3	2	8	5	5	5	6	2	3	3	42
Passivo Circulante	2	0	2	1	0	2	3	1	2	2	15
Passivo Não Circulante	1	4	3	2	4	2	7	6	3	2	34
Patrimônio Líquido	2	0	2	1	0	0	0	1	6	5	17
<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>20</b>	<b>11</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>17</b>	<b>12</b>	<b>18</b>	<b>13</b>	<b>124</b>

Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Por meio dos dados acima apresentados, é possível verificar que há exercícios em que não ocorreram distorção de valor em saldos que integram as contas contábeis do grupo Ativo Circulante, conforme verificado nos exercícios de 2015, 2018 e 2019. O mesmo ocorrendo em relação ao Passivo Circulante, que não apresentou falhas em 2015 e 2018 e ao Patrimônio Líquido, que esteve isento de distorções dessa natureza em 2015, 2018 e 2019.

Entretanto, o Ativo Não Circulante e o Passivo Não Circulante apresentaram distorções de valor em todos os exercícios examinados. Desse modo, nos últimos 10 (dez) anos em o TCU realizou auditorias financeiras no BGU, sempre ocorreu relato de falhas nas informações contábeis desses grupos de contas. Isso indica que os bens, direitos e obrigações de longo prazo são aqueles que em que houve o maior

número de relatos de problemas relacionados à qualidade da informação contábil do Governo Federal.

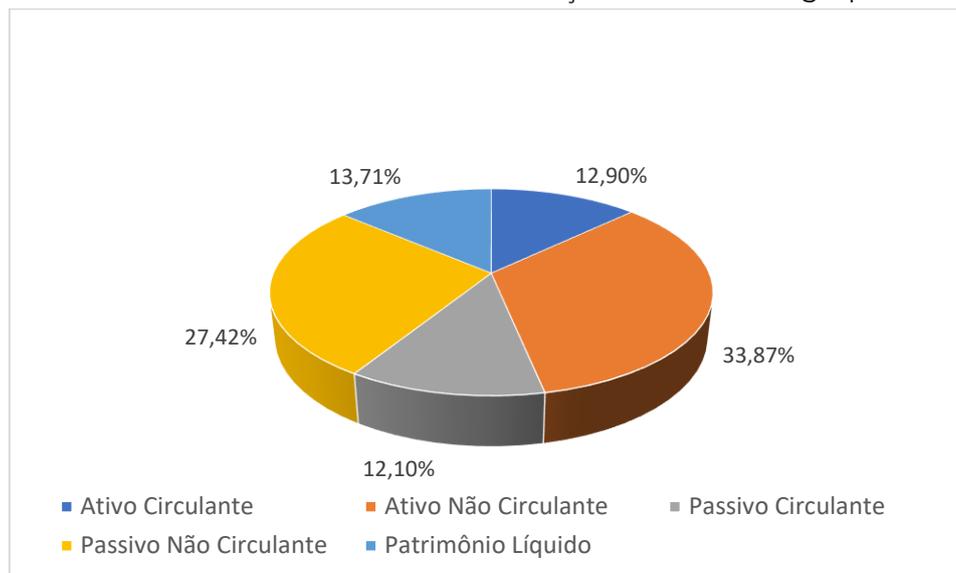
Vale destacar que as informações constantes do Ativo Não Circulante abrangem desde créditos a receber de longo prazo, o que inclui informações sobre empréstimos concedidos pela União a entes subnacionais ou créditos do ente federal perante contribuintes que tiveram débitos inscritos na Dívida Ativa da União, assim como eventuais registros de perdas decorrentes da frustração na cobrança desses créditos.

Pelo lado do Passivo Não Circulante, é de se salientar os saldos contábeis representam, dentre outras informações, valores relativos a empréstimos financeiros obtidos pela União mediante emissão de títulos da dívida pública, assim como provisões de valores a serem pagos com despesas referentes à previdência social de segurados, sejam eles vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) ou outros regimes de previdência geridos pela União, como o Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos civis (RPPS).

Nesse sentido, as informações de longo prazo, sejam relacionadas a ativos ou passivos, requerem, ao serem geradas, a realização de cálculos e projeções sobre seus saldos, uma vez que abrangem operações com incidência de juros, atualizações monetárias, estudos acerca da expectativa de adimplência de créditos da União, bem como cálculos atuarias sobre despesas futuras com o pagamento de aposentadorias e pensões.

A complexidade na apuração desses valores é fator que justifica a ocorrência frequente de distorções nos grupos de contas “não circulante”, tanto do ativo, quanto do passivo do Balanço Patrimonial integrante do BGU. De fato, o gráfico 2 ilustra o percentual de distorções de valor segundo cada grupo de contas do BP.

**Gráfico 2** – Percentual de ocorrência de distorções de valor nos grupos de contas

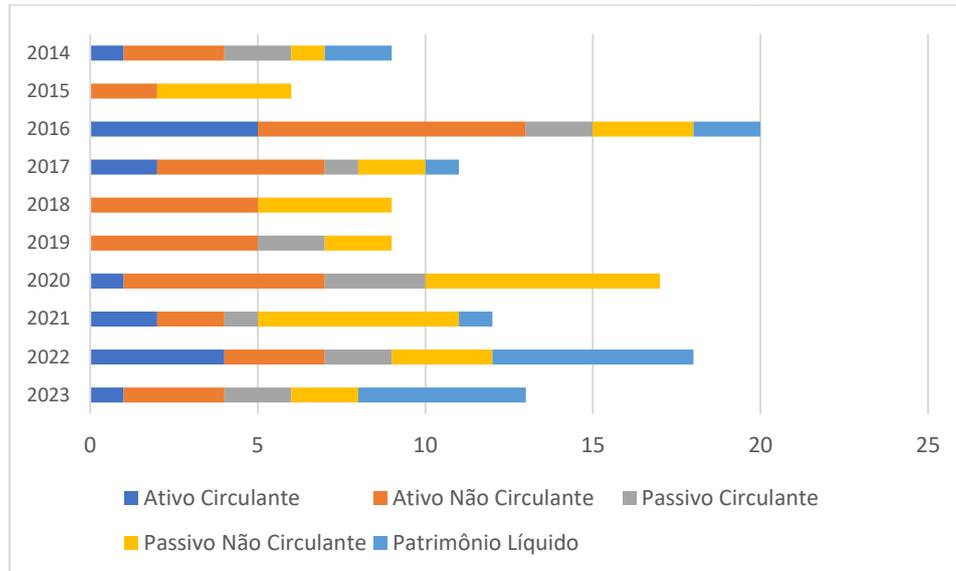


Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Como visto, aproximadamente 60% das falhas de valor verificadas no Balanço Patrimonial referem-se a contas cuja realização do direito ou exigibilidade da obrigação é de longo prazo, isto é, superior a 12 (doze) meses a partir da data de encerramento das demonstrações financeiras.

Outro dado relevante extraído do levantamento inicial (Tabela 3) é o de que, desde o exercício de 2021, isto é, nos últimos 3 (três) anos, houve apontamentos nos relatórios de auditoria sobre falhas em saldos contábeis contidos em todos os grupos de contas que compõem o Balanço Patrimonial. Esses quantitativos indicam que não tem havido diminuição contínua no número de falhas, o que demonstra, de pronto, que atualmente existe espaço para incremento da qualidade das informações contábeis apresentadas pela União por meio do BGU.

O gráfico 3 revela que, nos 4 (quatro) últimos exercícios auditados pelo TCU, por exemplo, não há indicação acerca do decréscimo do número de falhas. Pelo contrário, aproximadamente 48% de todas as distorções de valor identificadas nos relatórios de auditoria dos últimos 10 (dez) anos estão concentradas nas demonstrações contábeis do exercício de 2020 em diante.

**Gráfico 3** – Quantidade de distorções de valor nos Balanços Patrimoniais

Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Sobre esses dados, todavia, há que se destacar o exercício de 2016 como aquele que apresenta o maior número de distorções de valor no Balanço Patrimonial do BGU, alcançando 20 (vinte) apontamentos no relatório de auditoria daquele ano. A presente pesquisa indica que uma das causas para esse aumento pode ser creditado ao incremento substancial no número de auditores alocados pelo TCU no conjunto de fiscalizações que subsidiaram a certificação da fidedignidade das informações do BGU daquele exercício.

De fato, segundo consulta ao relatório da auditoria relativa ao exercício de 2015, constatou-se que houve o emprego de 10 (dez) auditores federais de controle externo (AUFC) no conjunto de fiscalizações realizadas naquele exercício. Por outro lado, em 2016, foram designados 19 (dezenove) auditores para atuar nas auditorias que integram o conjunto de fiscalizações envolvendo o BGU. Esse dado é um fator importante a ser considerado sobre o elevado número de distorções detectadas entre um exercício e outro.

Na prática, desde o início da implantação da estratégia de fortalecimento da auditoria financeira de que trata o Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, o Tribunal tem aumentado o número de auditores alocados nas fiscalizações, o que deve ser ponderado na análise sobre a evolução do quantitativo de falhas contido nas informações apresentadas no BGU ao longo de 2014 a 2023.

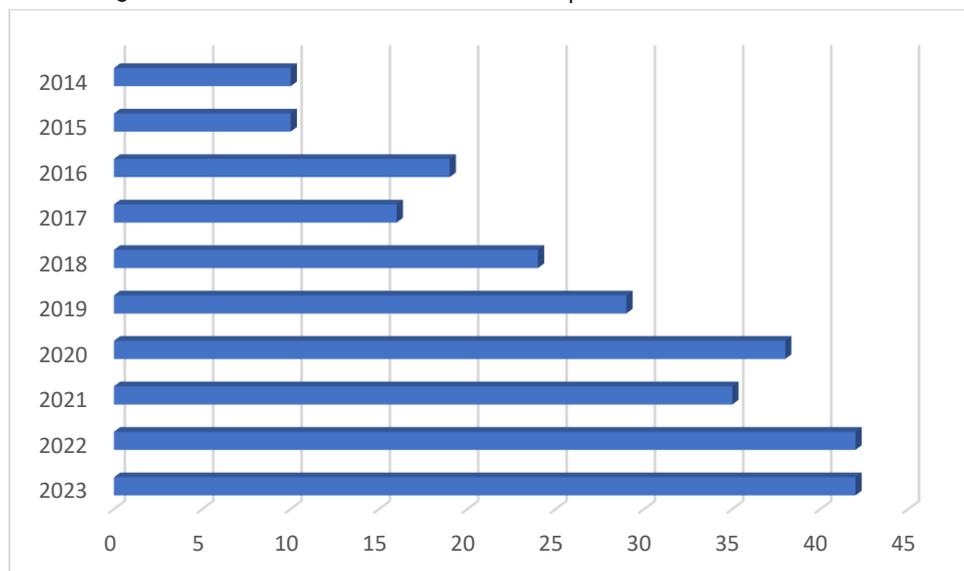
De fato, segundo consulta aos relatórios de auditoria, verificou-se que a partir do exercício de 2020, por exemplo, o Tribunal atingiu o contingente de mais de 30 (trinta) AUFC dedicados ao trabalho de auditoria financeira, o que colabora para que os anos mais recentes sejam justamente aqueles que apresentam a maior quantidade de falhas.

No ano de 2022, por exemplo, a Resolução TCU nº 347/2022 criou a Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas (AudFinanceira), que conferiu ainda mais estrutura para a realização de certificação das informações do BGU, tendo em vista que unificou, numa mesma unidade fiscalizadora, diretorias que atuavam com trabalhos de asseguaração dispersas em outras unidades técnicas do Tribunal.

Assim, a partir da criação da AudFinanceira, o contingente de servidores alocados nas auditorias financeiras atingiu o número de 42 auditores federais de controle externo, sendo o maior quantitativo desde a publicação do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

Todavia, vale destacar que o TCU sempre contou com número de auditores considerado aquém da média adotada pelas demais Entidades de Fiscalização Superior (EFS) que integram a Intosai, a qual atingia o contingente de 350 auditores no levantamento realizado pelo Tribunal no âmbito do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário. O gráfico 4 adiante ilustra a evolução desse contingente alocado nas auditorias financeiras do TCU entre os exercícios de 2014 a 2023.

**Gráfico 4** – Quantidade de auditoria alocados pelo TCU nas auditorias financeiras



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

O aumento do contingente de auditores contribuiu para o crescimento do número de apontamentos realizados nos relatórios de auditoria, em especial a partir do ano de 2020, já que foi uma força de trabalho maior permitiu a ampliação da extensão de procedimentos de auditoria e da quantidade de testes adicionais sobre transações e saldos contábeis registrados nos demonstrativos financeiros, conforme verificado nos relatórios de auditoria mais atuais.

Nesse sentido, entende-se que os dados sobre o contingente de auditores é um fator de deve ser considerado no levantamento do quantitativo de distorções, uma vez que gera viés que sinaliza a falsa impressão de que as informações contábeis não sofreram melhoria no que se refere a sua qualidade.

Além disso, há que se destacar que, apesar do incremento do número de auditores do TCU alocados nas auditorias financeiras, o quantitativo ideal ainda não foi atingido no âmbito da Corte de Contas, tendo em vista as conclusões contidas no Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário no sentido de que o Tribunal precisaria de 350 auditores financeiros para se ter uma relação semelhante à média das demais Entidades de Fiscalização Superior que integram a Intosai, em que cada auditor é responsável por fiscalizar volume de recursos próximos a US\$ 3 bilhões.

Nesse sentido, considerando que o número de auditores impacta a quantidade de distorções de valor detectadas, a tendência a ser verificada no BGU será o aumento do número de falhas à medida que o TCU persegue o atingimento do quantitativo ideal de força de trabalho.

No que diz respeito aos certificados de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis do BGU, é importante mencionar que, segundo a NBC TA 700, que trata da formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, o objetivo do auditor é formar uma opinião sobre essas demonstrações com base na avaliação das evidências obtidas durante a auditoria.

Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro.

Desse modo, o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável ao setor público.

Por outro lado, o auditor deve modificar sua opinião, conforme a NBC TA 705, que trata das modificações na opinião do auditor independente, se concluir, baseado nas evidências obtidas na auditoria, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes; ou se não conseguir obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes para concluir que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes.

Na série histórica pesquisada, verificou-se a emissão dos seguintes tipos de opinião acerca das demonstrações contábeis integrantes do BGU:

Tabela 4 – Opiniões de auditoria emitidas sobre o BGU										
Exercício	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tipo de opinião de auditoria	Abstenção de opinião	Com ressalva	Com ressalva	Com ressalva	Abstenção de opinião	Abstenção de opinião	Abstenção de opinião	Com ressalva	Com ressalva	Com ressalva

Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Conforme se observa na tabela 4, em todos os exercícios pesquisados houve emissão de opinião de auditoria modificada sobre as demonstrações contábeis integrantes do BGU. Nesse sentido, conclui-se que em todo o período analisado, o TCU entendeu que as demonstrações consolidadas do Governo Federal não apresentaram adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da União.

Sobre os motivos para a emissão dessas opiniões, cumpre esclarecer em relação à abstenção de opinião que, segundo a NBC TSP 705, ela é emitida quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita concluir que os possíveis

efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes.

De fato, no exercício de 2014, consoante Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário, não foi possível emitir opinião de auditoria em razão de limitações de escopo dos trabalhos relacionadas à ausência de evidenciação das despesas da União com pensões militares e militares inativos.

Por seu turno, nos exercícios de 2018 a 2020, a abstenção de opinião decorreu de dificuldades de acesso das equipes de auditoria do TCU aos dados relativos aos créditos tributários, tendo em vista a alegação de sigilo fiscal pela RFB quanto aos dados econômico-fiscais de contribuintes. Em razão disso, foi possível executar apenas parcialmente os procedimentos de auditoria em nível consolidado, que foram focados em saldos e estoques contábeis sem acesso direto às fontes primárias de informações.

Nos anos mais recentes (2021 a 2023), as opiniões de auditoria do TCU sobre o BGU têm sido emitidas com ressalvas, de modo que não se constataram limitações relevantes ao escopo das auditorias.

Conforme já destacado, entende-se que o tipo de opinião de auditoria emitida sobre demonstrativos contábeis indica qualidade da informação contábil, tendo em vista que nos aspectos mais relevantes as informações prestadas possuem representação fidedigna. Todavia, deve ser mencionado o fato que o nível de asseguarção sobre as demonstrações contábeis auditadas na série sob exame não foi o mesmo.

