

**INDICADORES DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES
CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE EM MUNICÍPIOS
COM CONTAS JULGADAS IRREGULARES**

**AUDIT INDICATORS OF PUBLIC SECTOR FINANCIAL
STATEMENTS: AN ANALYSIS IN CITIES WITH ACCOUNTS
JUDGED IRREGULAR**

Júlio Inácio Michelⁱ
Tomas Matheus Giacomel de Oliveiraⁱⁱ

Resumo: Este trabalho tem como objetivo geral analisar os indicadores de auditoria das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público em três municípios do Estado do Paraná, que tiveram suas contas julgadas irregulares pelo Tribunal de Contas Estadual (TCE-PR). Busca-se, também, identificar os indicadores desses municípios, verificar os motivos que os levaram a ter suas contas julgadas irregulares pelo ente de controle externo e analisar, comparativamente, os indicadores antes e após as irregularidades. Para tanto, a pesquisa se configura como aplicada, quanto sua natureza, com delineamento de pesquisa mista, descritiva e documental, realizada com base nas demonstrações contábeis dos entes públicos, objetos desse trabalho, do ano de 2017 a 2020. A partir da análise dos indicadores foi possível identificar que pouco se relacionam com os motivos dos municípios terem suas contas julgadas irregulares pelo órgão de controle externo, porém podem, em algum momento, contribuir com os gestores municipais na identificação de pontos de melhorias e readequação ou realocação de recursos em seus municípios. Nesse sentido o estudo vem apresentar contribuições aos órgãos de controle interno no sentido de desenvolverem mecanismos de identificação precoce de distorções nas demonstrações contábeis e contas públicas dos entes municipais.

Palavras-chave: Auditoria. Demonstrações Contábeis. Indicadores. Contas Públicas.

Abstract: The general objective of this work is to analyze the audit indicators of the financial statements applied to the public sector in three cities in the State of Paraná, which had their accounts judged irregular by the State Court of Auditors (TCE-PR). It also seeks to identify the indicators of these cities, verify the reasons that led them to have their accounts judged irregular by the external control entity and comparatively analyze the indicators before and after the irregularities. To this end, the research is configured as applied, in terms of its nature, with a mixed, descriptive and documentary research outline, carried out based on the financial statements of public entities, objects of this work, from 2017 to 2020. From the analysis of the indicators, it was possible to identify that little is related to the reasons for the cities to have their accounts judged irregular by the external control body, but they can, at some point,

contribute to municipal managers in identifying points for improvement and readjustment or reallocation of resources in their cities. In this sense, the study presents contributions to internal control bodies in the sense of developing mechanisms for early identification of distortions in the financial statements and public accounts of municipal entities.

Keywords: Audit. Financial Statements. Indicators. Public Accounts.

Recebido em: 17/03/2022 – Aprovação: 25/11/2022

1 INTRODUÇÃO

A auditoria exerce papel de grande destaque visto que, a partir dela, pode-se averiguar e atestar que as informações contábeis de determinada empresa ou órgão público, estão de acordo com as regras e princípios da contabilidade, representando fielmente a situação do ente auditado quanto às informações contábeis e real situação econômica desse ente. Sendo assim, contribui de forma positiva para atrair e transmitir a investidores interessados em aplicar seus recursos nessas empresas e também investidores das bolsas de ações que pretendem adquirir cotas dessa empresa, confiabilidade e credibilidade nas informações (ATTIE, 2018).

Já a auditoria pública, pode ser considerada um importante instrumento auxiliar dos gestores públicos, contribuindo para uma gestão eficiente e em cumprimento às premissas pertinentes ao cargo proporcionando uma melhor alocação dos recursos públicos. Sendo assim auxilia os gestores no emprego e destinação dos recursos controlando e contribuindo para uma boa utilização dos recursos públicos, comprovando a legalidade das suas ações para a administração municipal, estadual ou federal (GIACOMELLI, 2017).

Nesse sentido, a aplicação de indicadores para análise das contas públicas Martins (2019) pode servir de base para que os órgãos de controle interno e externo possam exercer o seu papel fiscalizador e de controle dos atos da administração pública com maior assertividade, conforme pressupõe Corbari e Albuquerque (2017). Com base em estudos anteriores, como os de Azevedo e Lino (2018), Azambuja, Teixeira e Nossa (2018), Silva *et al* (2017) e Lino e Aquino (2018), é possível fazer algumas ponderações a respeito do processo de prestação de contas e auditoria nas contas públicas.

Pode-se observar que os tribunais de contas no momento da análise das contas públicas deixam, em sua grande maioria, de priorizar e observar os padrões estabelecidos pelas Normas de Auditoria Governamentais, e com pouca adesão à auditoria presencial (AZEVEDO; LINO, 2018). Pode-se também observar que o voto dos relatores influencia a maneira como será a votação em geral e que implicam em redução na probabilidade de reprovação das contas

públicas de determinado ente, mesmo esse possuindo irregularidades apontadas no relatório de auditoria devido questões políticas de indicação dos relatores (AZAMBUJA, TEIXEIRA; NOSSA, 2018).

Em relação aos indicadores de avaliação, nota-se que no Brasil, embora o Tribunal de Contas da União, Secretaria de Planejamento e STN recomendem uso voluntário de indicadores dos Tribunais de Contas Municipais, Estaduais e do Distrito Federal, somente 22% utilizam algum tipo de indicador nas auditorias das contas públicas, demais baseiam-se nas conformidades legais (SILVA *et al*, 2017). No que tange à qualidade da auditoria prestada pelos tribunais de contas, Lino e Aquino (2018) afirmam que as configurações dos tribunais, bem como organização e formação das equipes, automatização de sistemas de coletas de dados e rodízio/alocação de tarefas, exercem influência no aumento ou diminuição da qualidade da auditoria prestada (LINO; AQUINO, 2018).

Com base nos estudos citados, percebe-se a oportunidade e relevância da discussão sobre indicadores de auditoria no contexto de análise das contas públicas em cenários de contas já julgadas e não aprovadas pelos órgãos de controle externo. Nesse contexto, surge o seguinte questionamento: **Como a análise dos indicadores de auditoria das demonstrações contábeis, podem contribuir para identificação prematura de irregularidades nas contas públicas?**

Dessa forma, o objetivo geral do presente estudo, se configura em analisar se os indicadores de auditoria são capazes de prever distorções nas demonstrações contábeis do setor público. Para tanto delinear-se os seguintes objetivos específicos: (a) calcular os indicadores de auditoria antes e após o julgamento das demonstrações contábeis; (b) verificar as possíveis distorções nos indicadores; (c) analisar se estes se relacionam com os motivos do julgamento irregular das contas públicas.

