ISSN 3085-9204

REVISTA BRASILEIRA DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

(Edição Especial, v. 1, n. 4, nov./2026 a maio/2027)



Instituto Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas
TCESP Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
TCE TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA
BELÉM - PARÁ - 2026
X ENCONTRO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Braília, p. 1-144
Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público – RBASP

RBASP

REVISTA BRASILEIRA DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

Edição Especial do X Encontro Nacional dos Tribunais de Contas

Instituto Rui Barbosa (IRB) | Brasília, 2026

© 2026 Instituto Rui Barbosa (IRB)
É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte e que não seja para venda ou qualquer fim comercial.

As imagens de destaque dos artigos foram geradas por meio de Inteligência Artificial.

Os conceitos, opiniões e declarações contidos nos artigos publicados nesta revista são de responsabilidade exclusiva e restrita de seus autores. A comissão editorial, a revista e o Instituto Rui Barbosa eximem-se de qualquer responsabilidade pelo conteúdo, exatidão ou originalidade dos textos.

CONSELHO EDITORIAL
Cristiana de Castro Moraes
Vice-Presidente de Auditoria do Instituto Rui Barbosa (IRB) e Conselheira do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Renata Luciana dos Reis Magalhães
Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e Coordenadora do Comitê de Normas de Auditoria do Setor Público do IRB

Filipi Assunção Oliveira
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e Membro do Comitê de Normas de Auditoria do Setor Público do IRB

Rondson Manoel Pinheiro de Sousa
Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Pará

APOIO TÉCNICO
Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE-BA
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCE-SP
Instituto Rui Barbosa – IRB

REVISÃO TEXTUAL
Luciano Chaves de Farias

DIAGRAMAÇÃO E PROJETO GRÁFICO
Gabriela de Araujo Dantas

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R454 Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público / Instituto Rui Barbosa. – v.1, n. 4 (nov. 2026 / maio 2027). – Brasília: IRB, 2026.

Semestral (2025-)
ISSN: 3085-9204

1. Auditoria. 2. Controle Externo. I. Instituto Rui Barbosa. II. Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

CDU 336.126(05)

Elaborada por Ane Gleide da Conceição de Araújo – CRB-5: 2019

Instituto Rui Barbosa
Gestão 2026 • 2027
Diretoria

Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCE-BA)
PRESIDENTE

VICE-PRESIDENTES

Cristiana de Castro Moraes (TCE-SP)
VICE-PRESIDENTE DE AUDITORIA

Edilberto Carlos Pontes Lima (TCE-CE)
VICE-PRESIDENTE DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO

Ivan Lelis Bonilha (TCE-PR)
VICE-PRESIDENTE DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

Reginaldo Parnow Ennes (TCE-AP)
VICE-PRESIDENTE DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS

Sebastião Helvecio Ramos de Castro (TCE-MG)
VICE-PRESIDENTE DE DESENVOLVIMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Luis Fabian Barbosa (TCE-AM)
PRIMEIRO SECRETÁRIO

José Valdomiro Távora de Castro Júnior (TCE-CE)
SEGUNDO SECRETÁRIO

Maria Elizabeth Cavalcante de Azevedo Picanço (TCE-AP)
TESOUREIRO

RELAÇÕES INSTITUCIONAIS

Francisco José Brito Bezerra (TCE-RR)
Marco Peixoto (TCE-RS)
Gilberto Pinto Monteiro Diniz (TCE-MG)
Antonio José Costa de Freitas Guimarães (TCM-PA)
Ranilson Brandão Ramos (TCE-PE)

DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL

André Clemente Lara de Oliveira (TC-DF)
Domingos Augusto Taufner (TCE-ES)
Fábio Túlio Filgueiras Nogueira (TCE-PB)
Alexandre Postal (TCE-RS)
José Nei Alberton Ascari (TCE-SC)

ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO

Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins (TCE-PI)
Felipe Galvão Puccioni (TCM-RJ)
Saulo Marques Mesquita (TCE-GO)
Ricardo Ezequiel Torres (TCM-SP)
Onélia Leite (TCE-CE)