De fato, nos exercícios de 2019 a 2021, o nível de asseguarção das demonstrações contábeis foi limitado, de modo que a extensão dos procedimentos executados no trabalho de asseguarção ais restritos, isto é, menos extensos, quando comparados com os realizados nos demais exercícios, em que a asseguarção foi razoável.

Esse nível de asseguarção, por sua vez, é mais abrangente que o limitado, tendo em vista que o auditor diminui o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão, expressando sua opinião sobre um conjunto maior de informações, conforme reza a NBC TA Estrutura Conceitual.

Dessa maneira, tendo em vista os fatores acima informados, relacionados à potencialização da força de trabalho dedicada à detecção de falhas, aumentando a sua quantidade, bem como a variedade de opiniões de auditoria sobre as demonstrações contábeis integrantes do BGU e o nível de asseguuração adotado nesses trabalhos, será feita adiante análise acerca da natureza das falhas propriamente ditas, no intuito de verificar sua natureza e a frequência em que foi detectada no Balanço Patrimonial.

Essa análise tratará da apuração da magnitude das distorções de valor, isto é, o impacto que elas geraram nas demonstrações contábeis e se sua repercussão aumentou ou diminuiu no BGU ao longo da série histórica pesquisada. Para melhor organização dos apontamentos, essa análise está dividida em seções conforme os grupos de contas em que estão dispostas as informações do Balanço Patrimonial, nos termos da NBC TSP 11 (Apresentação das Demonstrações Financeiras).

## **4.2. ATIVO CIRCULANTE**

No que tange às distorções detectadas nesse grupo, verificou-se que as contas que representam os Créditos a Curto Prazo foram as que mais apresentaram relatos dos auditores do TCU sobre falhas no valor apresentado pelos saldos contábeis, tendo sido relatadas em 5 (cinco) dos 10 (dez) exercícios analisados.

Essas falhas concentram-se, basicamente, em registros relativos a haveres financeiros da União, assim entendidos os créditos e financiamentos concedidos pelo Governo Federal junto a Estados e Municípios decorrentes de programas de financiamento e refinanciamento de dívidas, implementados de acordo com legislação específica e formalizados mediante a celebração de contratos entre as partes.

Entre os haveres financeiros da União junto aos entes subnacionais, destacam-se os contratos de refinanciamento advindos da Lei nº 9.496/1997, devido à magnitude dos recursos envolvidos. Vinte e quatro Estados e o Distrito Federal fazem parte deste programa, com São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul sendo alguns dos principais participantes. Apenas os Estados do Piauí e de Tocantins são não possuem contratos vigentes com a União regidos pela mencionada lei.

De fato, a partir do ano de 2014, houve diversas alterações legislativas que impactaram a gestão de contratos de refinanciamento entre a União e os entes federados. Assim, além da Lei nº 9.496/1997, foram introduzidas outras mudanças significativas nesses financiamentos com o advento das Leis Complementares nº 148/2014, 156/2016 e 173/2020.

A Lei Complementar nº 148/2014, por exemplo, modificou os critérios de indexação dos contratos, diminuindo os juros reais que variavam entre 6% e 7,5% ao ano para 4% ao ano, aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 2013. Outra mudança importante foi a substituição do indexador IGP-DI para o IPCA elaborado pelo IBGE, também a partir de 1º de janeiro de 2013. Além disso, foi instituída a previsão de remuneração alternativa, com base na taxa Selic, aplicável quando os índices de correção atingirem patamares superiores a esse índice.

Dessa maneira, a complexidade referente à indexação e atualização desses créditos oriundos de empréstimos concedidos pela União é fator que influenciou a qualidade das informações contábeis, tendo em vista que exigiu, por parte do Governo Federal, a implantação e gestão de controles internos mais robustos e suficientes para promoção do cálculo e levantamento preciso das informações financeiras sobre esses financiamentos.

Além disso, as falhas apontadas nas contas de Créditos a Curto Prazo também incluem dados oriundos de Créditos Tributários a Receber e da Dívida Ativa Tributária. Sobre esses direitos da União, é de se salientar que decorrem da contabilização de valores referentes à arrecadação federal pela RFB, que tem por atribuições realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, além de coordenar e consolidar as previsões das demais receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União e de seus demonstrativos contábeis (BRASIL, 2024).

A administração da Dívida Ativa Tributária, por sua vez, é de responsabilidade da PGFN, conforme o art. 12 da Lei Complementar 73/1993, que confere ao órgão a competência para verificar a liquidez e a certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, seja de forma consensual ou judicial.

Sobre esses créditos, o item 14.4 do MCASP 10ª edição estabelece que, enquanto não efetivamente arrecadados, os valores devem ser

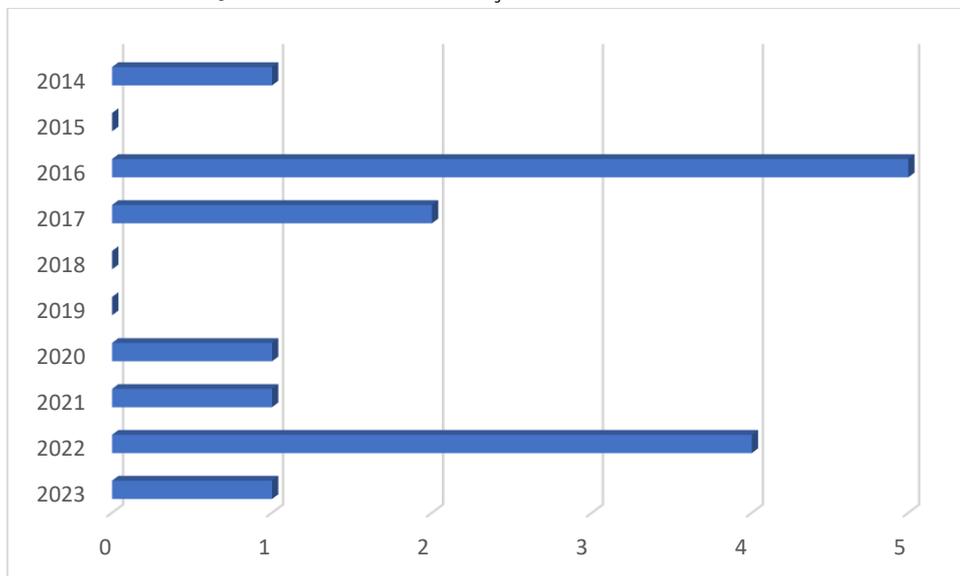
mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a União, a qual deve levar em consideração a probabilidade de que o capital oriundo de transações tributárias flua para o ente federal. Nesse sentido, devem ser constituídos pela PGFN ajustes para perdas de créditos relativos a tributos, por meio de metodologia para cálculo do valor futuramente não arrecadado.

Nesse sentido, embora esses créditos gozem de prerrogativas jurídicas para sua cobrança, eles apresentam significativa probabilidade de não realização em função de cancelamentos, prescrições, ações judiciais, entre outras situações. Assim, as perdas esperadas referentes à dívida ativa e aos créditos tributários a receber devem ser registradas por meio de uma conta redutora do ativo.

A complexidade do cálculo dessa estimativa é fator que colabora para que a conta de Ajustes para Perdas em Créditos a Curto Prazo apresente distorções de valor em 3 (três) dos 10 (dez) exercícios pesquisados na série histórica objeto deste estudo.

A gráfico adiante apresenta o quantitativo de distorções apresentadas no relatório do BGU na série sob exame:

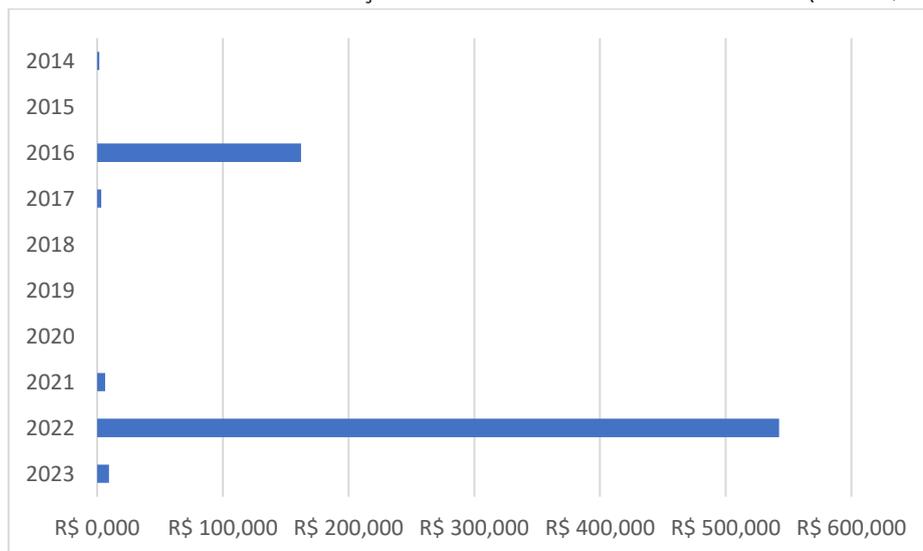
**Gráfico 5** – Quantidade de distorções de valor no Ativo Circulante



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

No intuito de verificar se o quantitativo de distorções apontadas acompanha a magnitude dos valores apontados pelas auditorias, apresenta-se a seguir gráfico contendo o somatório das distorções ao longo da série histórica:

**Gráfico 6** – Somatório das distorções de valor no Ativo Circulante (em R\$ bilhões)



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Da análise dos gráficos 5 e 6 acima, é possível verificar relação entre os exercícios em que houve maior quantidade de distorções apontadas e magnitude das distorções. No exercício de 2016, por exemplo, foi constatada superavaliação do ativo em R\$ 131,8 bilhões, com registros que não satisfizeram os critérios de reconhecimento de ativo. Elementos contabilizados na conta contábil 1.1.3.1.X.04.00, que se destina a registrar os valores repassados a título de transferências voluntárias até o momento da aprovação da prestação de contas elaborada pelo convenente/contratado não satisfizeram os critérios para serem reconhecidos como ativo.

Por sua vez, em 2022, houve reconhecimento indevido, da ordem de R\$ 330 bilhões, de créditos tributários a receber decorrentes do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) nas demonstrações contábeis do então Ministério da Economia de 2022, distorcendo de maneira relevante o saldo da conta Créditos a Curto Prazo do Ativo Circulante, especificamente aqueles oriundos de créditos tributários.

O erro ocorreu devido a lançamento feito por contribuinte que continha equívoco significativo. A correção da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF) foi realizada apenas em 2023, ou seja, após o encerramento dos registros nas demonstrações contábeis referentes ao ano de 2022.

Como resultado do reconhecimento inadequado desses créditos, também houve registro incorreto de cerca de R\$ 240,74 bilhões na conta de Ajuste para Perdas do Ativo Circulante. Esse valor

foi calculado com base na aplicação de um percentual específico sobre o saldo dos créditos tributários, considerando a expectativa de recebimento desses direitos.

Vale destacar que as principais falhas verificadas nesse grupo de contas possuem relativa magnitude em relação ao Ativo Total do BGU, tendo em vista que, nos exercícios de 2016 e 2022, isto é, aqueles que apresentaram as maiores distorções, os valores distorcidos sem a aplicação de compensações equivaleram a 3,47% e 7,62% do Ativo Total, respectivamente.

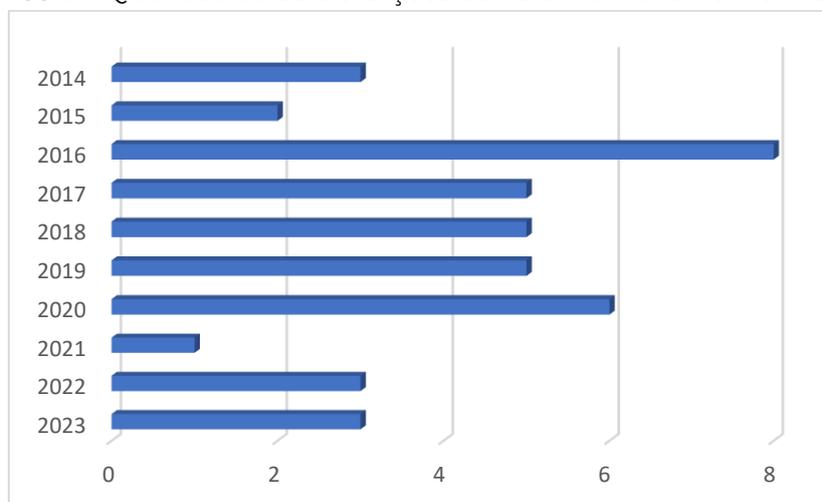
Além disso, é de se destacar que as falhas de maior valor decorrem de atos sem causa comum, uma vez que associados a grupos de contas diferentes do Ativo Circulante, de modo a não caracterizar baixa qualidade das informações contábeis registradas nesse grupo de contas ao longo da série pesquisada.

Entretanto, os assuntos decorrentes de haveres financeiros e de créditos tributário, incluindo a Dívida Ativa Tributária, foram aqueles que mais apresentaram distorções, indicando serem temas sensíveis e que requerem aperfeiçoamentos para garantia da prestação de informações de maior qualidade.

### 4.3. ATIVO NÃO CIRCULANTE

No que se refere ao Ativo Não Circulante, houve relato de distorções em todos os exercícios auditados, conforme ilustrado no gráfico a seguir.

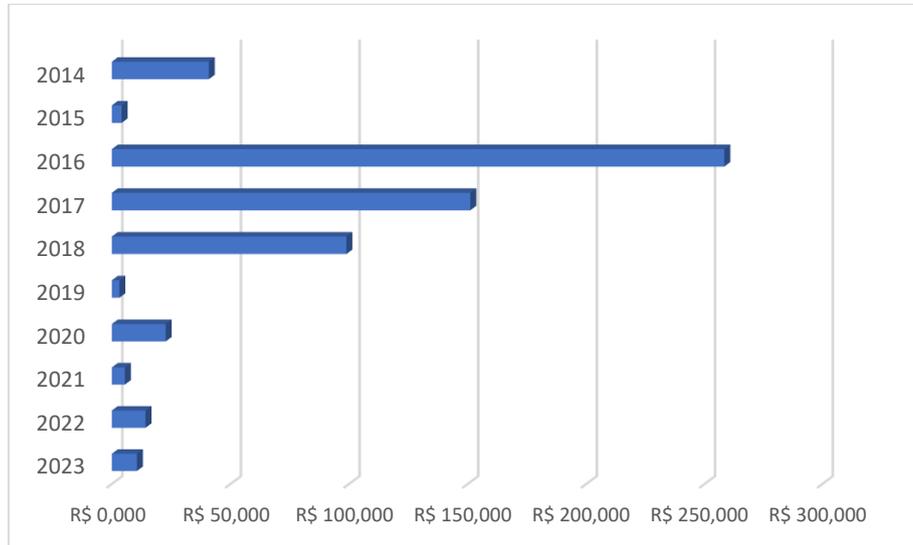
**Gráfico 7** – Quantidade de distorções de valor no Ativo Não-Circulante



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Ainda acerca das constatações verificadas no conjunto de relatórios de auditorias do BGU, foi possível traçar gráfico com o somatório das distorções verificadas ao longo da série histórica pesquisada, conforme destacado abaixo:

**Gráfico 8** – Somatório das distorções de valor no Ativo Não-Circulante (em R\$ bilhões)



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

É possível verificar nos gráficos acima que não há relação, na mesma proporção, entre o quantitativo de distorções relatadas pelo TCU e os valores envolvidos. Não obstante, a ocorrência recorrente de relatos de distorções nesse grupo de contas indica persistência no relato de distorções, o que evidencia espaço para implementação de melhorias na qualidade das informações contábeis do grupo de contas do Ativo Não Circulante.

De fato, no que se refere às contas com mais relatos de distorções de valor, destaque-se a conta Créditos a Longo Prazo, que teve distorções apontadas em 7 dos 10 exercícios que integram a série histórica. Os exercícios com relatos de distorções foram verificados ocorreram em 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 e 2023, isto é, os problemas persistem inclusive nas fiscalizações mais recentes realizadas pela Corte de Contas.

Cabe esclarecer que, assim como os Créditos a Curto Prazo, os de Longo Prazo se referem, em sua maioria, aos empréstimos e financiamentos concedidos aos entes subnacionais, assim como os oriundos de créditos de natureza tributária e aqueles inscritos na Dívida

Ativa da União (DAU), acompanhados dos respectivos Ajustes para Perdas em Créditos a Longo Prazo.