Assim, a presente pesquisa é relevante e justifica-se por explorar a temática de aplicação e análise dos indicadores de auditoria das demonstrações contábeis do setor público, tendo em vista que os municípios que possuem suas contas reprovadas pelo Tribunal de Contas Estadual (TCE), tendem a prestarem serviços e empregarem os recursos de forma inadequada, sendo assim, ao final do período e no momento da prestação de contas, acabam obtendo julgamento irregular de suas contas pela não utilização desses recursos em prol da população.

O trabalho delimita-se à área de contabilidade pública com ênfase em indicadores de auditoria das demonstrações contábeis, com dados de três municípios com contas julgadas irregulares pelo TCE-PR relativos ao período de 2017 a 2020. Além disso, foram selecionados

os municípios pelos motivos do julgamento irregular das contas estarem relacionadas com aspectos contábeis e orçamentários.

O presente trabalho encontra-se subdividido em cinco seções sendo elas: introdução, revisão de literatura, metodologia, análise e discussão dos resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão evidenciados, com base na literatura, as temáticas que envolvem a prestação de contas públicas, a contabilidade do ente público e suas principais demonstrações contábeis bem como será abordada a auditoria pública quanto a atuação dos órgãos de controle.

2.1 Contabilidade Pública

Antes de conceituar o ramo da contabilidade aplicada ao setor público, se faz necessária a conceituação de contabilidade, que segundo Arruda e Paixão (2020), pode ser definida como sendo um sistema de informação do qual o contador se utilizará para captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fatos e acontecimentos que afetam monetariamente as situações patrimoniais, econômicas e financeiras das empresas.

De acordo com a NBC T-16, o ramo da contabilidade aplicada ao Setor Público é aquele responsável por executar e aplicar os princípios e normas fundamentais da contabilidade, na geração de informações e controle do patrimônio do ente público, com objetivo de informar aos usuários dessas informações os resultados e fatos da gestão do ente público de natureza orçamentária, econômica, financeira e física (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2012).

Kohama (2016) utiliza o conceito de que a contabilidade pública é a responsável pela escrituração dos atos e fatos por meio de contas, nas quais serão ressaltados os registros e controles relativos à administração pública, bem como as variações patrimoniais desse ente, culminando com a elaboração das demonstrações contábeis do ente público.

Tendo isso posto, Arruda e Paixão (2020) conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como sendo o ramo da Ciência Contábil responsável pelo registro, resumo, interpretação e divulgação dos fenômenos mensuráveis que afetam as entidades públicas em seus patrimônios, finanças e orçamento, sendo assim o responsável por ditar regras e normas para orientar os contadores a realizarem em perfeita ordem os registros do ente público, e possibilitando posteriormente a elaboração das demonstrações e resultados.

Observados diferentes conceitos de contabilidade pública, destacam-se, a seguir, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

2.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

A NBC TSP 11 conceitua as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público como sendo a exibição de forma organizada do comportamento do órgão público perante seu patrimônio e a maneira como tal emprega e utiliza seus recursos. Tem a finalidade de fornecer informações úteis tanto para a tomada de decisões, quanto para alocação de recursos e prestação de contas dos recursos confiados ao ente e destinação ou emprego dos mesmos (CFC, 2018).

Ainda, conforme a NBC T 16.6 (2012), pode-se discriminar como o método contábil responsável por, em um determinado período, demonstrar os resultados obtidos pelo ente público, bem como suas mutações e variações nos aspectos de orçamento, patrimônio, econômico e financeiro da entidade.

Arruda e Paixão (2020) destacam que as demonstrações contábeis do setor público são reproduções organizadas dos acontecimentos de natureza patrimonial e também, são capazes de evidenciar o desempenho da entidade, sendo as responsáveis pela transparência do ente público e da divulgação das informações geradas por meio da contabilidade. São algumas das demonstrações contábeis do setor público, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2018): Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

O balanço financeiro pode ser definido como sendo a demonstração contábil responsável por apresentar toda a “riqueza” do ente público no início do exercício, suas entradas e saídas, e o saldo ao final do exercício (KOHAMA, 2016). Nele é possível encontrar todas as movimentações e receitas que ocorreram no período tanto de natureza orçamentária quanto não orçamentária, como também as saídas ou despesas do período, que podem ser orçamentárias ou extraorçamentárias (KOHAMA, 2016).

Já por balanço orçamentário, de acordo com Kohama (2016), entende-se como a demonstração contábil capaz de testemunhar a receita obtida no exercício em moeda, as despesas realizadas referentes a créditos no orçamento e suplementares, bem como a previsão, fixação e execução, apresentando um resultado que será a diferença entre ambos. Portanto, pode ser definida como sendo uma foto das receitas previstas e realizadas e das despesas fixadas e realizadas no período pelo ente público (KOHAMA, 2016).

Já em relação ao balanço patrimonial, trata-se da demonstração dividida em duas seções, sendo elas Ativos e Passivos, que são as responsáveis por descrever os bens e direitos do ente público, bem como suas obrigações, qualificando e quantificando a situação patrimonial do ente público (MCASP, 2018). Pode também apresentar as contas de compensação para efeitos de informação e controle (MCASP, 2018).

Por sua vez, a demonstração das variações patrimoniais é responsável por apresentar as mutações no patrimônio do ente público provenientes da execução orçamentária, sendo responsável por ilustrar o resultado patrimonial do exercício, resultante da diferença ente as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas (MCASP, 2018). Embora parecida com a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, não demonstrará o desempenho, mas sim, as modificações dos componentes patrimoniais, resultantes do serviço público oferecido (MCASP, 2018).

Vistas as principais demonstrações contábeis, é pertinente destacar os elementos que compõem a prestação de contas nos órgãos da administração pública.

2.3 Prestação de Contas nos Entes Públicos

De acordo com o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal, são obrigados a prestarem contas sobre a utilização, arrecadação ou guarda de dinheiro público, todas as pessoas físicas ou jurídicas que, no exercício de sua função, gerencie ou administre bens e valores públicos, ou aqueles em que é responsável a União ou a essa responda (BRASIL, 1988).

A finalidade da prestação de contas se dá por asseverar, de maneira clara e objetiva, o emprego de maneira correta e regular dos recursos públicos e também o fornecimento de informações aos usuários e mantenedores do serviço público, atendendo também ao Poder Legislativo e os órgãos de controle quanto à transparência, responsabilização e tomada de decisão (BRASIL, 2020).