AUDITORIA

Severiano José Costandrade de Aguiar (TCE-TO)
Naluh Maria Lima Gouveia (TCE-AC)
Ronaldo Nascimento de Sant'Anna (TCM-BA)
Susana Maria Fontes Azevedo Freitas (TCE-SE)
Joaquim Kennedy Nogueira Barros (TCE-PI)

DESENVOLVIMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Rosa Egídia Crispino Calheiros Lopes (TCE-PA)
Rodrigo Siqueira Cavalcante (TCE-AL)
Rholden Botelho de Queiroz (TCE-CE)
Rodrigo Melo do Nascimento (TCE-RJ)
Márcio Pacheco (TCE-RJ)

CONSELHO FISCAL

Fernando Ribeiro Toledo (TCE-AL)
Cilene Lago Salomão (TCE-RR)
Patrícia Lúcia Mendes Saboya (TCE-CE)
Estilac Martins Rodrigues Xavier (TCE-RS)
Inácio Magalhães Filho (TC-DF)

SUPLENTES

Wilber Coimbra (TCE-RO)
Flavio Kayatt (TCE-MS)
Carlos Thompson Costa Fernandes (TCE-RN)
Celmar Rech (TCE-GO)
Luiz Eduardo Cherem (TCE-SC)

Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público

Instituído pela Portaria IRB nº 02/2018
Membros nomeados pelas Portarias IRB nº 32/2026 e nº 43/2026.

Cristiana de Castro Moraes (TCE-SP)
PRESIDENTE DO COMITÊ

Renata Luciana dos Reis Magalhães (TCE-SP)
COORDENADORA DO COMITÊ

MEMBROS DO COMITÊ

Amanda Fagundes Lima (TCE-GO)
Anderson Kleyton de Oliveira Amorim (TCE-RN)
Antenor Rafael Bisconsin (TCE-RO)
Augusto Cesar Pinheiro de Mattos (TCE-BA)
Cleyton Marcelo Medeiros Barbosa (TCE-RN)
Conselheiro Substituto Alípio Reis Firmo Filho (TCE-AM)
Crislayne Maria Lima Amaral Nogueira Cavalcante de Moraes (TCE-PR)
Débora Barros Coelho Neto Duarte (TCE-PA)
Evandro Nunes Franco (TCE-RN)
Filipi Assunção Oliveira (TCE-MG)
Francisco Régis Ximenes de Almeida (TCE-RO)
George Lucas Lisboa da Silva (TCE-PB)
José Raimundo Bastos de Aguiar (TCE-BA)
Leandro do Amaral de Souza (TCE-AC)
Leonardo Jose Andriolo (TCE-RS)
Lucas do Nascimento Magalhães (TCE-SC)
Lucas dos Santos Giacomel (TCE-RS)
Luiz Genédio Mendes Jorge (TCDF)
Maianí dos Santos Clímaco (TCE-MG)
Marcos André Alves Monteiro (TCE-SC)
Maurício Oliveira de Souza (TCE-AP)
Michelle Fernanda De Conto El Achkar (TCE-SC)
Mônica Garcia Nardoni (TCE-MT)
Murillo Victor Umbelino Machado (ANTC)
Nelson Nei Granato Neto (TCE-PR)
Rafael Ribeiro Calegari Gomes (TCE-SP)
Renata Carneiro Campelo Diniz (TCE-PB)
Roberta Rocha P. de Veras Sebastião (TCE-SP)
Thaisse Craveiro de Souza Oliveira (ANTC)
Valdo de Sousa Filho (TCE-GO)
Valéria Diniz de Miranda (TCE-CE)
Verônica de Cerqueira Lima Antunes (TCE-BA)
Victor Andrade Leite (TCE-AP)



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO
Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCE-BA) 9

PREFÁCIO
Conselheira Cristiana de Castro Moraes (TCE-SP) 11

NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS: DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO E OPORTUNIDADES DE MELHORIA PARA NORMAS E MANUAIS
Filipi Assunção Oliveira (TCE-MG) 15

ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA CONFUNDEM-SE? UMA REFLEXÃO NO ÂMBITO DAS AUDITORIAS DE CONFORMIDADE
Valéria Diniz de Miranda (TCE-CE) 27