Nesse sentido, o registro das informações contábeis sobre esses ativos requer a utilização de controles contábeis robustos e a realização de cálculos precisos para projetar a realização desses direitos ao longo do tempo, o que confere complexidade aos dados e justifica a existência de inúmeros apontamentos sobre falhas na apuração desses valores. Não obstante, ficou evidente a persistência de problemas nesses dados, o que leva à conclusão de que ainda carece de qualidade suficiente para serem considerados fidedignos pelas auditorias financeiras.

O registro dos investimentos da União também demonstra que possui espaço para qualificação de seus dados. Conforme se verifica no quadro constante do Apêndice C, houve relatos sobre distorção de valor em todos os exercícios à exceção de 2014 e 2021. Nos demais anos, houve pelo menos o relato de um problema, sendo que nos exercícios de 2019 e 2020 houve a detecção de 7 (sete) falhas, o que representa 44% do total de distorções verificadas nos investimentos da União entre 2014 e 2023.

Vale destacar que esses investimentos abrangem as participações societárias da União em empresas públicas, cuja fração correspondente à participação estatal é calculada por meio da utilização do método da equivalência patrimonial estabelecido pela NBC 18, que trata de aspectos atinentes ao registro contábil de investimentos em entidade coligada ou controlada.

Pelo método da equivalência patrimonial (MEP), o investimento da União é inicialmente reconhecido pelo seu custo, e o seu valor contábil deve ser aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da sua participação no resultado do período da investida após a data da aquisição ou criação.

Ao utilizar o MEP, ajustes no valor contábil do investimento podem ser necessários pela mudança na participação proporcional do investidor decorrente de variações do patrimônio líquido da investida reconhecidas no resultado do período, sendo a causa mais frequente das falhas de valor nesse grupo de contas do Ativo Não Circulante.

De fato, em 2018, 2019 e 2020, os relatórios de auditoria apontaram a ocorrência de distorções nos investimentos da União

decorrentes da ausência de atualização dos saldos de participação societária, dada a ausência de demonstrativos atualizados por parte das empresas pública investidas.

Conforme o Acórdão nº 1.437/2020-TCU-Plenário, que tratou da apreciação das Contas do Presidente da República e da auditoria do BGU de 2019, o Tribunal destacou que *“A contabilidade deve buscar a melhor informação disponível para representar os atos e fatos relacionados ao patrimônio da União, e a ausência de atualização dos registros de participação societária (...) vai ao encontro a tal preceito.”*

Desse modo, somente naquele exercício foi apontada distorção de valor correspondente a mais de R\$ 5 bilhões, sendo um dos motivos para a emissão de opinião de auditoria modificada e destaque do assunto “Investimentos” como um dos que mais apresenta oportunidades para aperfeiçoamento da qualidade de suas informações contábeis.

Ainda sobre esse aspecto, foi possível verificar que a conta referente ao Ativo Imobilizado também se destaca pela ocorrência de distorções na maioria dos exercícios auditados pelo TCU. Em seis exercícios houve distorções de valor, inclusive nos períodos mais recentes, sendo eles 2014, 2016, 2017, 2018, 2022 e 2023, o que evidencia que esses dados ainda sofrem problemas relativo à qualidade e, por consequência, à confiabilidade das informações divulgadas.

No gráfico 8 sobre o somatório das distorções, é possível verificar maior magnitude nos exercícios de 2016 a 2018, tendo em vista a constatação da ausência de contabilização de bens imóveis do Incra e da SPU. Nesse caso, as maiores falhas de valor estão concentradas na contabilização sobretudo de bens imóveis dominiais e de uso especial da União.

De fato, em 2016, houve relato da auditoria do TCU no BGU acerca da superavaliação do ativo, em pelo menos R\$ 26 bilhões, decorrente de ausência de conta de ajuste para perdas em contas diversas de crédito a receber a longo prazo. Além disso, houve subavaliação estimada no ativo imobilizado em R\$ 227 bilhões pela não contabilização dos imóveis destinados à reforma agrária ou pela sua contabilização a valores abaixo do de mercado.

Por seu turno, no exercício de 2017 novamente houve subavaliação do ativo imobilizado. Naquela oportunidade, foi estimado

o valor de R\$ 150 bilhões, decorrente da não contabilização dos imóveis destinados à reforma agrária ou da sua contabilização a valores abaixo dos de mercado. Por último, em 2018 também houve relato de distorção de valor decorrente da não contabilização de terrenos e glebas, assim como da desatualização do valor de ativos imobilizados do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).

Vale destacar que os relatos referentes aos primeiros exercícios dão conta de distorções de valor decorrentes da ausência de registro de bens imóveis de uso especial do Incra e da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), conforme verificado nos anos de 2016 a 2018. Referidas distorções podem ser consideradas como evitáveis, tendo em vista se tratar de atividades ordinárias, atinentes ao simples reconhecimento de um ativo de propriedade do órgão ou entidade pública.

Nos exercícios mais recentes, isto é, em 2022 e 2023, as distorções voltaram a ser relatadas pelo TCU em contas do Ativo Imobilizado. Entretanto, não mais relacionadas ao Incra e à SPU, mas sim ao Ministério da Defesa, que integrou o conjunto de auditorias realizadas pelo TCU, por força do art. 16, inc. II, da Decisão Normativa TCU 198/2022.

As causas dessas últimas distorções, ao contrário daquelas relatadas o início da série histórica, que decorreram da não contabilização de imóveis destinados à reforma agrária ou pela sua contabilização a valores abaixo do de mercado (Acórdãos TCU nº 1.320/2016, 1.322/2018 e 1.331/2019, todos do Plenário), tiveram origem em divergências constatadas nos documentos de suporte dos valores dos ativos (laudos de avaliação), do reconhecimento indevido de imóveis cuja propriedade estava em discussão judicial ou administrativa e de distorções de menor valor decorrentes de falhas nos sistemas internos das regras de cálculo da depreciação sobre os bens integrantes do Ativo Imobilizado (Acórdãos TCU nº 1.760/2023 e 1.460/2023, ambos do Plenário).

Nesse sentido, as falhas não possuem a mesma origem, tampouco decorreram de registros contábeis que partiram dos mesmos órgãos auditados, assim, são problemas que decorrem sobretudo da qualidade dos controles internos de atividades acessórias do Ministério da Defesa, cuja finalidade precípua é a gestão da defesa nacional.

Sobre o comportamento das distorções, é de se destacar que nos exercícios mais recentes (2019 a 2023) houve relativa estabilidade nos

seus valores apontados, os quais, descontadas as subavaliações e superavaliações monetárias, não superaram R\$ 22 bilhões no exercício em que mais houve relatos. Esse valor causa baixo impacto nas informações desse grupo de contas no Balanço Patrimonial, tendo em vista que em 2023 atingiu o montante de R\$ 5,4 trilhões de Ativo Não Circulante, correspondendo a menos de 1% do saldo financeiro.

No período de 2019 a 2023, por exemplo, não houve mais relatos de distorções relacionadas à não contabilização ou desatualização do valor de bens do ativo imobilizado, em especial do Incra. Nesses exercícios, a maioria dos apontamentos abrangendo contas do Ativo Não Circulante referem-se ao registro de créditos a longo prazo e de ajustes para perdas de créditos a longo prazo.

Esse comportamento no relato das falhas indica melhora na qualidade das informações contábeis contidas no citado grupo de contas do Balanço Patrimonial, em especial no que tange aos investimentos e ao ativo imobilizado, os quais tiveram menores distorções frente ao valor do Ativo Total.

De fato, o percentual médio de distorções identificadas no Ativo Não Circulante frente o Ativo Total registrado no BGU, entre 2014 e 2023, corresponde a menos de 2,0% do saldo, acumulando-se as distorções a maior e a menor (superavaliação e subavaliação de saldos). Vale destacar que nos exercícios em que houve a maior quantidade de distorções de valor apontadas pela auditoria financeira do BGU (2016 e 2022), o montante registrado incorretamente foi de 5,47% e 7,51% do Ativo Total do Balanço Patrimonial.

Vale mencionar que esses percentuais estão acima da materialidade global definida para o conjunto de auditorias realizadas para subsidiar a opinião de auditoria do Tribunal sobre a fidedignidade dos valores registrados no BGU, as quais estabeleceram, no mesmo período, o percentual de 2% do Ativo Total.

Sobre a materialidade dos valores apontados pelas auditorias, conforme destacado alhures, se trata de conceito utilizado para estabelecer o nível ou níveis a partir do qual as distorções nas demonstrações financeiras serão consideradas relevantes para a auditoria, limites a partir dos quais o auditor considerará que as informações apresentam distorções relevantes, o que influencia na sua opinião de auditoria.

Assim, conclui-se que a opinião de auditoria não foi diretamente impactada em razão das falhas de valor encontradas pelos auditores do TCU nesse grupo de contas tanto nos exercícios acima destacados (2016 e 2022), assim como o exercício de 2017, uma vez que o conjunto de falhas verificadas do grupo do Ativo Não Circulante atingiu 3,12% do Ativo Total daquele exercício.

Há que se destacar que o valor reduzido distorções verificada em alguns exercícios foi impactado pelo comprometimento do escopo das auditorias, tendo em vista que houve prejuízo da análise sobre a qualidade das informações contábeis registradas no Ativo Circulante e Não Circulante na série objeto da pesquisa, uma vez que, de 2017 a 2020 (4 exercícios), houve limitações à obtenção de evidências suficientes e apropriadas sobre as informações registradas nas demonstrações financeiras, sendo que de 2018 a 2020 não houve emissão de opinião de auditoria pelo TCU sobre o BGU.

Essas limitações ocorreram em contas relacionadas à administração de créditos tributários a receber de curto e longo prazos, assim como nas contas de dívida ativa tributária de curto e de longo prazos, cujo montante relevante dos saldos decorrem de lançamentos efetuados pela Receita Federal do Brasil (RFB), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda.

As circunstâncias impostas pela RFB impediram a análise do saldo de aproximadamente 22%, em média a cada exercício, do Ativo Total do BGU, influenciando, no período, o reduzido número de apontamentos de distorções de valor, os quais foram realizados com base, tão somente, em números informados pelos próprios gestores, sem possibilidade de verificação direta pela equipe de auditoria do Tribunal.

Por conta da alegação da RFB de sigilo fiscal dos dados econômico-fiscais de contribuintes, foi possível apenas a realização parcial de procedimentos de auditoria em nível consolidado, relacionados a saldos e estoques contábeis, com base em informações apresentadas pela RFB, sem acesso direto às fontes de informações primárias.

Desse modo, a limitação imposta não possibilitou a completa atestação dos valores registrados na conta de créditos tributários em nível de transação ou registro, haja vista a impossibilidade de auditar os dados individualizados.

De fato, somente após o Acórdão nº 977/2018-TCU-Plenário, que tratou da auditoria financeira sobre os créditos tributários, e fruto de estudos de grupo de trabalho criado pelo Ministério da Fazenda para aprimoramento da auditabilidade, pelos órgãos de controle, dos dados, processos e controles operacionais da administração tributária e aduaneira da RFB, foi editada a Portaria RFB nº 1.343/2018, que criou protocolo destinado a viabilizar a auditoria em créditos tributários pelos órgãos de controle da União.

Nesse sentido, a conclusão é a de que houve melhora na qualidade das informações contábeis sobre o grupo de contas do Ativo Não Circulante, tendo em vista a baixa magnitude das distorções de valor identificadas nos últimos exercícios, se comparadas os períodos no início da série pesquisada. Além disso, órgãos e entidades que apresentaram problemas nas informações sobre imobilizado, deixaram de ter problemas identificados nesses dados nos anos mais recentes, à exceção dos investimentos.

Deve ser considerado, todavia, que houve evolução pouco gradativa das distorções ao longo do período, tendo em vista que durante 3 (três) exercícios não foi possível avaliar cerca de 22% em médias dos direitos e obrigações de longo prazo da União, o que pode ter contribuído para o baixo impacto que as distorções de valor geraram nesse grupo de contas.

Ademais, persistiram problemas relacionados aos investimentos de União em empresas públicas e fundos, que apresentaram em quase todos os exercícios falhas nos saldos contábeis, sendo o tema do grupo de Contas do Ativo Não Circulante que apresentou a maior quantidade de distorções ao longo dos dez anos de auditorias abrangidos por esta pesquisa.

#### **4.4. PASSIVO CIRCULANTE**

De início, cumpre esclarecer que, consoante estabelece o item 2.2.3 do Manual de Contabilidade ao Setor Público (MCASP 11ª edição), os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores decorrentes de obrigações do órgão ou entidade exigíveis em até doze meses após a data a que se referem as demonstrações contábeis.

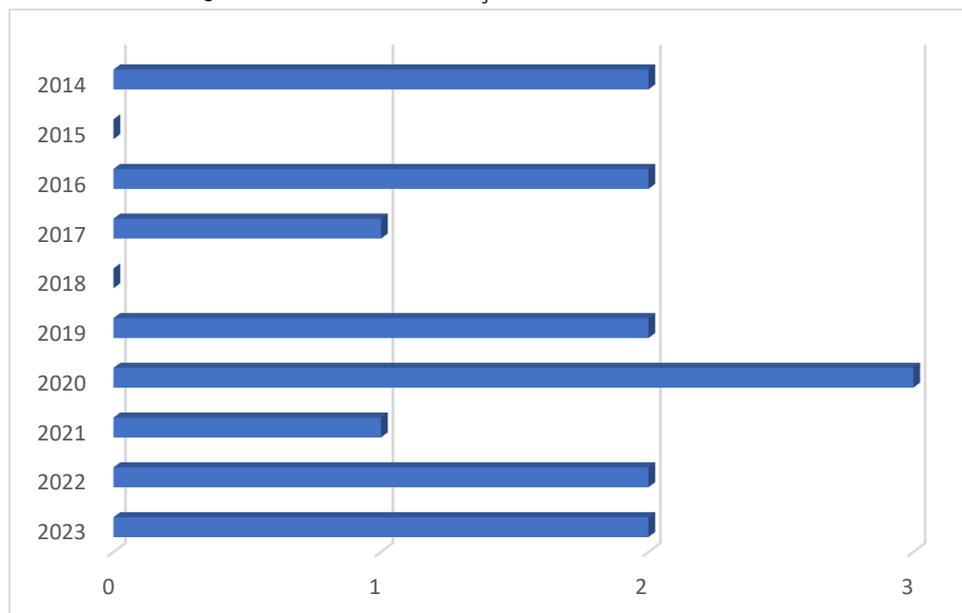
Conforme o item 4.2.1.2 do MCASP 11ª edição, um passivo deve ser classificado como circulante quando se espera que a obrigação seja liquidada dentro do ciclo operacional do órgão ou entidade, quando ele é mantido principalmente com o propósito de ser negociado, ou ainda quando a entidade não possui um direito incondicional de postergar a liquidação do passivo por um período mínimo de doze meses após a data do balanço.

Dessa forma, se uma entidade pública prevê e tem a capacidade de refinanciar ou prorrogar a dívida por pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis, considerando as condições de flexibilidade do empréstimo vigente, essa obrigação deve ser registrada nas contas do passivo não circulante.

Feitas essas considerações sobre o Passivo Circulante, cabe destacar, no que toca à identificação de relatos de distorções de valor, que somente não foram apontadas falhas nos saldos e transações integrantes desse grupo de contas nas auditorias financeiras realizadas nos exercícios de 2015 e de 2018. Nos demais exercícios, houve em média 2 apontamentos sobre distorção de valor nesse grupo de contas.

O gráfico abaixo apresenta a distribuição das distorções ao longo da série objeto da presente pesquisa.