Com a finalidade de que exista uma prestação de contas confiável e realizada da maneira correta, acarretando em demonstrações contábeis elaboradas corretamente e representando fidedignamente o patrimônio e eficiência operacional, aliada à obediência das diretrizes da empresa e à boa execução das rotinas operacionais da entidade, existem os controles internos, que são aqueles procedimentos realizados pelo próprio ente, por meio de um setor que será responsável tanto pela instrução, criação de normas e procedimentos como também pela salvaguarda dos demais setores (CORBARI; ALBUQUERQUE, 2017).

Já no âmbito dos controles externos, de acordo com Pascoal (2019), este só foi instituído no Brasil em 1890 por Rui Barbosa, então ministro da fazenda. Porém, ele viria a ser cumprido somente com a Constituição de 1891, quando o Tribunal de Contas da União de fato começou a exercer suas atribuições, sendo que posterior a isso foram criados os Tribunais de Contas Estaduais (PASCOAL, 2019).

Por sua vez, Silva (2014), complementa que o Tribunal de Contas, agirá de maneira a auxiliar ao Poder Legislativo, porém não será subordinado a este poder, uma vez que possui total autonomia administrativa e financeira, sem qualquer subordinação a outros órgãos, mesmo sendo ele o responsável pela execução do controle externo da Administração Pública.

Além das análises das contas públicas, identificadas possíveis irregularidades, os órgãos de controle podem propor auditorias aos entes públicos.

2.4 Auditoria Pública

O processo de auditoria pública é aquele em que o auditor faz o levantamento e análise dos registros contábeis por meio de procedimentos técnicos, com a finalidade de emitir, sobre suas conclusões, um parecer parcial e podendo vir a encontrar e identificar fraudes por meio de suas análises (MATTOS, 2017).

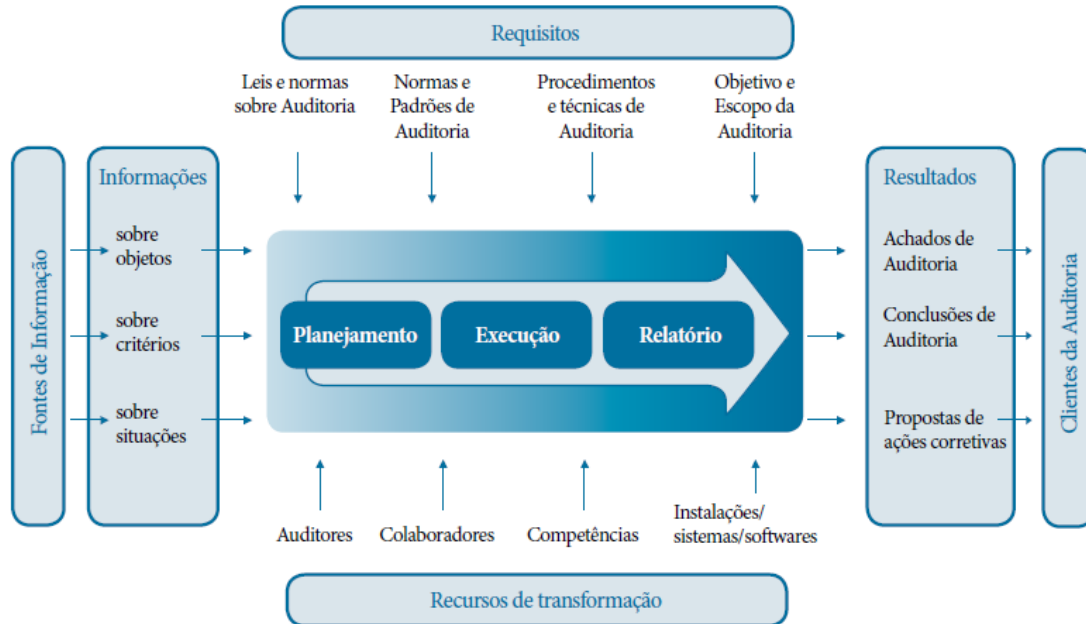
Crepaldi e Crepaldi (2019) acrescentam que a conceituação de auditoria pode ser definida como uma análise da parte operacional, dos procedimentos e rotinas de uma entidade, bem como um estudo e uma avaliação das transações de suas demonstrações financeiras e contábeis.

A auditoria contábil pode ainda ser definida como a profissão contábil, que a partir dos registros e livros contábeis, faz um levantamento de evidências de informações contraditórias com a finalidade de comprovar a exatidão do patrimônio e dos registros contábeis (ATTIE, 2011). Portanto, pode-se dizer que a auditoria é a responsável pelo teste da eficiência e eficácia do manejo do patrimônio empresarial (ATTIE, 2011).

No que se refere a auditoria aplicada ao setor público, elas podem ser classificadas em vários tipos, porém destaca-se que o principal objetivo destas é garantir a boa governança ao ente público, auxiliando os servidores públicos a cumprir de forma ética, efetiva, eficiente e em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis ao setor público, o ofício da administração pública (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU, 2017).

Conforme Figura 1, pode-se identificar o processo de auditoria a partir de uma visão sistêmica, sendo possível observar seus elementos e fluxos para a obtenção dos resultados.

Figura 1 – O Processo de Auditoria



Fonte: Tribunal de contas da união (TCU), (2011).

Estudos anteriores como os de Azevedo e Lino (2018), Azambuja, Teixeira e Nossa (2018), Silva *et al* (2017) e Lino e Aquino (2018) reforçam e embasam a discussão a respeito da prestação de contas e auditorias nos entes públicos municipais, uma vez que a partir dessas se mostra a importância de um maior controle e fiscalização, que por hora não se apresenta completamente estruturada e confiável, para uma melhor qualidade nos serviços e conclusões dos órgãos de controle.

Ilustrado o processo e fluxo da auditoria, na seção subsequente, serão abordados os indicadores que podem ser utilizados para análise nas auditorias do setor público.

2.4.1 Indicadores de Análise nas Auditorias Públicas

Para demonstrar alguns indicadores de análise que podem ser utilizados nas auditorias públicas, utilizou-se os *Red Flags*, que podem ser caracterizados como indicadores que visam prever a possibilidade de ocorrência de fraude (MARTINS, 2019) No Quadro 1, estão descritos os indicadores de *Red Flags* (bandeiras vermelhas, sinais de alerta) que serão utilizados para os cálculos de indicadores de auditoria.

INDICADORES DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO:
UMA ANÁLISE EM MUNICÍPIOS COM CONTAS JULGADAS IRREGULARES

É pertinente destacar que o modelo proposto no referido material se aplica às auditorias públicas realizadas no âmbito na união. Portanto, para a presente pesquisa, os indicadores foram adaptados conforme a realidade dos governos locais.