**Gráfico 9** – Quantidade de distorções de valor no Passivo Circulante

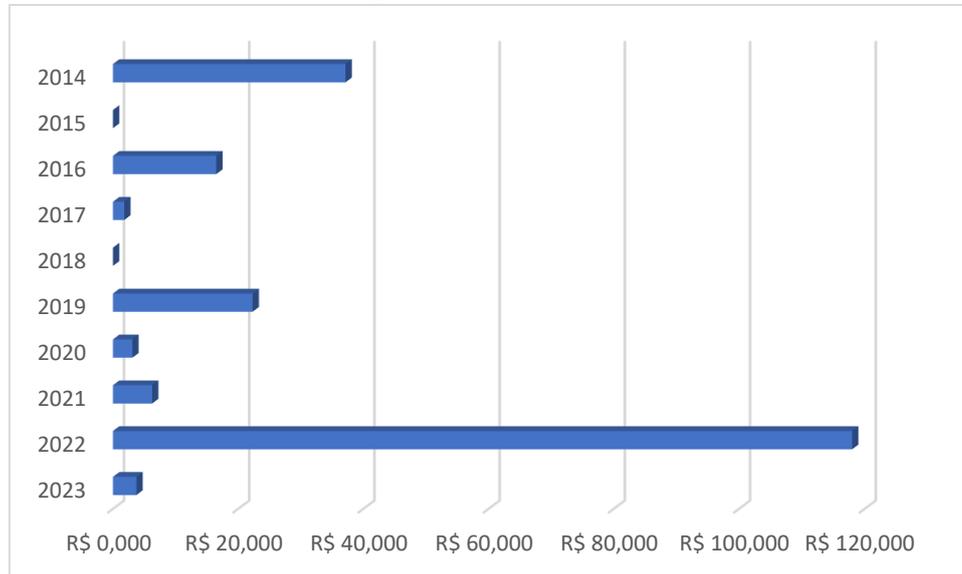


Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGu.

No que tange à magnitude do valor das distorções identificadas, a análise dos relatórios das auditorias realizadas sobre o Balanço Geral

da União permitiu o levantamento das seguintes distorções, as quais, somadas sem compensações, trouxeram a ordem de grandeza ilustrada no histograma contido no Gráfico 10.

**Gráfico 10** – Somatório das distorções de valor no Passivo Circulante (em R\$ bilhões)



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Consoante verificado no gráfico 10, os exercícios em que houve as maiores distorções de valor identificadas no Passivo Circulante foram os de 2014 e 2022, sendo que no período mais recente houve o maior valor de todas as distorções apontadas pelo TCU no período pesquisado.

No que se refere às informações contábeis de 2014, a auditoria realizada pelo TCU no BGU constatou que o Passivo Circulante da União estava subavaliado em aproximadamente R\$ 37 bilhões em decorrência de passivos ocultos relacionados ao atraso no repasse de recursos a bancos controlados pela União, mais especificamente o Banco do Brasil (BB), a Caixa Econômica Federal (Caixa) e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para pagamentos entre outras, de despesas de responsabilidade do Governo Federal referentes a benefícios sociais e previdenciários, ao Bolsa Família, ao Abono Salarial e Seguro-Desemprego, assim como os subsídios de financiamento agrícolas.

Foi apontado pelo Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário, que as instituições financeiras acima destacadas, no papel de agentes financeiros do Governo Federal, efetuaram os pagamentos de valores em favor dos beneficiários do programa, mas não haviam recebido, do

Tesouro Nacional, no mesmo período, o repasse dos recursos para execução e operacionalização dos programas.

O Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário apontou ainda falhas nas provisões referentes aos passivos atuariais. Sobre esse ponto, cumpre destacar que, nos termos da NBC TSP 3 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), essas provisões referem-se a obrigações de prazo ou valor incerto. Nesse sentido, as provisões podem ser diferenciadas de outros passivos, como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência, devido à incerteza acerca do prazo ou do valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação.

De fato, as provisões que são reconhecidas como passivo levam em consideração estimativas, que devem ser confiáveis, tendo em vista que são obrigações presentes e que há probabilidade de que haja saída de recursos necessária para liquidação da obrigação.

Feitas essas considerações, destaque-se que foram as provisões para pagamentos de passivos atuariais que figuraram entre as maiores e mais frequentes distorções de valor identificadas pela auditoria financeira do TCU nas contas de Passivo Circulante.

Foram apontados no Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário, por exemplo, valores provisionados a maior em virtude de erros no sistema de cálculo dos benefícios, uma vez que havia faltado proporção “*pro rata de serviço*” no passivo a ser pago a militares inativos, levando à redução do saldo relacionado à conta de Provisões a Curto Prazo no valor de R\$ 2,6 bilhões.

Ainda sobre as provisões para pagamento de passivos atuariais, houve relato de distorção decorrente do uso inconsistente de hipóteses biométricas de mortalidade de aposentados, tendo em vista o uso de referencial divergente do divulgado pelo extinto Ministério do Trabalho e Previdência, gerando falha a menor de aproximadamente R\$ 44,9 bilhões nos valores apurados pelo Órgão.

De natureza diversa ocorreu na auditoria do BGU de 2022, que identificou, no Passivo Circulante, distorção de valor de R\$ 72,9 bilhões decorrentes de obrigações de compensação previdenciária não reconhecidos inicialmente, referentes a requerimentos analisados ou pendentes de análise que satisfaziam as condições de passivo

estabelecidas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) do ano vigente.

Conforme destacado no Acórdão nº 1.415/2023-P, que tratou da auditoria em comento, para ser considerado como passivo a obrigação deve ser atual, decorrente de evento passado, mas cuja extinção resulte na saída de recursos financeiros. A complexidade característica do setor público implica que diferentes eventos relacionados ao desenvolvimento, implementação e execução de um programa ou atividade podem resultar na geração de obrigações. Para que essas informações sejam adequadamente registradas e divulgadas na contabilidade, se torna necessário avaliar se esses compromissos e responsabilidades, incluindo aqueles que a entidade não pode evitar, configuram obrigações presentes e atendem à definição de passivo.

Apresentadas essas informações, conclui-se que as distorções identificadas nos exercícios em destaque não possuem a mesma causa, pois tiveram origem na consecução de atos administrativos oriundos de situações distintas e por órgãos que não estão diretamente vinculados à mesma estrutura administrativa.

Vale frisar que as falhas apontadas nesses exercícios, ainda que relevantes frente aos demais anos da série histórica, não tiveram o condão de comprometer a compreensibilidade dos valores contidos no Passivo Circulante, tendo em vista que corresponderam, em 2014, a aproximadamente 3,5% do saldo do citado grupo de contas, enquanto no exercício de 2022 as falhas atingiram percentual próximo a 5% do total dos passivos exigíveis no curto prazo.

Essa conclusão é confirmada quando se compara o montante das distorções de valor acumuladas nesse grupo de contas com o valor total do Ativo apresentado no Balanço Patrimonial do exercício correspondente. Em média, o peso dessas distorções atingiu menos de 0,5% do valor do referencial de materialidade, de modo que as falhas contidas nesse grupo de contas não tiveram o condão de influenciar, por si só, na modificação da opinião de auditoria sobre o BGU nos anos da série histórica.

Diante disso, a conclusão é que, não obstante a ocorrência de diversos apontamentos sobre distorções de valor em saldos e transações do Passivo Circulante, conforme detalhado no Apêndice C, tais falhas não comprometeram mais de 98% dos saldos contábeis

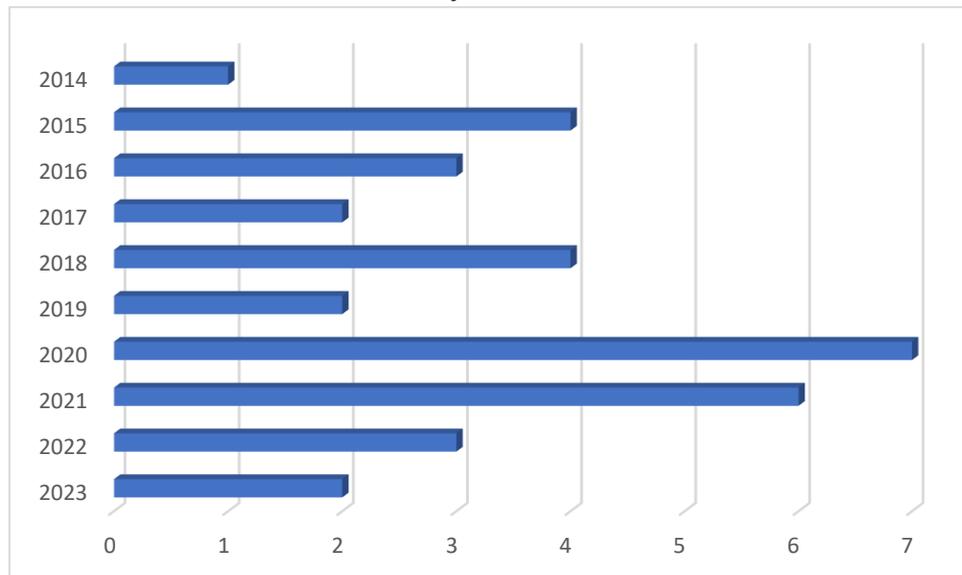
desse grupo de contas nos períodos em que houve maior quantidade e magnitude no valor das distorções apontadas.

Ademais, as contas do grupo Passivo Circulante, em comparação com os demais componentes do Balanço Patrimonial, foram aquelas que apresentaram o menor número de distorções nos 10 (dez) anos abrangidos pela pesquisa, correspondente a 12,10% do total de inconsistências nos valores de transações registradas no BP do BGU.

#### 4.5. PASSIVO NÃO-CIRCULANTE

No que se refere ao Passivo Não Circulante, assim entendidas as obrigações cujo credor tiver acordado, até a data das demonstrações contábeis, em proporcionar período de carência da exigibilidade superior ao transcurso de 12 (doze) meses da data das demonstrações. O gráfico 11 adiante apresenta a quantidade de distorções de valor constatadas no grupo de contas em questão, no período de 2014 a 2023.

**Gráfico 11** – Quantidade de distorções de valor no Passivo Não-Circulante

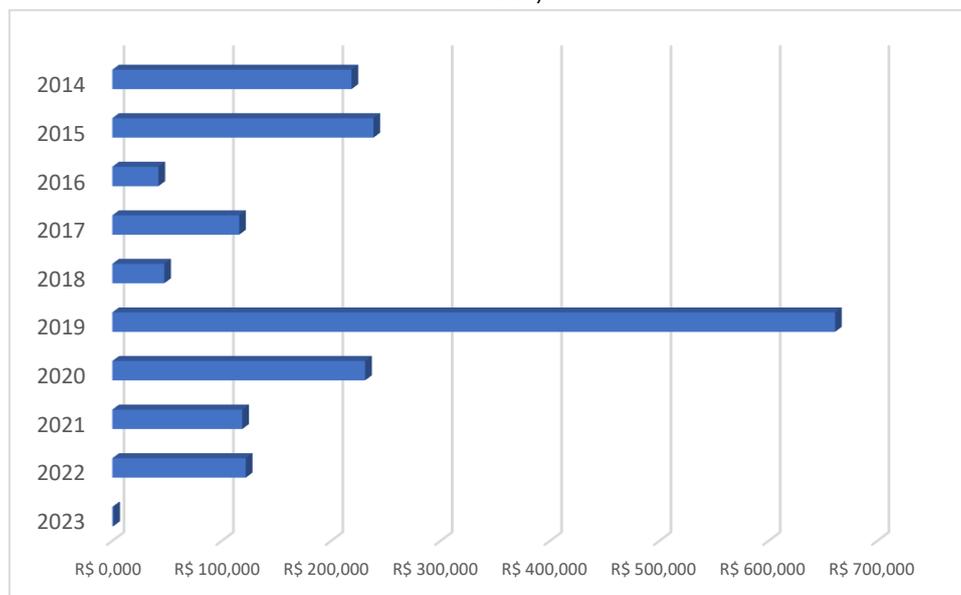


Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

De início, o gráfico 11 destaca que houve relato de falhas em todas as auditorias promovidas pelo TCU no período em exame, indicando que esse grupo de contas requer atenção no que tange à falta de qualidade das informações contábeis.

Por seu turno, quanto ao somatório das distorções, o gráfico 12 a seguir apresenta o montante apurado de falhas em cada exercício auditado:

**Gráfico 12** – Somatório das distorções de valor no Passivo Não-Circulante (em R\$ bilhões)



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Os gráficos acima permitem identificar que, desde o exercício de 2019, houve em média pelo menos 2 (dois) relatos de falhas no registro de informações contábeis, o que demonstra carência do aspecto qualitativo nas informações integrantes desse grupo de contas, além de espaço para que haja melhoria nas informações relativas às obrigações de longo prazo da União.

Há que se destacar ainda a similaridade entre as ilustrações contidas nos gráficos 11 e 12, principalmente a partir do exercício de 2019, quando houve aumento considerável de apontamentos relatados, assim como do valor das distorções identificadas pelas auditorias financeiras realizadas pelo TCU no BGU.

No que tange à natureza das falhas, merecem destaque novamente as provisões, nesse caso de longo prazo, referentes aos passivos atuariais, isto é, relacionadas ao pagamento de benefícios com aposentadorias e pensões, sejam de segurados do RGPS ou de outros regimes como o RPPS.

Nesse sentido, esses passivos com distorções representam os cálculos das obrigações previdenciárias gerenciadas pela União ao longo das próximas décadas, para com servidores públicos federais, titulares de cargos efetivos civis ou militares referentes a despesas futuras com pagamento de benefícios.

Vale destacar que, para a realização das projeções que subsidiam o cálculo dos passivos atuariais, são utilizadas variáveis e hipóteses decorrentes de tábuas biométricas, que trazem dados acerca da sobrevivência de servidores válidos e inválidos, da mortalidade de inválidos, da sua entrada em invalidez, do crescimento salarial, da taxa de inflação futura, da taxa de reposição ou não de servidores, alíquotas de contribuição, idade de entrada no mercado de trabalho, dentre outras variáveis consideradas nos cálculos de natureza atuarial.

Essas provisões, em especial aquelas atinentes às despesas futuras com militares inativos, não foram devidamente evidenciadas, mensuradas e reconhecidas nas demonstrações contábeis de 2013 a 2016, segundo apontado pelo item 5.3.3.1 do relatório do Acórdão nº 1.322/2018-TCU-Plenário, que tratou da apreciação conclusiva das Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2017.

De fato, o problema do necessário reconhecimento desses passivos nas demonstrações contábeis da União foram objeto de deliberação do Tribunal, por meio do Acórdão nº 2.523/2016-TCU-Plenário, referente às Contas do Presidentes da República de 2015, que expediu a seguinte recomendação:

À Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Defesa que implementem as práticas de evidenciação, reconhecimento e mensuração das despesas futuras com militares inativos de forma a permitir a transparência necessária e evitar quaisquer distorções materiais no Balanço Geral da União.

No ano seguinte, já no monitoramento das recomendações pretéritas, realizado para as Contas de 2016, essa deliberação foi considerada não atendida, oportunidade em que o TCU proferiu novamente recomendação, conforme o Acórdão nº 1.320/2017-TCU-Plenário (relatoria Ministro Bruno Dantas), nos seguintes termos:

À Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Defesa que, com vistas a garantir a transparência e a necessária previsibilidade de gastos, elabore as projeções de despesas orçamentárias com os militares inativos (reservistas e reformados), anualmente, para os próximos setenta e cinco anos, fazendo constar das notas explicativas das demonstrações contábeis consolidadas da União.

Na apreciação das Contas do Presidente da República de 2017, foi novamente discutida a insuficiência nos registros dos passivos

atuariais relacionados aos militares da União. Naquela oportunidade, reiterou-se a recomendação à Casa Civil e ao Ministério da Defesa para que, ao menos, garantissem a inclusão desses valores nas Notas Explicativas do Balanço Geral da União (BGU), como forma de dar maior transparência às informações.

Contudo, no exercício de 2018, a auditoria do BGU avaliou que a mera divulgação desses passivos nas notas explicativas não foi suficiente para suprir a necessidade de registro e evidenciação adequada. A ausência de registro nas demonstrações financeiras contrariou o disposto na NBC TSP Estrutura Conceitual do CFC, que define o *framework* para a elaboração e divulgação de informações contábeis de propósito geral pelas entidades do setor público.

No entanto, em relação aos passivos atuariais dos militares, a auditoria do BGU referente ao exercício de 2018 concluiu que a simples divulgação nas notas explicativas não foi suficiente para atender à necessidade de registro e evidenciação desse passivo. Isso porque a divulgação isolada, sem o devido registro nas demonstrações financeiras, não estava em conformidade com o que determina a NBC TSP Estrutura Conceitual.

Nesse sentido, houve ressalva nas Contas do Presidente naquele exercício acerca do assunto, uma vez entendido que o não registro contábil dos encargos financeiros futuros com militares inativos da União nas demonstrações contábeis consolidadas da União subavaliava o passivo não circulante do exercício de 2018.

Nas demonstrações contábeis do exercício de 2019, houve a evidenciação dos passivos dos militares inativos em Notas Explicativas, o que justifica o aumento considerável no somatório das distorções verificadas naquele ano, conforme ilustrado no gráfico 12.