Quadro 1 – Red Flags Adaptados para Utilização em Auditorias Financeiras no Setor Público

Indicador	Descrição	Análise
Passivo Circulante / Receita corrente líquida	Déficit primário acentuado que compromete a capacidade de pagamento ou amplia o excesso de endividamento.	Representa o quanto a Receita corrente líquida está comprometida com dívidas de curto prazo.
Variação Patrimonial Aumentativa / Variação Patrimonial Diminutiva	Recorrente insuficiência de arrecadação, decorrente da diminuição da atividade econômica, com divulgação de superávit orçamentário	Evidencia quanto do resultado patrimonial corresponde a receita orçamentária total.
Déficit Primário NFSP	Déficit primário acentuado que exige emissão de títulos/operações de créditos ampliando o excesso de endividamento	Indica quanto o Déficit Primário contribui para a necessidade de financiamento da dívida
Ativo Circulante / Passivo Circulante	Capacidade de pagamento no curto prazo se deteriorando e novas dívidas sendo classificadas no longo prazo	Quanto do AC está comprometido com obrigações do PC.
Ativo Total / Passivo Total	Dívidas sobre a manutenção da capacidade de honrar compromissos financeiros após sucessivos períodos de déficits primários.	Avalia a capacidade de pagamento de dívidas no CP e no LP.
Renúncia de receita / Receita arrecadada	O setor público é altamente dependente da arrecadação federal e concede renúncias de receitas.	Verificar o % da receita arrecadada que é atribuída à renúncia.
Dívida ativa / Ativo total	Manutenção de estoque dívida ativa de longo prazo por muitos exercícios financeiros sem a devida baixa	Verificar se o quociente dívida Ativa sobre o ativo apresenta distorções relevantes.
Bens imobilizado / Ativo	A existência de ativos que são baseados em estimativas significativas que envolvem julgamentos subjetivos ou incertezas extraordinárias	Verificar % dos bens imobilizados do Município sobre o ativo, tendo em vista a reincidência da subavaliação dessas contas.
Despesas com depreciação / Ativos imobilizados	Mudança relação entre ativos fixos e as despesas de depreciação relacionadas	Indica relação da despesa com depreciação com os ativos passíveis de serem depreciados com fim de avaliar se há desproporção e buscar as causas.
Resultado patrimonial / Receita arrecadada	Crescimento de receitas sem o correspondente crescimento em caixa	Evidencia quanto da receita orçamentária total contribuiu para aumentar o PL por meio do resultado patrimonial (VPA/VPD).
Receita Arrecadada / Despesas Empenhadas.	Déficit recorrente durante o ano e aumento superávit no último trimestre	Resultado orçamentário do exercício revelando déficit ou excesso de arrecadação.
Superávit de capital / Despesa corrente	Excesso de gasto corrente perante a execução do orçamento de capital	Quanto do superávit de capital está cobrindo despesas correntes denotando descapitalização orçamentária oportunidade.
Receita Arrecadada – Desp. Empenhada / Receita arrecadada.	Excesso de arrecadação em períodos em que houve recessão com PIB negativo	Avaliar se houve economia orçamentária no período.
Passivo Circulante/ Passivo Total	Aumento da dívida, elevados passivos; relação com PI	Composição da dívida demonstra se possui obrigações a curto ou longo prazo.

Fonte: Adaptado de Martins (2019).

Conforme Quadro 1, que tem como base o estudo de Martins (2019), pode-se concluir que os *Red Flags* não necessariamente indicarão distorções, porém podem indicar um indício de que isso esteja ocorrendo. Segundo o estudo supracitado, essas bandeiras vermelhas podem identificar as causas das distorções realizadas em nome da empresa, ajudando os gestores e auditores na identificação precoce de quaisquer indícios de distorções nas demonstrações contábeis (MARTINS, 2019).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa se configura como aplicada, que, segundo Gil (2008), tem características de uma pesquisa pura, pois, no seu decorrer, se enriquece, adquire conhecimentos de novos fatos e aprofundamento no assunto. Ainda, de acordo com o autor, existe um objetivo de aplicação e utilização dos conhecimentos práticos adquiridos com o estudo.

A pesquisa, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva. Segundo Gil (2008), para sua realização o autor utiliza técnicas padronizadas para a coleta dos dados e tem o objetivo de estudar as características e descrever uma determinada população ou fenômeno, bem como estabelecer algum tipo de relação entre variáveis.

Quanto aos procedimentos, o presente estudo classifica-se como documental. Para Gil (2002), a pesquisa documental assemelha-se a uma pesquisa bibliográfica, porém utiliza-se, para a coleta de dados, de materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ainda serem reelaborados. Segundo o autor, as fontes nas quais se buscam as informações, podem ser mais diversificadas, sendo elas de primeira mão, que são os arquivos obtidos junto a órgãos públicos ou privados, e as de segunda mão, que são os documentos já processados, que podem ser relatórios de empresas, tabelas estatísticas ou afins.

Quanto a abordagem do problema, sua classificação é quali-quantitativa. Creswell (2007) define a pesquisa qualitativa e quantitativa como similares em seus processos, porém, elas se diferem devido a qualitativa basear-se em dados de texto e imagem e utilizar-se de métodos únicos na análise de dados e estratégias de investigação e empregar diferentes alegações de conhecimento, já na pesquisa quantitativa, o investigador utiliza-se de uma linha de raciocínio orientada pela causa e efeito, formulando hipóteses e questões, mensurando e observando testes e teorias.

A junção de ambas as metodologias, pode ser definida como método misto, sendo que nesse modelo, o pesquisador orienta-se pela coleta de dados para entender os problemas de

pesquisa, podendo esses serem dados de texto, que são as entrevistas, ou numéricos, contanto que ao final obtenha tantos dados quantitativos, quanto qualitativos (CRESWELL, 2007).

Para a realização desse trabalho, foi selecionada uma amostra a partir de pesquisa no *site* do Tribunal de Contas Estadual. São analisados municípios que tiveram suas contas julgadas irregulares e cujo julgamento tem relações com a contabilidade ou com aspectos orçamentários. A coleta dos dados, para análise, pauta-se na relação dos agentes com contas julgadas irregulares, utilizando como filtros o período de 2017 a 2020, a entidade: Município e, posteriormente, buscando por uma descrição relativa a aspectos contábeis e/ou orçamentários.

Após esse procedimento, foi extraído do *site* do Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), as demonstrações contábeis tais como: Balanço Patrimonial, Financeiro e orçamentário e também a Demonstração das Variações Patrimoniais. O período coletado e analisado corresponde a 4 anos por padronização, sendo que estão contemplados nesses, um ano anterior a ocorrência do julgamento irregular, o ano em que o ente teve o julgamento e um ano posterior ao ocorrido.

Para análise, os dados são inicialmente tabulados em planilhas eletrônicas e, posteriormente, aplicados os cálculos dos indicadores de auditoria (*Red Flags*). Por fim, com base nos indicadores calculados, a análise compara os indicadores dos entes nos períodos de análise, e entre os entes objetos do estudo.

São incluídas considerações sobre os fatos e motivos que levaram os entes a terem suas contas julgadas irregulares, bem como possíveis soluções ou ações necessárias para enquadramento das suas contas a fim de que o ente não volte a apresentar novamente contas com julgamento irregular.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os municípios, objetos da aplicação dos indicadores de auditoria Red Flags, foram selecionados pelo motivo de terem as contas julgadas irregulares pelo Tribunal de Contas Estadual – TCE - PR, em determinado exercício financeiro, sendo que, para comparação, foi utilizado o período de 2017 a 2020, que contempla o ano em que obteve tal julgamento. Embora no período analisado, contemple o período em que o Brasil foi assolado pela pandemia mundial do Coronavírus (Covid-19), o que causou uma crise econômica em diversos países, incluído

Brasil, esses fatores não foram considerados na análise dos indicadores de auditoria dos municípios.

Para efeito de nomenclatura, serão nomeados como: Município A, Município B e Município C. O Município A encontra-se na região entre os campos gerais e Norte Pioneiro, com uma população estimada de 28.300 habitantes, sendo classificado como um município de Porte II. Já o Município B, se localiza na Região Noroeste do estado, possui uma população estimada de 13.782 habitantes e, quanto ao porte, é classificado como Porte I, por sua vez o Município C fica localizado na Região Oeste do Paraná, possui uma população estimada de 11.385 habitantes, sendo considerado um município de Porte I.

Na Tabela 1, estão dispostos os cálculos dos indicadores de análise de auditoria (Red Flags) referentes ao Município A, do período de 2017 a 2020, demonstrando o comportamento dos indicadores de auditoria do município ao longo do período analisado.

Tabela 1 – Cálculo Indicadores Red Flags Município A

Indicador	2017	2018	2019	2020
Passivo Circulante / Receita corrente líquida	0,1015	0,1010	0,0136	0,0058
Varição Patrimonial Aumentativa / Varição Patrimonial Diminutiva	1,1302	1,1034	1,1013	1,0595
Ativo Circulante / Passivo Circulante	2,5563	3,4745	21,5437	43,5532
Ativo Total / Passivo Total	6,4066	7,2444	24,3644	8,0014
Dívida ativa / Ativo total	0,14702	0,12196	0,03519	0,11953
Bens imobilizado / Ativo	74,77%	65,84%	69,49%	76,26%
Despesas com depreciação / Ativos imobilizados	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Resultado patrimonial / Receita arrecadada	0,8089	0,8170	0,7836	0,7294
Receita Arrecadada / Despesas Empenhadas.	1,0829	1,1672	1,0019	0,9747
Superávit de capital / Despesa corrente	-0,0327	0,0360	-0,0922	-0,0845
Receita Arrecadada – Desp. Empenhada / Receita arrecadada.	0,0766	0,1432	0,0019	-0,0260
Passivo Circulante/ Passivo Total	0,6324	0,7123	0,3451	0,0436

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme a Tabela 1, pode-se identificar que o Município A possui um baixo comprometimento de receita corrente líquida com dívidas de curto prazo. Possui também um baixo comprometimento dos ativos perante as dívidas de curto prazo e uma capacidade, tanto a curto prazo quanto a longo prazo, relativamente boa.

Contudo, devem ser destacados os resultados dos 2 primeiros anos analisados, que se encontram próximo ao que Martins (2019) considera o limite crítico de 1.9 para possibilidade de inadimplemento. Tal período compreende o imediatamente anterior aos problemas observados nas contas públicas municipais, cujo fator de desaprovação foi a omissão e inconsistência nos registros contábeis das contas bancárias do município.

Quanto aos bens imobilizados, a representatividade dos bens perante seus ativos totais é significativa, chegando a apresentar mais de 76% em 2020. Porém, devido à legislação não

obrigar ao cálculo para fins de prestação de contas, o município não apresenta os dados de depreciação desses bens em seus relatórios, não sendo possível mensurar quanto está se depreciando dos ativos imobilizados do município.

No que se refere ao indicador de resultado patrimonial, pode-se averiguar que o município está utilizando receita orçamentária para o aumento do seu patrimônio líquido em uma proporção elevada, uma vez que o índice aponta para 0,80 ou 80% de utilização. Além disso, utiliza quase a totalidade da receita arrecadada em despesas empenhadas nos períodos, com exceção de 2020, ano em que as despesas são maiores que as receitas que obtêm, podendo observar que para esse período o indicador reduz para abaixo de 1,0.

Neste cenário, pode-se observar um indicador negativo para o município, pois o comprometimento de gastos para além das despesas arrecadas, é fator que compromete o equilíbrio das contas públicas, de acordo com o exposto na lei de responsabilidade fiscal. Assim, os motivos devem ser apurados e, se necessário, a desaprovação das contas do gestor e a aplicação de penalidades sejam procedidas.

O município não faz a utilização de superávit de capital para cobertura de despesas correntes, uma vez que, com exceção do ano de 2018, quando o índice mostra superávit de 0,036 ou 3,6%, nos demais ele não obteve superávit. Também faz o emprego de toda sua receita arrecadada em despesas empenhadas, com alerta para o ano de 2020, quando apresenta despesas maiores que suas receitas.

No quesito de dívidas de curto prazo, o ente municipal encontra-se regular, uma vez que a proporção de dívidas no curto prazo perante as dívidas totais, se encontra com um indicador baixíssimo chegando a 0,043 no último período, indicando que a maior proporção de suas dívidas, estão concentradas no longo prazo. Porém, isso a longo prazo poderá comprometer as finanças do município devido à grande concentração das dívidas e caso não seja majorada a receita em proporção suficiente para cobertura de todas as dívidas.

Neste contexto, observa que, de modo geral, os indicadores de análise em auditorias, apresentam-se em níveis aceitáveis mesmo no período de desaprovação das contas, de acordo com o que é exposto pela literatura. Destarte, cabe mencionar o comprometimento dos ativos para passivos nos 2 primeiros anos, próximos aos limites críticos e o resultado orçamentário negativo no último ano e a concentração de dívidas a longo prazo, que podem comprometer as finanças municipais a longo prazo.

Com isso, numa análise de auditoria, que visa analisar a boa gestão das entidades, por meio da análise das transações das demonstrações contábeis, conforme destacado pelo TCU

(2017) e por Crepaldi e Crepaldi (2019), é fundamental que esses elementos sejam analisados com maior detalhamento, uma vez que tendem a comprometer o equilíbrio das contas públicas.