Naquele ano, foi apontamento pela auditoria financeira do Tribunal, subavaliação do passivo estimada em R\$ 601,8 bilhões, em virtude de deficiências nas projeções atuarias do RPPS e do Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA). Essa foi a maior distorção de valor apontada nas obrigações da União em todo o período a que se refere esta pesquisa.

Além do não registro contábil, foi ressaltado que a projeção realizada pelo Ministério da Defesa, mais uma vez, adotou horizonte temporal inapropriado. Nesse sentido, foram constatadas falhas de

reconhecimento, mensuração e evidenciação das despesas futuras com militares inativos decorrentes da não utilização de técnica atuarial para realizar a projeção, da inadequação do horizonte temporal adotado na projeção (27 anos), e da falta de reconhecimento do passivo atuarial no Balanço Patrimonial do BGU.

Os auditores avaliaram à época que, em razão do conjunto de falhas, o passivo decorrente do SPSMFA foi subestimado em mais R\$ 467,5 bilhões. No caso da projeção das pensões militares, foram encontradas falhas decorrentes da falta de reconhecimento, mensuração e evidenciação do passivo atuarial das pensões a conceder; inadequação do horizonte temporal (16 anos) da projeção das pensões concedidas, além da desconsideração dos efeitos da compensação financeira entre os regimes, caso o militar tivesse trabalho porventura sob a égide de outro regime de previdência.

Na auditoria financeira realizada no BGU de 2020, novamente os passivos atuariais dos militares figuraram na relação de distorções identificadas em saldos contábeis das demonstrações financeiras. Nessa oportunidade, todavia, é possível verificar que houve diminuição da magnitude da distorção, a qual atingiu R\$ 45,5 bilhões registrados a menor na conta contábil de benefícios com militares inativos.

Além disso, também foi apontada subavaliação do Passivo Não Circulante relativa à provisão de pensões militares no valor de aproximadamente R\$ 7,2 bilhões em razão de erros nas bases de dados, relacionados à ausência de 9.508 militares e utilização de pelo menos 67 mil salários de contribuição inferiores ao efetivamente pago pelo Ministério da Defesa.

Em 2021 novamente falhas foram identificadas nas informações sobre o Passivo Atuarial, dentre as quais se destaca a do valor de R\$ 99,5 bilhões relativos à provisão para benefícios com militares inativos reconhecidos a maior por consideração do serviço futuro, o que foi de encontro com a definição de passivo constante do MCASP, 8ª edição, Parte II, item 2.2.1, aplicada aos demonstrativos contábeis daquele exercício, a qual definia passivo como uma obrigação presente, derivada de evento passado.

Em 2022 mais falhas foram apontadas pelo TCU nos Passivos Atuariais, as quais atingiram a cifra de R\$ 64 bilhões provisionados a maior em virtude de erros no sistema de cálculo relacionados à falta de proporção “*pro rata de serviço*” no passivo de inativos militares, o que

ocasionou aumento indevido do saldo conta Provisões a Longo Prazo. Foi relatado, ainda, distorção de R\$ 44,9 bilhões provisionados a menor devido ao uso inconsistente de hipótese biométrica de mortalidade de aposentados. Mantendo patamar acima de R\$ 100 bilhões de falhas relatadas aos passivos atuariais da União.

Somente em 2023 houve de fato redução substancial do valor das distorções identificadas, as quais atingiram aproximadamente R\$ 4,5 bilhões, segundo dados obtidos na análise das informações contidas no Acórdão nº 1.124/2024-TCU-Plenário, que examinou as Contas do Presidente da República de 2023.

Por outro lado, merece destaque positivo as informações relativas a Dívida Pública Federal (DPF), que corresponde à quase totalidade do saldo contido na conta de Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo do Ativo Não Circulante.

Apesar do seu elevado montante, o qual evoluiu de aproximadamente R\$ 2,78 trilhões em 2014 para R\$ 7,02 trilhões em 2023, houve reduzido número de relatos de distorções de valor nas auditorias realizadas pelo TCU no período. Apenas nos exercícios de 2015, 2018, 2019 e 2022 houve apontamentos realizados pelas equipes de auditores, sendo que a maior distorção atingiu o montante de R\$ 29 bilhões na auditoria executada em 2019.

De fato, em 2018 e 2019, houve falha relacionada ao cálculo do estoque para apropriação da DPF no Siafi, tendo em vista que a STN estava considerando, para os títulos que pagam cupom de juros, além do valor líquido da operação, também o valor *pro rata temporis* do próximo cupom de juros, desde a data do cupom anterior à emissão até a data da liquidação do título.

Segundo destacado nos Acórdãos nº 1.331/2019 e 1.437/2020, ambos prolatados pelo Plenário do TCU, a parcela *pro rata temporis* do cupom de juros já estava incorporada ao valor líquido e, ao adicioná-la novamente para fins de apropriação no Siafi, o estoque da DPF ficava sobreavaliado.

Em se tratando de números absolutos, o valor da distorção apontada em 2019 (R\$ 29 bilhões) é superior ao orçamento da maioria dos órgãos e entidades do Governo Federal, consoante se verifica na Lei nº 15.121/2025 (LOA 2025). Todavia, em relação ao valor registrado a título

de DPF, não atingiu 0,01% desse referencial, sendo considerada distorção pouco relevante frente o montante impactado.

Vale frisar que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) realiza o controle gerencial da dívida pública do Governo Federal por meio do Sistema Integrado da Dívida (SID), que gera os valores do estoque para registro contábil no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), que, por sua vez, apresenta a posição atualizada do estoque, com o registro das emissões ocorridas. A adoção desse sistema contribui para a melhoria dos controles contábeis sobre a DPF, impactando no reduzido número de distorções de valor nesse componente significativo do Passivo Não Circulante.

Feito esse detalhamento sobre a natureza das falhas constatadas, é de se destacar que aquelas relacionadas ao grupo de contas do Passivo Circulante foram as que apresentaram maior quantidade de distorções de valor e maior quantidade de repetições ao longo da série pesquisada (2014 a 2023).

Todavia, não houve alta materialidade frente ao grupo de contas às quais pertencem, uma vez que o saldo do Passivo Não Circulante é substancialmente afetado pelo valor da Dívida Pública Federal, que somente no exercício de 2023 atingiu a cifra de R\$ 12.692 bilhões (aproximadamente R\$ 13 trilhões). Esse valor faz com que as distorções identificadas, ainda que de montantes elevados, como foi o caso do registro dos passivos atuarias do exercício de 2019, distorcidos em cerca de R\$ 601 bilhões, reflitam em baixo impacto nos valores das obrigações de longo prazo da União.

Entretanto, ao se utilizar o montante do Ativo Total como referencial para verificação da magnitude das distorções de valor acumuladas, essa situação se altera, revelando que as distorções encontradas pelas auditorias do TCU nesse grupo de contas são as maiores verificadas na série histórica abrangida por esta pesquisa.

O valor médio das distorções acumuladas no Passivo Não Circulante atinge 3,35% do montante registrado no Ativo Total de cada exercício auditado, sendo superior ao percentual de materialidade de planejamento definido nos trabalhos de auditoria do TCU, impactando, geralmente, a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do BGU.

De fato, nos anos de 2014, 2015, 2017, 2019 e 2020, as distorções acumuladas atingiram os percentuais de 4,30%, 5,48%, 2,40%, 11,89% e 4,05%, o que influenciou diretamente a emissão de certificado de auditoria pelo TCU com opinião de auditoria modificada.

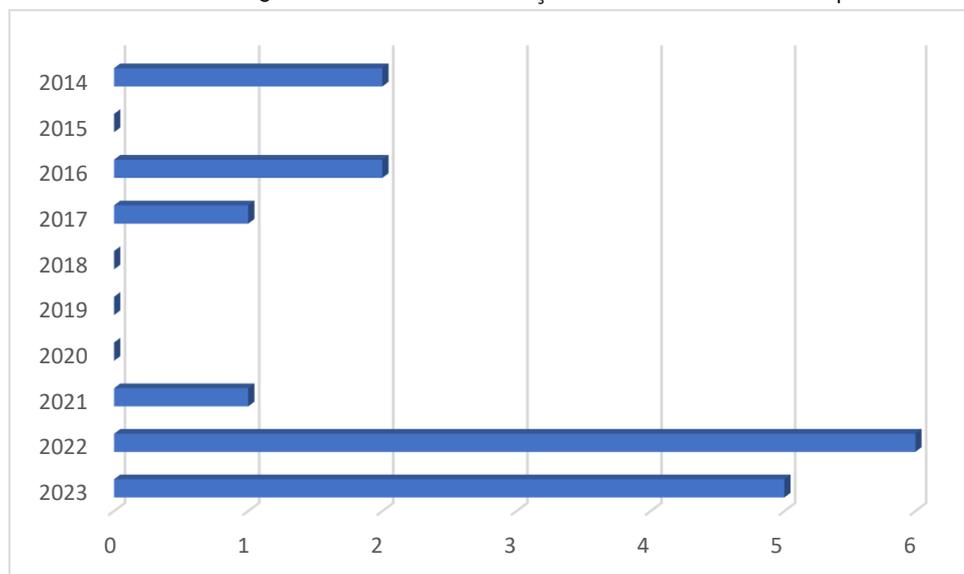
Não bastasse essa elevada magnitude, a repetição da ocorrência de falhas no mesmo grupo de contas, além da demora em evidenciar os passivos atuariais dos militares inativos pela primeira vez nos saldos das demonstrações leva à conclusão de que essas informações devam ser consideradas como as de menor qualidade frente as demais destacadas nos itens “4.2”, “4.3” e “4.4” acima relatados.

#### 4.6. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Em relação a esse grupo de contas, é importante esclarecer que, conforme a NBC TSP 11, que trata das normas sobre a apresentação das demonstrações contábeis, o Patrimônio Líquido é o resultado residual do Balanço Patrimonial (Ativo Total menos Passivo Total), podendo apresentar saldo positivo ou negativo. Entre as contas que compõem o Patrimônio Líquido, estão o capital integralizado, os resultados acumulados e quaisquer reservas que possam ser constituídas pelo órgão ou entidade pública.

No que toca à quantidade de distorções identificadas nesse grupo de contas, verificou-se a seguinte ocorrência na série de anos objeto da presente pesquisa:

**Gráfico 13** – Quantidade de distorções no Patrimônio Líquido



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Assim ilustrado, conclui-se de início que não houve relato de distorções de valor nos exercícios de 2015, 2018, 2019 e 2020. Em relação ao ano de 2021, houve apontamento de distorção de valor, todavia não foi possível à equipe de auditoria quantificar com precisão o montante envolvido.

Por sua vez, no que tange aos valores das distorções constatadas, o gráfico a seguir apresenta a distribuição das falhas apontadas nas auditorias que ocorreram no BGU a partir do exercício de 2014.

**Gráfico 14** – Somatório das distorções de valor no Patrimônio Líquido (em R\$ bilhões)



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

Sobre essas falhas, cumpre dar destaque ao ocorrido no exercício de 2014, na conta Ajustes Patrimoniais de Exercícios Anteriores, que foi apresentada com valor zerado, embora tivesse recebido registro ao longo de todo ano no montante aproximado de R\$ 1,3 trilhão, decorrente do registro do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Civis.

Segundo o Acórdão nº 2.461/2015-TCU-Plenário, em função da ausência de norma de observação obrigatória ou norma assemelhada para uso por analogia, a União definiu naquela oportunidade, como prática contábil, o uso transitório da conta 2.4.6.2.0.00.00 (Ajustes Patrimoniais de Exercícios Anteriores), sendo o seu saldo transferido, no caso de unidades da administração direta, para a conta 2.4.1.1.0.00.00 (Patrimônio), no momento do encerramento do exercício.

O encerramento da conta de Ajustes Patrimoniais de Exercícios Anteriores provocou a não evidenciação dessa conta no Balanço Patrimonial de 2014, no montante de R\$ 1,3 trilhão. A falha foi posteriormente corrigida, todavia, levou a União a registrar um Patrimônio Líquido negativo, o qual, consoante NBC TG 26 (Apresentação das Demonstrações Contábeis) também pode ser denominado como Passivo a Descoberto. Essa distorção de valor foi a maior falha detectada pelo conjunto de auditorias realizado pelo TCU desde a implantação da estratégia de fortalecimento das auditorias financeiras, a partir do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário.

Por sua vez, na auditoria do exercício de 2022, foi constatada distorção de R\$ 95,95 bilhões decorrentes de valorização de bens imóveis classificados incorretamente. Os testes sobre os saldos contábeis das demonstrações consolidadas do exercício de 2022 demonstraram que a distorção relacionada à contabilização incorreta da valorização dos bens imóveis gerou impacto em conta de resultado do exercício relacionada a variação patrimonial aumentativa (VPA) decorrente da reavaliação de ativos, em vez de sensibilizar o saldo da conta do Patrimônio Líquido relativa a demais reservas/reserva de reavaliação.

A causa dessa falha decorreu da ausência de parametrização no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), o qual não estava aderente às diretrizes da NBC TSP 7, que trata sobre ativo imobilizado, gerando impacto indevido no Patrimônio Líquido do Balanço Patrimonial integrante do BGU.

Feitos esses esclarecimentos, entende-se que as distorções de maior magnitude não possuem reincidência, tampouco relacionam-se a assuntos correlatos. Nesse sentido, são falhas que ocorreram em procedimentos contábeis independentes, não sendo capazes de caracterizar que, ao longo da série analisada, os valores contidos no Patrimônio Líquido sejam de pouca qualidade.

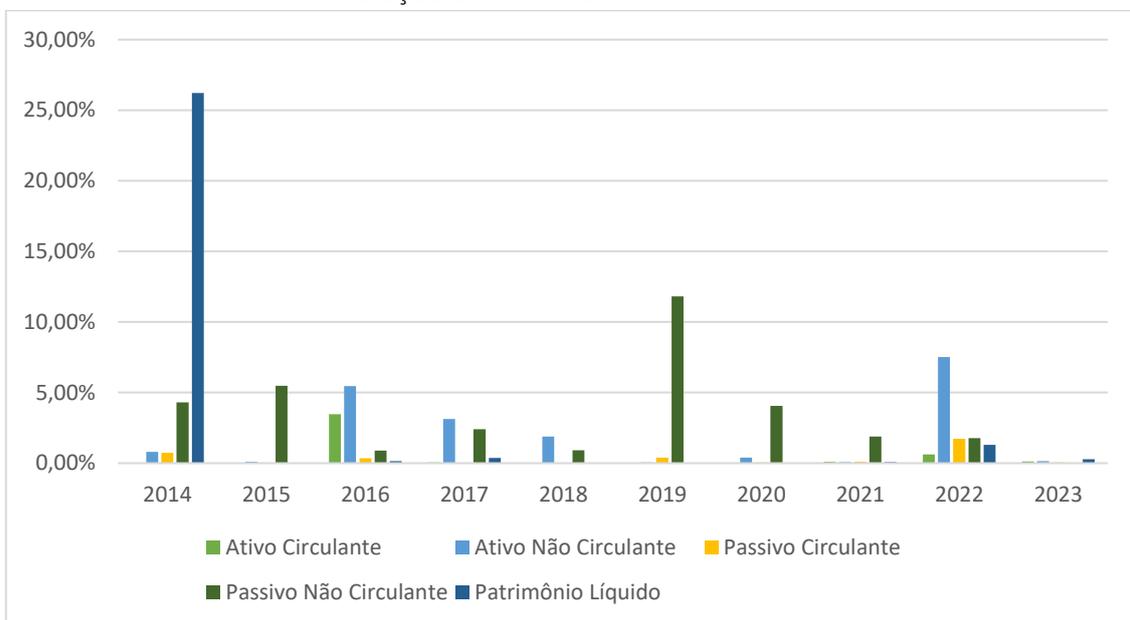
Ademais, com exceção do exercício de 2014, em que ocorreu distorção de valor equivalente a aproximadamente 22% do saldo total do Ativo do BP, nos demais exercícios as distorções não afetaram chegaram a afetar 0,4% do saldo contido no Patrimônio Líquido registrado no BGU.

Apresentadas as informações acerca da natureza das distorções de valor identificadas nos grupos de contas que compõem o Balanço

Patrimonial integrante do BGU na série objeto desta pesquisa, elaborou-se a seguir gráfico que demonstra o percentual que corresponde o somatório das distorções de valor identificadas em cada grupo de contas, levando-se em consideração o montante do Ativo Total registrado em cada exercício.

Vale frisar que o Ativo Total foi referencial adotado nas auditorias do TCU até o exercício de 2020 para definição dos níveis de materialidade para os trabalhos de asseguarção realizados no BGU, o que confere padronização na comparação dos dados levantados nesta pesquisa.

**Gráfico 15** – Percentual do somatório das distorções de valor no grupo de contas em relação ao Ativo Total do exercício



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.

O passivo não circulante, que abrange as obrigações de longo prazo, foi um dos grupos de contas mais problemáticos em termos de distorções de valor. As inconsistências foram recorrentes e de alta magnitude, influenciando diretamente a opinião de auditoria em diversos exercícios.

Por seu turno, verifica-se que o ativo não circulante também teve destaque negativo, uma vez que apresentou distorções em todos os exercícios auditados, sendo o grupo de contas com maior frequência de inconsistências, cujos valores também são relevantes.

Por último, cumpre destacar os itens dos grupos de contas do Balanço Patrimonial que apresentaram o maior número de relato de

distorções de valor nas auditorias realizadas entre 2014 e 2023. Acerca desses itens, vale mencionar que as provisões a longo prazo foram as que mais tiveram relatos de problemas quanto à representação fidedigna das informações, com 23 (vinte e três) apontamentos.

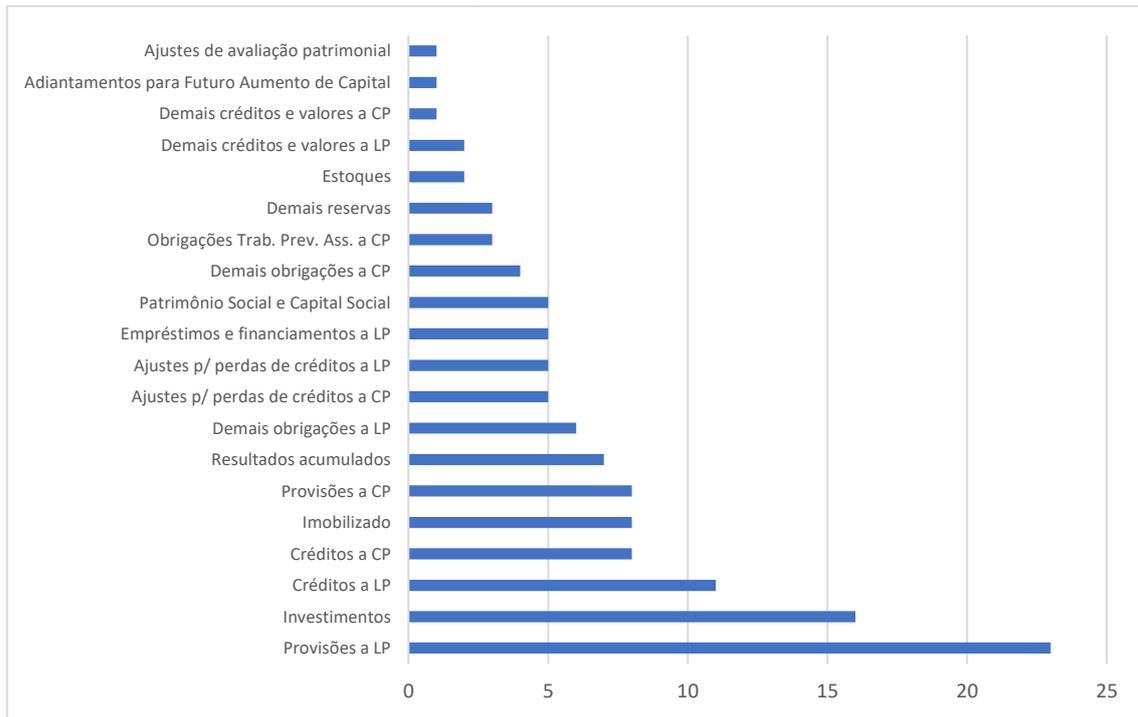
Essas provisões abrangem os passivos atuariais da União que, conforme relatado, foi o assunto que permeou todas as auditorias financeiras realizadas pelo TCU no BGu, desde o início da série histórica, quando não se divulgava adequadamente os dados relativos aos passivos dos militares e pensionistas, até os trabalhos mais recentes, em que se verificou falhas na projeção dos valores decorrentes do uso de métodos e premissas inadequadas.

Os investimentos aparecem como o segundo item em que houve mais apontamentos, demonstrando que a gestão da União sobre suas participações societárias carece de controles mais eficazes, sobretudo porque algumas estatais têm dificuldades em divulgar tempestivamente suas informações financeiras, comprometendo a consolidação das informações pelo Ministério da Fazenda.

Na terceira posição aparece o item créditos a longo prazo, seguidos dos créditos de curto prazo, que representam os empréstimos e financiamentos concedidos pela União a entes subnacionais, assim como os créditos de natureza tributária e os inscritos na Dívida Ativa da União. De fato, o registro dessas operações submete-se a procedimentos de lançamento e cálculo de atualização monetária complexos, justificando grande quantidade de distorções.

Por fim, o último destaque é do item imobilizado, integrante do grupo ativo não circulante, que também apresentou distorções ao longo do período examinado, consoante o gráfico 16 adiante:

**Gráfico 16** – Quantitativo de distorções de valor no Balanço Patrimonial por item do grupo de contas



Fonte: Relatórios de auditoria financeira do TCU sobre o BGU.



5

## 5

## CONCLUSÃO

Esta pesquisa apresenta diagnóstico sobre a qualidade da informação contábil contida no Balanço Patrimonial do BGU, tendo por base as distorções de valor contidas nos grupos de contas desse demonstrativo contábil.

A partir de análise detalhada dos relatórios e Acórdãos do TCU relativos às auditorias financeiras no BGU no período compreendido entre os exercícios de 2014 a 2023, foi possível identificar falhas que comprometeram a fidedignidade de informações registradas nos grupos de contas que compõem o Balanço Patrimonial.

Houve ainda avaliação do impacto das inconsistências nas demonstrações financeiras, de modo a verificar sua magnitude frente um dos principais parâmetros de definição de materialidade estabelecido para as auditorias do Tribunal (Ativo Total).

Sobre a metodologia aplicada na pesquisa, vale frisar que a abordagem qualitativa foi escolhida por permitir a compreensão e interpretação de fenômenos a partir de suas representações e valores. Nesse contexto, foi realizada coleta de dados por meio de análise documental, que permitiu sistematizar informações sobre as características das distorções de valor, dando enfoque à evolução dos dados ao longo do período analisado. Nesse sentido, a análise foi estruturada de forma a permitir uma avaliação uniforme das demonstrações contábeis do BGU, considerando as principais contas e componentes significativos das demonstrações contábeis.

No que tange à escolha metodológica, cumpre destacar que a análise de conteúdo dos relatórios de auditoria se mostrou necessária diante da ausência de dados estruturados sobre os resultados dos trabalhos de asseguuração das informações constantes do BGU pela Corte de Contas.

A compilação e estruturação dos dados exigiu significativo esforço para compreensão de determinadas distorções de valor, bem como seu impacto no respectivo elemento constante do Balanço Patrimonial, tendo em vista que a organização dos resultados das falhas

nos relatórios de auditoria do Tribunal não seguiu a mesma padronização em toda a série histórica pesquisada.

No que concerne aos resultados encontrados na pesquisa, cumpre destacar que o ativo circulante foi o grupo de contas cujas distorções de valor foram menos frequentes em comparação com outros grupos, sendo identificadas em apenas cinco dos dez exercícios auditados. As falhas mais comuns estavam relacionadas a créditos a curto prazo, especialmente os haveres financeiros da União junto a Estados e Municípios, decorrentes de programas de financiamento e refinanciamento de dívidas perante o Governo Federal. Esses registros, muitas vezes, apresentaram inconsistências devido à complexidade das operações, que frequentemente sofrem ajustes decorrentes de alterações nas condições iniciais dos empréstimos celebrados entre a União e os entes subnacionais.

Além disso, o impacto das distorções no ativo circulante foi relativamente baixo. Em exercícios como 2015, 2018 e 2019, não foram detectadas inconsistências nesse grupo de contas, o que demonstra uma certa estabilidade na qualidade das informações contábeis. Além disso, as distorções identificadas nesse grupo de contas do Balanço Patrimonial não comprometeram significativamente a confiabilidade das demonstrações financeiras, representando uma parcela pequena do total de inconsistências.

O ativo não circulante, por sua vez, apresentou distorções em todos os exercícios auditados, sendo o agrupamento de contas contábeis com a maior frequência de inconsistências. Os saldos contábeis desse grupo de contas incluem bens e direitos de longo prazo, como investimentos, imobilizado, empréstimos e financiamentos concedidos e créditos tributários a longo prazo.

As falhas mais recorrentes estavam relacionadas aos investimentos da União em empresas públicas e fundos, que frequentemente apresentaram problemas na divulgação tempestiva das informações financeiras. Além disso, ajustes para perdas de créditos a longo prazo também foram uma fonte significativa de inconsistências, ante à complexidade da estimativa que envolve o lançamento de seus valores, que representam recursos com alta probabilidade de não retornarem aos cofres do Tesouro Nacional.

Embora o ativo não circulante tenha sido o grupo de contas com maior número de distorções, o impacto percentual dessas

inconsistências não foi significativo ao longo de toda a série histórica pesquisada. Nos exercícios mais recentes, à exceção de 2022, as distorções representaram menos de 2% do saldo total do ativo.

Vale mencionar que esses percentuais de distorção estão abaixo da materialidade global definida para a maioria do conjunto de auditorias realizadas para subsidiar a opinião de auditoria do Tribunal sobre a fidedignidade dos valores registrados no BGU, as quais estabeleceram, geralmente, o percentual de 2% do Ativo Total.

Todavia, em números absolutos, esse percentual equivaleu a aproximadamente R\$ 143 bilhões se considerado o valor do Ativo Total relativo ao exercício de 2023, que atingiu o montante de R\$ 7,37 trilhões. Esse volume de recursos se comportou de modo crescente ao longo da série histórica pesquisada, de modo que nos exercícios iniciais o valor absoluto das distorções atingia montante menor, apesar de equivaler a aproximadamente 2% dos bens e direitos da União.

Isso indica uma melhora na qualidade das informações contábeis ao longo do tempo, especialmente em relação ao imobilizado e aos investimentos, que apresentaram menor magnitude de falhas nos últimos anos.

O passivo circulante, que inclui as obrigações exigíveis no curto prazo, foi o grupo de contas com menor número de distorções ao longo da série histórica. As inconsistências nesse grupo corresponderam a apenas 12,10% do total de falhas identificadas, o que demonstra um nível satisfatório de qualidade nas informações contábeis. As falhas mais significativas ocorreram em 2014 e 2022, mas, mesmo nesses exercícios, o impacto percentual das inconsistências foi baixo, representando menos de 0,5% do valor total do ativo.

Apesar da baixa frequência e magnitude das falhas, o passivo circulante apresentou algumas inconsistências relevantes, como a subavaliação de R\$ 37 bilhões em 2014, relacionada a passivos ocultos decorrentes de atrasos no repasse de recursos a bancos controlados pela União. Essas falhas, embora pontuais, destacam a importância de maior rigor nos registros contábeis para evitar distorções que possam comprometer a transparência das informações.

Por sua vez, o passivo não circulante, que abrange as obrigações de longo prazo, foi o grupo de contas mais problemático em termos de distorções de valor. As inconsistências foram recorrentes e de alta

magnitude, influenciando diretamente a opinião de auditoria em diversos exercícios. Um exemplo significativo foi o registro incorreto de passivos atuariais, que, em 2019, apresentou uma distorção de aproximadamente R\$ 601 bilhões.

Além disso, a persistência de falhas no passivo não circulante, especialmente relacionadas aos passivos atuariais, evidencia a necessidade de aprimoramentos nos processos de registro e evidenciação contábil. A demora no reconhecimento e contabilização de certas obrigações, como os passivos atuariais dos militares, comprometeu a qualidade das informações durante alguns exercícios e gerou atrasos na evolução da qualidade das informações relativas a essas projeções. Os exercícios mais recentes ainda apresentam falhas que impactam a opinião de auditoria sobre o BGU, consoante verificado nos anos de 2019 a 2022.

O patrimônio líquido, que representa o valor residual do ativo após a dedução do passivo, também apresentou distorções ao longo da série histórica, embora em menor frequência e magnitude em comparação com outros grupos de contas. As inconsistências nesse grupo foram mais significativas em exercícios como 2014, quando uma distorção representou cerca de 22% do saldo total do ativo. Nos demais exercícios, as falhas foram menos expressivas, representando menos de 0,4% do saldo do patrimônio líquido.

Apesar das falhas pontuais, o patrimônio líquido manteve um nível satisfatório de qualidade nas informações contábeis. A maioria das inconsistências foi relacionada a procedimentos contábeis independentes, sem reincidência ou correlação com outros problemas, o que demonstra que as falhas não comprometeram a confiabilidade geral das demonstrações financeiras.

Ao longo da série histórica, as distorções de valor identificadas nos diferentes grupos de contas do BGU variaram em frequência e magnitude. Enquanto o ativo circulante e o passivo circulante apresentaram menor quantidade e impacto de inconsistências, o ativo não circulante e o passivo não circulante concentraram a maior parte das falhas. Essas diferenças refletem a complexidade inerente à apuração de valores no setor público, especialmente em contas que envolvem cálculos atuariais, créditos tributários, empréstimos concedidos e investimentos. Isso implica à Administração Pública Federal aperfeiçoar seus controles para propiciar registros contábeis

adequados para as estimativas sobre direitos e obrigações de longo prazo, tendo em vista que a geração de informações necessita do uso de métodos aprofundados para projeção de valores.

Outro ponto relevante é que, em alguns exercícios, as limitações na obtenção de evidências suficientes e apropriadas comprometeram o escopo das auditorias, dificultando a análise da qualidade das informações contábeis. Entre 2018 e 2020, por exemplo, não houve emissão de opinião de auditoria pelo TCU sobre o BGU, o que pode ter contribuído para a subestimação das distorções de valor em determinados grupos de contas.

Cumprir destacar ainda que a pesquisa proporcionou verificar o processo de evolução da auditoria financeira no âmbito do Tribunal de Contas da União, decorrente do Acórdão nº 3.608/2014-TCU-Plenário, que levou ao aumento contínuo do contingente de auditores de controle externo empregados nas equipes que realizaram certificação de demonstrações contábeis, culminando com a criação da Unidade de Auditoria Especializada em Certificação de Contas (AudFinanceira). Isso possibilitou a realização de mais procedimentos de auditoria e testes adicionais sobre transações e saldos contábeis, ampliando a extensão e a profundidade das análises realizadas.

Todavia, essa ampliação dos trabalhos de auditoria financeira pela Corte de Contas pode ter contribuído para a geração de viés na interpretação dos resultados das auditorias frente à análise da qualidade das demonstrações contábeis abrangidas pela pesquisa. Isso ocorre porque uma força de trabalho maior permite identificar um número maior de falhas e distorções, o que pode dar a impressão distorcida de que a qualidade das informações contábeis piorou ao longo do tempo.

Ainda assim, vale destacar que o TCU conta atualmente com número de auditores considerado aquém da média adotada pelas demais Entidades de Fiscalização Superior que integram a Intosai, a qual atingia 350 auditores no levantamento realizado pelo Tribunal no âmbito do Acórdão 3.608/2014-TCU-Plenário.

Apesar de todos esses fatores, é importante destacar que as distorções de valor identificadas nos Balanços Patrimoniais que compuseram o BGU ao longo do período de 2014 a 2023 não comprometeram a compreensibilidade e a confiabilidade das informações financeiras como um todo, tendo em vista os certificados

de auditoria emitidos, em sua maioria, foram pela opinião com ressalvas. Ademais, verificou-se que as distorções apontadas pelo Tribunal foram sanadas consoante constatado nos monitoramentos constantes dos acórdãos do Tribunal sobre a contas do PR.

No entanto, a repetição de falhas em determinados grupos de contas, como o passivo não circulante, evidencia a necessidade constante de aprimoramentos nos processos de registro e evidenciação contábil. A persistência de problemas relacionados aos passivos atuariais, por exemplo, demonstra a importância de maior rigor e transparência na contabilização dessas obrigações, além de acurácia na realização das estimativas contábeis.