Dando sequência à análise, os indicadores foram observados também para o Município B. A Tabela 2 apresenta os cálculos dos indicadores referentes ao Município B, do período de 2017 a 2020, demonstrando o comportamento dos indicadores de auditoria desse município ao longo do período analisado.

Tabela 2 – Cálculo Indicadores Red Flags Município B

Indicador	2017	2018	2019	2020
Passivo Circulante / Receita corrente líquida	0,0373	0,03634	0,03946	0,03249
Varição Patrimonial Aumentativa / Varição Patrimonial Diminutiva	1,2505	1,3078	1,2483	1,3059
Ativo Circulante / Passivo Circulante	11,3349	14,1819	10,2181	14,7925
Ativo Total / Passivo Total	18,1550	20,8431	23,5751	23,8516
Dívida ativa / Ativo total	0,0519	0,0430	0,0358	0,0373
Bens imobilizado / Ativo Total	0,8439	0,8105	0,8121	0,7742
Despesas com depreciação / Ativos imobilizados	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Resultado patrimonial / Receita arrecadada	2,4506	2,3059	2,5896	2,8209
Receita Arrecadada / Despesas Empenhadas.	1,1506	1,0377	1,0276	1,1455
Superávit de capital / Despesa corrente	0,0085	-0,0981	-0,0415	-0,0945
Receita Arrecadada – Desp. Empenhada / Receita arrecadada.	0,1309	0,0363	0,0269	0,1270
Passivo Circulante/ Passivo Total	0,2293	0,2542	0,3119	0,2546

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Analisando a Tabela 2, pode-se identificar que o Município B possui um comprometimento baixo de sua receita corrente com suas dívidas de curto prazo. O ente possui também um comprometimento do ativo circulante do município baixo em relação às suas obrigações, uma vez que apresenta o indicador de ativo circulante sobre passivo circulante acima da casa dos 10,0 para ambos os anos calculados, o que, de acordo com Martins (2019), classifica índices acima de 1,9 como indício de uma probabilidade baixa de inadimplemento, ou seja, dificilmente deixará de arcar com suas obrigações.

Complementando esse indicador, fazendo a correlação entre ativo total e passivo total do município, pode-se averiguar que o ente possui uma ótima capacidade de pagamento, tanto das dívidas de longo prazo quanto das dívidas de curto prazo, uma vez que apresenta índices partindo de 18,0 chegando até 23,8, indicando cobertura dos passivos com os ativos. A dívida ativa que o ente possui, também apresenta um ótimo indicador, mantendo-se abaixo de 1,0 para ambos os anos analisados, sendo assim, a dívida ativa não compromete os ativos do município.

O município possui ainda uma imobilização sobre os ativos relativamente alta, chegando a 80% dos ativos, sendo um indicador que necessita de uma atenção, pois indica que não existe muita disponibilidade de caixa e outros recursos de curto prazo para o município.

Quanto à depreciação, o município não apresenta esse cálculo devido a não obrigatoriedade dessa informação.

Já no indicador de resultado patrimonial, pode-se identificar que este contribui em uma proporção relativamente considerável para com o aumento do patrimônio líquido do município, uma vez que esse indicador fica na casa dos 2,3 a 2,8, demonstrando assim que quase metade do aumento patrimonial provém do resultado patrimonial.

No quesito de receitas arrecadadas e despesas empenhadas, o comportamento do ente se encontra equilibrado, uma vez que, apresenta índice variando entre 1,02 e 1,15, ou seja, demonstra que as receitas do ente estão sendo convertidas em investimentos no município. O ente não apresenta superávit de capital para 3 dos 4 anos analisados, sendo que apenas no primeiro ano (2017) essa condição se faz presente, porém em uma proporção relativamente pequena perante as despesas correntes do ente municipal.

Quanto ao emprego das receitas arrecadadas, o ente possui uma boa conversão delas em investimentos/melhorias no município, uma vez que o indicador se mostra abaixo de 1,0, porém não negativo, apresentando que o ente faz o uso das receitas obtidas em despesas empenhadas. O ente ainda possui uma concentração de dívidas no curto e longo prazo regular, uma vez que o indicador aponta para uma concentração maior de obrigações a longo prazo. O indicador necessita de uma atenção, uma vez que essa concentração pode apresentar problemas financeiros futuros para o ente.

A Tabela 3, por sua vez, apresenta os cálculos dos indicadores referentes ao Município C, do período de 2017 a 2020, demonstrando o comportamento dos indicadores de auditoria desse município ao longo do período analisado.

Tabela 3 – Cálculo Indicadores Red Flags Município C

Indicador	2017	2018	2019	2020
Passivo Circulante / Receita corrente líquida	0,009	0,01611	0,01667	0,01311
Varição Patrimonial Aumentativa / Varição Patrimonial Diminutiva	1,6726	1,5589	1,5562	1,8054
Ativo Circulante / Passivo Circulante	83,0235	53,2375	56,8212	79,3896
Ativo Total / Passivo Total	214,8589	165,4335	155,4093	203,7374
Dívida ativa / Ativo total	0,0014	0,0006	0,0000	0,0006
Bens imobilizado / Ativo	61,96%	57,10%	54,36%	49,75%
Despesas com depreciação / Ativos imobilizados	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Resultado patrimonial / Receita arrecadada	2,3624	2,3688	2,1656	2,2381
Receita Arrecadada / Despesas Empenhadas.	1,1095	1,3168	0,9595	1,1286
Superávit de capital / Despesa corrente	-0,0886	-0,1049	-0,5219	-0,2826
Receita Arrecadada – Desp. Empenhada / Receita arrecadada.	0,0987	0,2406	- 0,0422	0,1140
Passivo Circulante/ Passivo Total	0,7236	0,9998	0,9998	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Analisados os indicadores da Tabela 3, pode-se observar que o comprometimento da receita corrente líquida do município apresenta um indicador bom para ambos os anos analisados, principalmente no primeiro, 0,009, demonstrando um baixo comprometimento. Quanto à variação patrimonial, o índice que varia entre 1,55 chegando a 1,80 pode ser considerado bom, pois aponta para um resultado patrimonial não proveniente de receita orçamentária.

Avançando para a análise do índice de comprometimento do ativo circulante perante o passivo circulante, nota-se que esse número se torna irrelevante, uma vez que o ente possui uma proporção maior de ativos perante suas obrigações. Sendo assim, no quesito de dívidas de curto e longo prazo o ente apresenta uma capacidade elevada de cumprimento de suas obrigações totais, com indicador expressivo de 214,85, o que representa uma tendência de probabilidade de vir a inadimplir, em algum momento, muito pequena.