A análise da série histórica revelou ainda que esses passivos atuarias, em especial os relativos aos militares, sequer eram divulgados no exercício de 2014, sendo gradualmente incluídas no Balanço Patrimonial do BGU em razão da insistente atuação do TCU que, por meio das auditorias financeiras, apontou carência de transparência sobre esses dados e exigiu a publicação de informações completas e corretas, sustentadas por cálculos adequados acerca das projeções de despesas com aposentadorias e pensões.

Isso posto, cabe concluir sobre a pergunta desta pesquisa que o avanço das auditorias financeiras do TCU permitiu verificar tendência de melhoria na qualidade das informações contábeis, especialmente no ativo não circulante e no passivo não circulante. Além disso, concluiu-se que nos exercícios mais recentes, apesar da grande quantidade de distorções de valor detectadas no Balanço Patrimonial, que houve redução na magnitude dessas inconsistências, indicando avanços nos processos de registro e controle contábeis.

Apesar dessas conclusões, entende-se que a presença de distorções de valor identificadas nos grupos de contas do BGU dá conta do desafio do setor público quanto à necessidade de aprimoramentos constantes nos processos contábeis, ainda que atualmente a maioria das inconsistências tenha tido impacto limitado nas demonstrações financeiras, já que os certificados de auditoria tem contido opiniões apenas com ressalvas.

Nesse sentido, entende-se que a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas da União tem sido importante ferramenta para o aperfeiçoamento das informações contidas nas demonstrações



contábeis consolidadas da União, sendo instrumento relevante para a melhoria da informação contábil e avanço da *accountability* no Brasil.





# REFERÊNCIAS

# REFERÊNCIAS

## 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. 2021. 42 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: < [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34595/1/2021\\_OlgaMariaPassosDeAbreu\\_tcc.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/34595/1/2021_OlgaMariaPassosDeAbreu_tcc.pdf) >. Acesso em: 26 de abril de 2025.

ASSESSMENT, Accountability PEFA. Brazil: Federal Public Financial Management Performance Based on the PEFA Methodology. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Assessment. 2009. Disponível em: < <https://www.pefa.org/node/2511> >. Acesso em 16 de março de 2025.

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações / William Attie. – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

AUGUSTINHO, Sônia Maria. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de controle social para a "governança" do estado: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013. 2013. Dissertação de Mestrado. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Disponível em: < <https://riut.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/726> >. Acesso em 26 de maio de 2025.

BATISTA DE SOUSA, Marco Aurélio et al. Qualidade da informação contábil: uma análise de suas características com base na percepção do usuário externo. *Iberoamerican Journal of Industrial Engineering*, v. 8, n. 15, 2016. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/IJIE> >. Acesso em: 25 abr. 2025.

BEZERRA, Elenildo Santos; DE LIMA PEREIRA, Mércia; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. Um estudo nas demonstrações contábeis elaboradas, divulgadas e utilizadas na prestação de contas das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público–Oscip do Brasil. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2014. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3766> >. Acesso em: 20 de março de 2025.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986: Dispõe sobre a execução orçamentária e financeira, e dá outras providências. Diário

Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm) >. Acesso em: 16 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 11.907, de 30 de janeiro de 2024. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Fazenda. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 31 jan 2024. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/decreto/D11907.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/decreto/D11907.htm) >. Acesso em: 5 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 12.102, de 8 de julho de 2024: Aprova a estrutura regimental do Ministério da Gestão e Inovação em Serviços Públicos. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 9 jul. 2024. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/Decreto/D12102.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/Decreto/D12102.htm) >. Acesso em: 29 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946: Cria o Conselho Federal de Contabilidade e define as atribuições do contador e do técnico em contabilidade. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del9295.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm) >. Acesso em: 16 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967: Dispõe sobre a organização da Administração Pública Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm) >. Acesso em: 17 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. 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: seção 1, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm) >. Acesso em: 18 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997. Dispõe sobre a renegociação da dívida dos Estados com a União e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 12 set. 1997. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9496.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9496.htm) >. Acesso em: 3 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001: Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm) >. Acesso em: 14 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011: Estabelece os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações. Diário Oficial da União edição extra, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm) >. Acesso em: 28 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei nº 15.121, de 110 de abril de 2025. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2025. Diário Oficial da União edição extra, Brasília, DF, 10 abr. 2025. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2025/lei/l15121.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2025/lei/l15121.htm) >. Acesso em: 6 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 fevereiro 1993. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp73.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm) >. Acesso em: 5 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) >. Acesso em: 17 de março de 2025.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014. Altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, para dispor sobre a repactuação das dívidas celebradas com a União e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 26 nov. 2014. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp148.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp148.htm) >. Acesso em: 3 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Secretaria do Tesouro Nacional. 10ª edição: Brasília, DF, dezembro 2023.

Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26> >. Acesso em: 12 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (Plenário). Acórdão nº 3.608/2014. Proposta de estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU. Sessão Reservada de Plenário, 9 dez. 2014. Disponível em: < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo> >. Acesso em: 12 de fevereiro de 2025.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa nº 79, de 4 de abril de 2018: Regulamenta a prestação de contas do Presidente da República. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 4 abr. 2018. Disponível em: < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/norma> >. Acesso em: 12 de fevereiro de 2025.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Resolução nº 347, de 12 de dezembro de 2022: Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União (Revogada). Disponível em: < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/norma/NORMA-21765> >. Acesso em: 02 de maio de 2025.

CARDOSO, Ana Carolina Altimari. O papel da auditoria na confiabilidade dos demonstrativos financeiros. 2023. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11153/tde-07072023-092655/pt-br.php> >. Acesso em: 14 de março de 2025.

CARNEGIE, Garry D.; NAPIER, Christopher J. (Ed.). Manual de contabilidade, prestação de contas e governança. Editora Edward Elgar, 2023. Disponível em: < <https://books.google.com.br/books> >. Acesso em: 26 de maio de 2025.

CEDRAZ, Aroldo; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. Revista do TCU, n. 129, p. 38-49, 2014. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/viewFile/14/12> >. Acesso em: 19 de fevereiro de 2025.

DE CONTABILIDADE, Conselho Federal. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016. Disponível em: < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/> >. Acesso em: 14 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2018. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf> >. Acesso em: 16 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TSP 18, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2018. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP18.pdf> >. Acesso em: 5 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016. Disponível em: < [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf) >. Acesso em: 6 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TA 600 (R2) – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupo, de 6 de dezembro de 2023. Aprova a NBC TA 600 (R2) – Auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016. Disponível em: < [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC%20TA%20600%20\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC%20TA%20600%20(R2).pdf) >. Acesso em: 15 de abril de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TA 700 - Dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA700.pdf> >. Acesso em: 5 de maio de 2025.

\_\_\_\_\_. NBC TA 705 - Dispõe sobre as modificações na opinião do auditor independente. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 2016. Disponível em: < <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA705.pdf> >. Acesso em: 5 de maio de 2025.

DE MOURA, Geovanne Dias et al. Determinantes da qualidade da informação contábil em grandes companhias abertas listadas na BMFBOVESPA. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade

(repec), v. 11, n. 3, 2017. Disponível em: < <https://www.repec.org.br/repec/article/view/1572> >. Acesso em: 19 de abril de 2025.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CHAMPOMIER, Jean-Michel. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. Revista do TCU, n. 130, p. 70-81, 2014. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/43> >. Acesso em: 18 de março de 2025.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; CAVALCANTE, Renato Lima. Auditoria Financeira na apreciação das Contas de Governo da República. Revista do TCU, n. 121, p. 62-75, 2011. Disponível em: < [https://www.audtcu.org.br/images/artigos/2021/01/11012021/12\\_11\\_PB\\_artigo.PDF](https://www.audtcu.org.br/images/artigos/2021/01/11012021/12_11_PB_artigo.PDF) >. Acesso em: 19 de março de 2025.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. A Auditoria Financeira de Agências Federais nos EUA tem relação custo-benefício positiva e as lições aprendidas são aplicáveis ao Brasil. Revista do TCU, n. 145, p. 11-28, 2020. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/> >. Acesso em: 13 de março de 2025.

ESTEVAM, Taciana Camila Witcoski. Implantação das normas internacionais de auditoria pelos tribunais de contas brasileiros. 2020. Disponível em: < <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3217> >. Acesso em: 30 de março de 2025.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes; ARAGÃO, Priscila da Costa Mesquita. Aderência das auditorias financeiras das instituições superiores de controle: um estudo comparativo das metodologias entre Brasil, Estados Unidos, Reino Unido e Austrália. Revista do TCU, n. 150, pág. 59-84, 2022. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/103>>. Acesso em: 13 de julho de 2025.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996. 407 p.

GHISI, Adhemar Paladini. Desempenho das entidades fiscalizadoras superiores e indicadores de rendimento. Revista do TCU, n. 86, p. 327-337, 2000. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/953/1017> >. Acesso em: 28 de março de 2025.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. Editora Atlas SA, 2002.

HENDRIKSEN, E.S; VAN BREDA, M.F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Objetiva Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia, 1986.

ISSAI 200. Fundamental Principles on Financial Auditing. International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai. Disponível em: < [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_200/ISSAI\\_200\\_en\\_2020.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/ISSAI_200_en_2020.pdf) >. Acesso em: 4 de abril de 2025.

IUDÍCIBUS, S.. Teoria da contabilidade. 10ª. ed. São Paulo: Atlas.

JUNIOR, Eduardo Brandão Lima et al. Análise documental como percurso metodológico na pesquisa qualitativa. Cadernos da FUCAMP, v. 20, n. 44, 2021. Disponível em: < <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/cadernos/article/view/2356/1451> >. Acesso em 28 de abril de 2025.

JÚNIOR, Jorge Pinto de Carvalho. Benefícios Advindos de Auditorias Financeiras realizadas com fulcro na ISSAI 200 e demais normas aplicáveis, recepcionadas pela Intosai: a experiência do TCMSP. Instituto Rui Barbosa. Disponível em: < <https://irbcontas.org.br/artigos/beneficios-advindos-de-auditorias-financeiras-realizadas-com-fulcro-na-issai-200-e-demais-normas-aplicaveis-recepcionadas-pela-intosai-a-experiencia-do-tcmsp/> >. Acesso em: 15 de março de 2025.

JUSTINO, José Ricardo Paniagua; CHEADE, Luisa Meinberg; FORTI, Henri Philippe Rocha. Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos tribunais de contas brasileiros. Revista Simetria do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, v. 1, n. 12, p. 54-58, 2023. Disponível em: < <https://revista.tcm.sp.gov.br/simetria/article/view/181> >. Acesso em: 22 de março de 2025.

LEE, Y.W; STRONG, D.M; KALHN, B.K. AIMQ: a methodology for information quality assessment. Information & Management, v. 40, p. 133-146, 2002. Disponível em: < <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0378720602000435> >. Acesso em: 28 de março de 2025.

LEUZ, Christian; VERRECCHIA, Robert E. The economic consequences of increased disclosure. *Journal of accounting research*, p. 91-124, 2000. Disponível em: < <https://www.jstor.org/stable/2672910> >. Acesso em: 31 de março de 2025.

KARAGUL, A. A.; ÖZDEMİR, Ali. Evaluation of financial information quality attributes: A comparison from Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, v. 3, n. 23, p. 45-55, 2012. Disponível em: < <https://scispace.com/pdf/evaluation-of-financial-information-quality-attributes-a-3u4d2a9zeu.pdf> >. Acesso em: 28 de março de 2025.

KRONBAUER, Clóvis Antônio et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de contabilidade e organizações*, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011. Disponível em: < <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34794/162239> >. Acesso em: 3 de abril de 2025.

MARTINS, Humberto Falcão; MARINI, Caio. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. *Revista do TCU*, n. 130, p. 42-53, 2014. Disponível em: < <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40> >. Acesso em: 15 de março de 2025.

NAO. National Audit Office. Annual Report and Accounts 2023-24. United Kingdom, p. 7, 2024. Disponível em: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2024/07/nao-annual-report-and-accounts-2023-24.pdf>. Acesso em: 17 de março de 2025.

NARDI, Paula Carolina Ciampaglia; DA SILVA, Ricardo Luiz Menezes. Republicação das Demonstrações Contábeis, qualidade da informação contábil, custo da dívida e retorno de ações: um estudo comparativo entre Brasil e EUA. *Avanços em Contabilidade Científica e Aplicada*, p. 193-209/210-226, 2021. Disponível em: < <https://asaa.anpcont.org.br/asaa/article/download/804/503/4653> >. Acesso em: 31 de março de 2025.

NETO, Orion Augusto Platt et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007. Disponível em: < <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/320> >. Acesso em: 03 de abril de 2025.

NIYAMA, J.K.; SILVA, C.A.T. Teoria da contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, C.L. Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise. 6º São Paulo: Atlas, 2009.

RODRIGUES, Sabrina Vasconcelos Mota. Análise da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que a influenciam. 2019. Disponível em: < <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/33894> >. Acesso em: 10 de abril de 2025.

SANTOS, Antônio R. Metodologia científica: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: Ed. DP&A, 2006.

SILVA, Juniele Martins; MENDES, Estevane de Paula Pontes. Abordagem qualitativa e geografia: pesquisa documental, entrevista e observação. Pesquisa qualitativa em geografia: reflexões teórico-conceituais e aplicadas. Rio de Janeiro: Eduerj, p. 207-221, 2013. Disponível em: < <https://books.scielo.org/id/hvsdh/pdf/marafon-9788575114438.pdf#page=203> >. Acesso em 28 de abril de 2025.

SILVA, Lidiane Rodrigues Campêlo da et al. Pesquisa documental: alternativa investigativa na formação docente. In: Congresso Nacional de Educação. 2009. p. 4554-4566. Disponível em: < <https://proinclusao.ufc.br/wp-content/uploads/2021/08/pesquisa-documental.pdf> >. Acesso em 28 de abril de 2025.

SILVA, Vanessa de Meneses et al. Gerenciamento de impressão e qualidade das informações contábeis: análise das empresas listadas na B3. 2020. Disponível em: < [https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18302?locale=pt\\_BR](https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/18302?locale=pt_BR) >. Acesso em: 12 de abril de 2025.

SILVERMAN, D. Interpreting qualitative data. 7. ed. London: Sage Publications, 2024.

SUSANTO, Azhar. What factors influence the quality of accounting information. International Journal of Applied Business and Economic Research, v. 13, n. 6, p. 3995-4014, 2015. Disponível em: < [https://www.researchgate.net/publication/305374239\\_What\\_factors\\_influence\\_the\\_quality\\_of\\_accounting\\_information#:~:text=The%20results%20of%20this%20research,the%20Application%20of%20Accounting%20Information.](https://www.researchgate.net/publication/305374239_What_factors_influence_the_quality_of_accounting_information#:~:text=The%20results%20of%20this%20research,the%20Application%20of%20Accounting%20Information.) >. Acesso em: 15 de abril de 2025.

WANG, Richard; STRONG, Diane. Além da precisão: o que a qualidade dos dados significa para os consumidores de dados. *Journal of Management Information System*, Reino Unido, v. 12, n. 4, p. 5-34, 1996. Disponível em: < <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/07421222.1996.11518099> >. Acesso em: 08 de abril de 2025.

YOUNG, Danqing; GUENTHER, David A. Financial reporting environments and international capital mobility. *Journal of Accounting Research*, v. 41, n. 3, p. 553-579, 2003. Disponível em: < <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.00116> >. Acesso em: 19 de abril de 2025.



APÊNDICES

**APÊNDICES**

## APÊNDICES

### APÊNDICE A

#### Matriz Metodológica

Objetivos específicos da pesquisa	Abordagem da pesquisa	Natureza da pesquisa	Dados coletados	Público-alvo	Procedimentos de amostragem	Técnicas de coleta	Técnicas de análise
Levantar o quantitativo de auditores que o TCU empregou na realização das auditorias financeiras, desde 2014 até 2023.	Qualitativa	Exploratória	Composição das equipes de auditoria.	Auditores Federais de Controle Externo do TCU alocados em auditorias financeiras.	Será realizado censo.	Levantamento do número de auditores designados nas portarias de fiscalização constantes dos processos de auditoria financeira autuados.	Coleta de dados por meio de análise documental de portarias de fiscalização.
Verificar a tempestividade em que são realizadas as auditorias financeiras pelo TCU, desde a publicação do Acórdão	Qualitativa	Exploratória	Período auditado e data de publicação do Acórdão.	Acórdãos do TCU sobre auditorias financeiras, desde 2014 até 2023.	Será realizado censo.	Identificação do período abrangido pelas auditorias e a data de publicação do respectivo Acórdão.	Análise documental dos Acórdãos relacionados às auditorias financeiras.

3.608/2014-TCU-Plenário.							
Levantar a quantidade e o montante das distorções de valor identificadas pelas auditorias financeiras realizadas pelo TCU nas demonstrações contábeis de órgãos públicos, no período de 2014 e 2023.	Qualitativa	Exploratória	(a) Quantidade de distorções verificadas nas demonstrações financeiras auditadas. (b) Montante das distorções de valor.	Relatórios e certificados de auditoria financeira emitidos entre 2014 e 2023.	Será realizado censo.	Levantamento estruturado das distorções de valor apontadas nos relatórios de auditoria emitidos desde 2014 até 2023, identificando sua quantidade e montante apurado.	Análise documental dos apontamentos constantes dos relatórios de auditoria financeira.
Identificar o impacto percentual das distorções de valor nos grupos de contas que integram o Balanço Patrimonial, no período compreendido entre 2014 e 2023.	Qualitativa	Exploratória	(a) Montante das distorções de valor. (b) Percentual do valor distorcido em relação ao grupo de contas do	Relatórios e certificados de auditoria financeira emitidos entre 2014 e 2023.	Será realizado censo.	Levantamento estruturado das distorções de valor apontadas nos relatórios de auditoria e da sua natureza, no que se refere ao grupo de contas integrante do Balanço Patrimonial e seu	Análise documental dos apontamentos constantes dos relatórios de auditoria financeira.

			Balanço Patrimonial onde consta a falha.			impacto percentual.	
Identificar os assuntos relacionados às distorções de valor e hierarquizar conforme a frequência constatada nas auditorias financeiras realizadas pelo TCU entre 2014 e 2023.	Qualitativa	Exploratória	(a) Assuntos tratados nos apontamentos sobre distorções de valor nas demonstrações financeiras. (b) Quantidade de apontamentos realizados sobre os mesmos assuntos no período de 2014 a 2023.	Relatórios e certificados de auditoria financeira emitidos entre 2014 e 2023.	Será realizado censo	Levantamento estruturado dos assuntos tratados nos apontamentos sobre distorção de valor nas demonstrações financeiras.	Análise documental dos apontamentos constantes dos relatórios de auditoria financeira.
Traçar histórico da evolução das opiniões de auditoria contidas	Qualitativa	Exploratória	Opiniões da equipe de auditoria proferidas	Relatórios e certificados de auditoria financeira	Será realizado censo.	Análise documental com coleta estruturada de dados.	Não se aplica.

<p>nos certificados de auditoria emitidos pelo TCU sobre as demonstrações contábeis auditadas, desde 2014 até 2023, com objetivo de verificar se os pareceres têm convergido para opiniões sem ressalva.</p>			<p>nos certificados emitidos entre 2014 e 2023.</p>	<p>emitidos entre 2014 e 2023.</p>			
--	--	--	---	------------------------------------	--	--	--

Fonte: elaborado pelo autor(a) (2025).

# APÊNDICE B

## Processos de auditoria financeira autuados no TCU e Acórdãos (2013 a 2024)

UJ	Semag - SecexFazenda - SecexPrevi - SecexTributária																		AudFinanciera					
	2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024	
	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão	Processo	Acórdão
Contas do PR (Apreciação conclusiva)	TC 005.956/2014-5	1.338/2014-P	TC 005.335/2015-9	2.461/2015-P	TC 008.389/2016-0	2.523/2016-P	TC 012.659/2017-7	1.320/2017-P	TC 012.535/2018-4	1.322/2018-P	TC 013.643/2019-3	1.331/2019-P	TC 018.177/2020-4	1.437/2020-P	TC 014.922/2021-5	1.515/2021-P	TC 008.731/2022-5	1.481/2022-P	TC 008.383/2023-5	1.126/2023-P	TC 010.005/2024-2	1.124/2024-P	Sem processo	-
Contas do PR (Indícios Irregularidades)	-	-	TC 005.335/2015-9	1.464/2015-P	TC 008.389/2016-0	1.497/2016-P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BGU (Consolidação)	TC 001.022/2014-8	Sem Acórdão	TC 002.398/2015-0	Sem Acórdão	TC 033.325/2015-4	Sem Acórdão	TC 029.130/2016-6	Sem Acórdão	TC 025.623/2017-6	Sem Acórdão	TC 033.918/2018-0	Sem Acórdão	TC 033.588/2019-8	Sem Acórdão	TC 034.324/2020-8	Sem Acórdão	TC 019.197/2021-7	1.929/2022-P	TC 013.420/2022-4	1.415/2023-P	TC 022.807/2023-3	1.424/2024-P	TC 017.471/2024-9	-
STN (Divida Pública)	-	-	-	-	TC 030.790/2015-8	1.540/2016-P	TC 001.630/2017-2	1.755/2017-P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ministério da Fazenda/Economia (Consolidação)	-	-	-	-	-	-	TC 025.774/2016-6	288/2018-P	-	-	TC 034.554/2018-1	1.382/2019-P	Sem Processo	Sem Acórdão	TC 033.445/2020-6	1.567/2021-P	TC 025.757/2021-0	1.201/2022-P	TC 016.822/2022-6	1.417/2023-P	TC 009.712/2023-2	1.057/2024-P	TC 017.309/2024-7	-
Ministério da Fazenda/Economia (Passivos Atuariais)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 037.722/2019-0	1.463/2020-P	TC 034.006/2020-6	1.496/2021-P	TC 021.979/2021-9	1.464/2022-P	-	-	-	-	-	
Ministério da Fazenda/Economia (Divida Pública)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 025.798/2021-9	1.152/2022-P	TC 016.855/2022-1	754/2023-P	-	-	-	
Ministério da Fazenda/Economia (Haveres Financeiros)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 032.722/2021-4	1.833/2022-P	TC 013.440/2022-5	753/2023-P	-	-	-	
Ministério da Fazenda/Economia (Administração Tributária)	-	-	-	-	TC 030.786/2015-0	2.464/2016-P	-	-	TC 026.079/2017-8	977/2018-P	-	-	TC 036.129/2019-4	1.461/2020-P	TC 034.007/2020-2	1.152/2021-P	TC 037.612/2021-2	1.153/2022-P	TC 020.653/2022-0	1.112/2023-P	TC 008.777/2023-3	1.056/2024-P	TC 014.798/2024-7	
Ministério do Trabalho e Previdência + Ministério da Defesa (Passivos Atuariais)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 020.712/2022-7	999/2023-P	-	-	-	
Ministério do Trabalho e Previdência Social	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 031.690/2022-0	1.384/2023-P	TC 026.320/2023-1	1.058/2024-P	TC 017.481/2024-4	
FNDE/MEC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 023.708/2019-9	2.687/2021-P	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
FRGPS + INSS	-	-	-	-	TC 031.235/2015-8	1.749/2016-P	TC 026.106/2016-7	2.455/2017-P	TC 034.049/2017-7	978/2018-P	TC 034.518/2018-5	927/2019-P	TC 036.275/2019-0	1.462/2020-P	TC 034.010/2020-3	1.153/2021-P	TC 030.739/2021-7	1.465/2022-P	TC 020.710/2022-4	1.113/2023-P	TC 026.323/2023-0	1.059/2024-P	TC 017.467/2024-1	
Ministério da Defesa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	TC 018.960/2022-7	1.760/2023-P	TC 018.199/2023-2	1.460/2024-P	TC 015.404/2024-2	
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>6</b>	<b>0</b>

Fonte: elaborado pelo autor(a) (2025).

## APÊNDICE C

### Sistematização das distorções de valor por grupo de contas

Grupo do Balanço Patrimonial	Grupo de Contas	Exercício										Total
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
<b>Ativo Circulante</b>	Créditos a CP	1	0	2	1	0	0	0	0	3	1	8
	Demais créditos e valores a CP	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
	Ajustes p/ perdas de créditos a CP	0	0	3	0	0	0	1	1	0	0	5
	Estoques	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	2
<b>Ativo Não Circulante</b>	Créditos a LP	2	0	2	1	2	0	1	1	1	1	11
	Demais créditos e valores a LP	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2
	Ajustes p/ perdas de créditos a LP	0	0	2	0	0	1	1	1	0	0	5
	Investimentos	0	2	2	1	2	4	3	0	1	1	16
	Imobilizado	1	0	2	2	1	0	0	0	1	1	8
<b>Passivo Circulante</b>	Obrigações Trab. Prev. Ass. a CP	0	0	2	1	0	0	0	0	0	0	3
	Provisões a CP	0	0	0	0	0	2	3	1	1	1	8
	Demais obrigações a CP	2	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4
<b>Passivo Não Circulante</b>	Empréstimos e financiamentos a LP	0	2	0	0	1	1	0	0	1	0	5
	Provisões a LP	0	2	2	1	2	1	7	6	1	1	23
	Demais obrigações a LP	1	0	1	1	1	0	0	0	1	1	6
<b>Patrimônio Líquido</b>	Patrimônio Social e Capital Social	0	0	2	0	0	0	0	0	1	2	5

	Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
	Ajustes de avaliação patrimonial	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
	Demais reservas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	3
	Resultados acumulados	2	0	0	1	0	0	0	1	2	1	1	7
<b>Total</b>	-	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>20</b>	<b>11</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>17</b>	<b>12</b>	<b>18</b>	<b>13</b>	<b>13</b>	<b>124</b>

## APÊNDICE D

### Sistematização das distorções de valor no BGU (Ativo)

Ativo										
Exercício	Ativo Circulante					Ativo Não Circulante				
	Quantidade de distorções	% Distorção no grupo de contas (com compensação)	Somatório das distorções sem compensação (em bilhões)	Contas afetadas	Predomínio do efeito	Quantidade de distorções	% Distorção no grupo de contas (com compensação)	Somatório das distorções sem compensação (em bilhões)	Contas afetadas	Predomínio do efeito
2023	1	0,48%	R\$ 9,486	(1) Créditos a CP	Superavaliado	3	0,14%	R\$ 10,588	(1) Créditos a LP, (1) Investimentos, (1) Imobilizado	Superavaliado
2022	4	24,13%	R\$ 542,600	(3) Créditos a CP, (1) Estoques	Superavaliado	3	0,21%	R\$ 14,200	(1) Créditos a LP, (1) Investimentos, (1) Imobilizado	Superavaliado
2021	2	0,30%	R\$ 6,230	(1) Ajustes para perdas em créditos a CP, (1) Estoques	Superavaliado	2	0,09%	R\$ 5,472	(1) Créditos a LP, (1) Ajustes para perdas em créditos a LP	Superavaliado
2020	1	Não estimado	R\$ 0,000	(1) Ajustes para perdas em	N/A	6	0,05%	R\$ 22,700	(1) Créditos a LP, (1) Ajustes	Superavaliado

				créditos a CP					para perdas em créditos a LP, (1) Demais créditos e valores a LP, (3) Investimentos	
<b>2019</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	5	-0,03%	R\$ 3,170	(1) Ajustes para perdas em créditos a LP, (4) Investimentos	<b>Subavaliado</b>
<b>2018</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	5	1,88%	R\$ 98,857	(2) Créditos a LP, (1) Imobilizado, (2) Investimentos	<b>Subavaliado</b>
<b>2017</b>	2	0,25%	R\$ 3,200	(1) Créditos a CP e (1) Demais créditos e valores a CP	<b>Superavaliado</b>	5	-3,11%	R\$ 151,129	(1) Créditos a LP, (1) Demais créditos e valores a LP, (1) Investimentos, (2) Imobilizado	<b>Subavaliado</b>
<b>2016</b>	5	11,00%	R\$ 162,057	(2) Créditos a CP; (3) Ajustes para	<b>Superavaliado</b>	8	-4,194%	R\$ 258,381	(2) Créditos a LP, (2) Ajustes para perdas	<b>Subavaliado</b>

				perdas em créditos a CP					em créditos a LP, (2) Investimentos, (2) Imobilizado	
<b>2015</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	2	0,09%	R\$ 4,100	(2) Investimentos	<b>Superavaliado</b>
<b>2014</b>	1	0,12%	R\$ 1,700	(1) Créditos a CP	<b>Superavaliado</b>	3	0,53%	R\$ 40,871	(2) Créditos a LP, (1) Imobilizado	<b>Superavaliado</b>

## APÊNDICE E

### Sistematização das distorções de valor no BGU (Passivo)

Passivo										
Exercício	Passivo Circulante					Passivo Não Circulante				
	Quantidade de distorções	% Distorção no grupo de contas (com compensação)	Somatório das distorções sem compensação (em bilhões)	Contas afetadas	Predomínio do efeito	Quantidade de distorções	% Distorção no grupo de contas (com compensação)	Somatório das distorções sem compensação (em bilhões)	Contas afetadas	Predomínio do efeito
2023	2	0,15%	R\$ 3,744	(1) Demais obrigações a CP, (1) Provisões a CP	Superavaliado	2	0,01%	R\$ 0,969	(1) Provisões a LP, (1) Demais obrigações a LP	Subavaliado
2022	2	5,39%	R\$ 118,000	(1) Provisões a CP, (1) Demais obrigações a CP	Subavaliado	3	0,13%	R\$ 122,010	(1) Empréstimos e financiamentos a LP, (1) Provisões a LP e (1) Demais obrigações a LP	Superavaliado
2021	1	0,03%	R\$ 6,254	(1) Provisões a CP	Superavaliado	6	0,63%	R\$ 118,835	(6) Provisões a LP	Superavaliado

<b>2020</b>	3	0,001%	R\$ 3,096	(3) Provisões a CP	<b>Superavaliado</b>	7	0,112%	R\$ 231,192	(7) Provisões a LP	<b>Superavaliado</b>
<b>2019</b>	2	1,65%	R\$ 22,300	(2) Provisões a CP	<b>Subavaliado</b>	2	8,35%	R\$ 661,200	(1) Provisões a LP, (1) Empréstimos e financiamentos a LP	<b>Subavaliado</b>
<b>2018</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	4	0,14%	R\$ 47,582	(1) Empréstimos e financiamentos a LP, (2) Provisões a LP e (1) Demais obrigações a LP	<b>Subavaliado</b>
<b>2017</b>	1	0,16%	R\$ 1,800	(1) Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP	<b>Subavaliado</b>	2	-1,88%	R\$ 115,995	(1) Demais obrigações a LP, (1) Provisões a LP	<b>Subavaliado</b>
<b>2016</b>	2	-0,59%	R\$ 16,500	(2) Obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a pagar a CP	<b>Subavaliado</b>	3	0,75%	R\$ 42,200	(1) Demais obrigações a LP, (2) Provisões a LP	<b>Subavaliado</b>
<b>2015</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	4	4,29%	R\$ 238,740	(2) Provisões a LP, (2) Empréstimos	<b>Superavaliado</b>

									os e financiame ntos a LP	
<b>2014</b>	2	3,55%	R\$ 37,150	(2) Demais Obrigações a CP	<b>Superavali ado</b>	1	0,72%	R\$ 218,675	(1) Demais obrigações a LP	<b>Supera validado</b>

## APÊNDICE F

### Sistematização das distorções de valor no BGU (Patrimônio Líquido)

PL					
Exercício	Quantidade de distorções	% Distorção no grupo de contas (com compensação)	Somatório das distorções sem compensação (em bilhões)	Contas afetadas	Predomínio do efeito
2023	5	0,37%	R\$ 20,427	(2) Patrimônio Social e Capital Social, (2) Demais reservas, (1) Resultados acumulados	Superavaliado
2022	6	1,71%	R\$ 88,600	(2) Resultados acumulados, (1) Demais reservas, (1) Ajustes de Avaliação Patrimonial, (1) Patrimônio Social e Capital Social, (1) Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital	Subavaliado
2021	1	N/A	R\$ 0,000	(1) Resultados acumulados	Superavaliado
2020	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2019	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2018	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2017	1	0,74%	R\$ 17,900	(1) Resultados acumulados	Superavaliado

<b>2016</b>	2	0,35%	R\$ 7,172	(2) Patrimônio Social e Capital Social	<b>Superavaliado</b>
<b>2015</b>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
<b>2014</b>	2	93,61%	R\$ 1.333,000	(2) Resultados acumulados	<b>Superavaliado</b>



idn

Bo  
pro  
cit  
ref  
Ness  
são e

**idp**

A ESCOLHA QUE  
**TRANSFORMA**  
O SEU CONHECIMENTO