No quesito de dívida ativa, consequentemente o município apresenta indicadores pequenos perante os ativos totais, apresentando inclusive, índice próximo a zerado para o ano de 2019. Porém, se analisados os indicadores de imobilização de ativos, pode-se notar que esse se encontra em um patamar mais razoável, oscilando de 61,96% no primeiro ano analisado, sendo que seu menor indicador aponta para 49,75% de imobilização no último ano de análise. As despesas com depreciação também não são apresentadas pelo município nas demonstrações contábeis.

A partir do resultado patrimonial do ente, pode-se concluir que o indicador se encontra superior às receitas arrecadadas, o que indica que não necessariamente as receitas estejam sendo utilizadas para aumento do patrimônio líquido da entidade. Já quando confrontadas as receitas arrecadadas e despesas empenhadas, nos dois primeiros anos visualiza-se que as receitas são capazes de realizar a cobertura das despesas, cenário este que se inverte no ano de 2019, quando o indicador mostra 0,95, evidenciando uma despesa maior do que a receita arrecadada, vindo a normalizar-se novamente em 2020. Consequentemente, o ano de 2019 foi o período em que o município obteve o julgamento de suas contas como irregulares, cujo motivo de tal julgamento se deu por desvios financeiros realizados na conta bancária municipal e inexecução do objeto contratual.

Nesse cenário, pode-se observar que os indicadores de análise de auditorias, encontram-se em um patamar aceitável, inclusive em mesmo ano que houve o julgamento irregular das contas municipais. Vale ressaltar a proporção dos ativos imobilizados, que se encontra em um nível de atenção em relação aos ativos totais, bem como as receitas orçamentárias que apresentaram insuficiência no ano de 2019. Também cabe uma atenção ao superávit de capital

que se encontra negativo para os períodos analisados e a relação das obrigações, que se encontram concentradas no curto prazo, podendo comprometer as finanças do município.

Assim sendo, visando o atendimento ao que diz respeito à prestação de contas, de acordo com o TCE-PR (2017), o órgão de controle interno poderá realizar fiscalização sobre as contas e demonstrações contábeis do município com a finalidade que estas estejam em conformidade e representando fielmente os fatos contábeis, conferindo ao município uma prestação de contas confiável. Faz-se necessário o acompanhamento e análise desses indicadores a fim de não vir a obter novos julgamentos irregulares pelo ente de controle.

Quanto ao superávit de capital, pode-se identificar pelos indicadores que o ente obteve resultado negativo para o período analisado, portanto não sendo possível a utilização desse resultado para cobertura de despesas correntes. Nota-se que o ente não faz economia de receita frente às despesas empenhadas, podendo concluir que ele faz a aplicação e conversão em melhorias e investimentos no município com praticamente toda a receita arrecadada por ele nos períodos.

A concentração de dívidas desse município, apresenta uma certa oscilação nos indicadores, sendo que apenas no ano de 2017 elas se encontram concentradas majoritariamente no longo prazo, já nos demais anos, se faz possível a leitura de que as obrigações do município passaram a estar concentradas praticamente em sua totalidade no curto prazo, principalmente no ano de 2020, em que o indicador aponta para 1,00, pode-se observar que elas se concentram totalmente no curto prazo.

Ao analisar os municípios comparativamente, pode-se identificar que o Município A apresenta uma liquidação de dívidas no decorrer dos anos analisados, reduzindo o comprometimento de suas receitas, enquanto os demais apresentam indicadores constantes ao longo do período, ou com pouca variação, significando uma manutenção das obrigações em um mesmo patamar. Também pode-se avaliar que o Município B apresenta indicadores mais constantes, com exceção para a imobilização dos ativos, apresentando indicadores na casa dos 80% dos ativos concentrados em imobilizado.

O município A apresenta indicadores de imobilização de ativos acima dos 60% o que também pode ser analisado como um sinal de alerta, já o Município C apresenta indicadores em queda, significando que o município deixa de imobilizar ativos utilizando as receitas para outras finalidades. Quanto à questão de ativos, o Município C, embora menor em população perante os demais, é o que apresenta melhores indicadores, uma vez que esse possui receitas

oriundas de *royalties*, o que faz com que consiga um investimento maior que os demais em ativos, com dívidas mais controladas devido a arrecadações mais expressivas.

Perante os demais, ele apresenta uma concentração de dívidas totalmente no curto prazo para o último ano analisado, enquanto os demais estão com as dívidas concentradas, em sua maioria, no longo prazo. O Município C embora arrecade mais recursos, na ordem dos 100 milhões anuais, apresenta um indicador de que no ano de 2019 houve mais despesas do que receitas de acordo com o indicador que aponta para 0,95, semelhante ao Município A, ano que apresentou situação semelhante, ficando com indicador na casa de 1,00, o que demonstra uma igualdade na relação receitas x despesas. Seguindo na contramão o Município B manteve a constância em ambos os anos analisados com indicadores entre 1,02 e 1,15.

Assim sendo, na análise de auditoria para os três municípios poder-se-ia identificar algumas particularidades em relação a ativos e passivos dos entes, bem como na relação entre receitas arrecadadas e despesas empenhadas, superávit de capital, passivo circulante e passivo total.

Contudo, cabe frisar que, à exceção do Município A, no que se refere ao comprometimento dos ativos e do Município C, no que se refere a relação das receitas e despesas, o comportamento dos indicadores analisados parece ter pouca relação com os motivos de desaprovação das contas, evidenciando que os problemas eram pontuais e, até certo ponto, imprevisíveis por meio da análise histórica dos indicadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve o objetivo de analisar se os indicadores de auditoria são capazes de prever distorções nas demonstrações contábeis do setor público. Para tanto foram coletados dados de três municípios com contas julgadas irregulares cujos motivos se relacionam a aspectos contábeis e orçamentários, a fim de calcular os indicadores de auditoria objeto de análise deste estudo.

Após a identificação, por meio do site do TCE, dos municípios que tiveram suas contas julgadas irregulares através do relatório de irregularidades, foram extraídos do mesmo *site* as demonstrações contábeis necessárias para o cálculo dos indicadores de análise de auditoria, sendo que esses dados foram tabulados e calculados em planilhas eletrônicas.

Após calculados os indicadores de auditoria dos municípios, foram realizadas análises e identificado que alguns municípios demonstram sinais de alerta quanto à representatividade no comprometimento dos ativos com bens imobilizados, demonstrando que o gestor público

pode vir a ter algum problema futuro de natureza financeira. Esse problema pode se fazer presente, pois uma vez que o ente possui grande fatia dos ativos em bens imobilizados, em um determinado momento pode necessitar de receita de maneira rápida, e como os ativos são imobilizados, pode demorar algum tempo e enfrentar alguns trâmites para que sejam transformados em receita para o município.

Também pode-se notar que os municípios apresentam particularidades em relação a ativos *versus* passivos, ou seja, em alguns existe uma oscilação na cobertura dos passivos frente aos ativos que o ente possui à disposição, e se levado em consideração que os indicadores de imobilização de ativos encontram-se elevados, resta uma fatia menor de disponibilidades para o município, o que pode vir a comprometer suas finanças. Já para outros municípios, essa relação encontra-se boa, uma vez que seus ativos são numerosas vezes maiores do que suas obrigações.

Embora apresentem essas particularidades no quesito de receitas arrecadadas e despesas empenhadas, ambos os municípios analisados possuem uma boa relação entre as contas, uma vez que podem ser observados índices próximos de 1,0 para todos eles. Isso significa que os municípios realizam um correto emprego de receitas, objetivo de uma administração pública adequada, que estas sejam aplicadas em melhorias e investimentos para a população, não visando uma sobra ou lucro ao final do período.

Analisadas as concentrações de dívidas dos municípios, se faz possível observar que nos dois primeiros municípios analisados as obrigações se concentram divididas entre longo prazo e curto prazo, com algumas particularidades em alguns anos analisados, porém já no terceiro município analisado, essa concentração vem crescendo e se acumulando em grande parte no curto prazo, o que obriga o município a um grande dispêndio de caixa para cobertura de suas obrigações. Em contrapartida, esse município por sua vez possui uma geração de receita muito boa, uma vez que possui receitas advindas de *royalties*, o que garante a ele, a cobertura de suas obrigações de curto prazo.

Ademais, analisados os indicadores dos municípios, objetos desse estudo, pode-se observar algumas particularidades em relação à ativos e passivos, relação entre receitas arrecadadas e despesas empenhadas, superávit de capital e passivo circulante e passivo total. Porém, é possível identificar que os indicadores possuem pouca relação com os motivos dos julgamentos irregulares das contas públicas desses municípios, porém identificam sinais de alerta para os gestores públicos no que diz respeito ao emprego de recursos, comprometimentos de ativos em imobilizados e concentração de dívidas de curto e longo prazo.

A análise e acompanhamento desses indicadores, embora não sinalizem que as contas podem obter julgamentos irregulares ou não, se faz importante para os municípios, uma vez que, por meio deles, o gestor obterá um maior controle interno de suas ações. Poderá a partir disso, realizar melhores distribuições ou controlar esses recursos de uma maneira mais adequada ao que exige a administração de recursos públicos, prestando aos munícipes, melhores serviços e apresentando melhorias no município para o seu desenvolvimento e crescimento.

As contribuições do estudo se relacionam ao fato de apresentar aos gestores e aos órgãos de controle, uma análise de indicadores que podem ser aplicados na auditoria das contas públicas e seu potencial de evidenciar possíveis indícios de irregularidades, possibilitando assim uma melhor entrega no momento das prestações de contas públicas, evitando julgamentos irregulares, culminando com uma melhor administração dos recursos disponíveis em seus municípios, possibilitando assim, uma melhor entrega à população em relação às melhorias necessárias nos municípios, investimentos e serviços prestados aos munícipes, bem como um maior controle sobre suas contas públicas, uma vez que a partir dos indicadores, o órgão de controle interno poderá sugerir ao gestor um controle maior sobre suas ações e gastos, bem como emprego dos recursos em bens/imóveis ou destinação para outras finalidades.

O estudo apresenta algumas limitações em seu desenvolvimento, tais como a veracidade das informações extraídas, a adaptação dos indicadores de auditoria para os entes objetos desse estudo e o cálculo dos indicadores para os municípios. Tais limitações se fazem presentes uma vez que as demonstrações contábeis utilizadas, foram extraídas por meio eletrônico, o que pode comprometer os resultados e análises obtidas a partir da tabulação.

Como sugestões para trabalhos futuros sugere-se que sejam analisados com mais profundidade as demonstrações contábeis e particularidades dos municípios, explorando um nível maior de demonstrações e informações e também de cálculos, bem como de análise das contas públicas, observando relatórios não somente de períodos fechados, mas também de fechamentos bimestrais ou trimestrais dos municípios.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, D.; PAIXAO, I. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2018.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; NOSSA, S. N. **Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas**: quando a auditoria técnica não é suficiente. Revista de Contabilidade e Organizações, 12: e149212. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.149212>. 2018.

AZEVEDO, R. R.; LINO, A. F. **O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas**. Sociedade, Contabilidade e Gestão. Rio de Janeiro, RJ. 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. de 1988.

BRASIL. Tribunal de Contas da União/Plenário. **Instrução Normativa Nº 84, de 22 de abril de 2020**. Diário oficial da União. Brasília, DF, 30 abr. 2020. ed. 82, Seção 1, p. 98.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade: NBC TSP 11**. Diário oficial da União. Brasília, DF, n. 210, 18 out. 2018. Seção 1, p. 92.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**. Contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2012.

CORBARI, E. C.; ALBUQUERQUE, C. C. B. **Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados**. 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G.S. **Auditoria Contábil**. Teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**. Métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GIACOMELLI, C. L. F. et al. **Auditoria Pública**. Porto Alegre: Sagah, 2017.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. **A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos**. Revista Contabilidade Financeira. São Paulo, SP. 2018.

MARTINS, V. H. R. **Utilização de indicadores econômico-financeiros como Red Flags na auditoria financeira do setor público**. Brasília, DF: Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.15, 2019.

MATTOS, J. G. et al. **Auditoria Pública**. Porto Alegre: Sagah, 2017.

MINISTERIO DA FAZENDA. Secretaria do tesouro nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**. 8. ed. Brasília, DF. 18 dez. 2018.

PASCOAL, V. **Direito financeiro e controle externo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

SILVA, G. C. et al. **Auditoria por meio de indicadores de desempenho na gestão Pública Municipal**: Utilização pelos Tribunais de Contas Brasileiro. XXIV Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis, SC. 2017.

SILVA, M.M. **Controle externo das contas públicas**: o processo nos Tribunais de Contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Auditoria Governamental**. Brasília, DF: Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Princípios fundamentais de auditoria do setor público**. ISSAI 100. Brasília, DF. 2017.

ⁱ União de Ensino Superior do Paraná/Faculdade de Ciência e Tecnologia – Uespar/Facitec. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4516982981097047>.

ⁱⁱ União de Ensino Superior do Paraná/Faculdade de Ciência e Tecnologia – Uespar/Facitec. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8268-1847>. Lattes: https://www.cnpq.br/cvlattesweb/PKG_MENU.menu?f_cod=902D48C9CE8DDFA72A06FD0888614270#.