DESEMPENHO E CONFORMIDADE NO CONTROLE PÚBLICO: UM GUIA PRÁTICO PARA AUDITORIA COMBINADA
Gustavo Felipe Mendes Corrêa (TCE-GO) 39

ANTES DO MÉTODO, A ESTRUTURA: CAPACIDADE INSTALADA E DESENHO ORGANIZACIONAL NA ADOÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA SOB AS NBASPS
Renata Luciana dos Reis Magalhães (TCE-SP)
Rafael Ribeiro Calegari Gomes (TCE-SP) 49

DO JULGAMENTO SUBJETIVO À DECISÃO ESTRUTURADA: AHP GAUSSIANO COMO FERRAMENTA PARA SELEÇÃO DE MUNICÍPIOS EM AUDITORIAS FINANCEIRAS
Leandro Menezes Rodrigues (TCE-PR) 65

INTEGRAÇÃO METODOLÓGICA NO CONTROLE EXTERNO: A AUDITORIA FINANCEIRA COM PERSPECTIVA OPERACIONAL (FAPA) COMO INDUTORA DA GOVERNANÇA PÚBLICA
Rondson Manoel Pinheiro de Sousa (TCE-PA)
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra (TCU) 79

TECNOLOGIA APLICADA À AUDITORIA FINANCEIRA GOVERNAMENTAL: AUTOMAÇÃO DE TESTES DE SALDOS BANCÁRIOS COM USO DE CONFIRMAÇÕES EXTERNAS
Jorge Pinto de Carvalho Júnior (TCM-SP)
Paulo André Mattos de Carvalho (TCU) 89

AÇAÍ COM KAHNEMAN: A NECESSIDADE DA IA NO CONTROLE EXTERNO PENSAR DEVAGAR
Jonas Gomes de Sousa (TCE-PA)
Ilana Trombka (Senado Federal) 101

FISCALIZAÇÃO DE EMENDAS PARLAMENTARES COM FINALIDADE DEFINIDA: UM RELATO DE EXPERIÊNCIA
Ana Valdizia Costa da Silva (TCE-AC)
Leandro do Amaral de Souza (TCE-AC) 113

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NOS MUNICÍPIOS BAIANOS: ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO E DESAFIOS PARA A AUDITORIA FINANCEIRA
Leonice Silva de Oliveira (TCM-BA) 123

CONTROLE EXTERNO E PROTEÇÃO SOCIAL DE ALTA COMPLEXIDADE: ESTUDO DE CASO DO TCE/SC SOBRE RESIDÊNCIAS INCLUSIVAS PARA JOVENS E ADULTOS COM DEFICIÊNCIA
Azor El Achkar (TCE-SC) 133



APRESENTAÇÃO

Há assuntos que resistem à pressa. A auditoria do setor público é um deles. Dediquei uma parte relevante da minha trajetória profissional à convicção de que fiscalizar contas públicas não se esgota em apontar o que está errado, mas em construir, com método e rigor técnico, a capacidade de afirmar com segurança o que está certo. É essa convicção, amadurecida ao longo de décadas dedicadas ao controle externo brasileiro, que me traz a esta apresentação da Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público com um misto de orgulho e expectativa que raramente experimento diante de uma publicação técnica.

Quando presidi a primeira reunião do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa, em 5 de novembro de 2018, durante a Primeira Edição Regional do Fórum de Auditoria do Setor Público, realizado no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, fiz isso movido por uma constatação simples, porém incômoda: o Brasil, naquela ocasião, já possuía, na figura de seus 33 Tribunais de Contas, uma das mais complexas e capilarizadas estruturas de controle externo do mundo e, ainda assim, carecia de um espaço permanente, técnico e despido de disputas corporativas, no qual essa mesma estrutura pudesse debater, com profundidade, o que significa auditar bem. Não bastava editar normas; era preciso cultivar, entre os próprios auditores, uma comunidade de prática capaz de interpretá-las e divulgá-las. O objetivo maior era atingir o dia a dia de cada Corte de Contas.

Assim, o Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público, em 2018, não era apenas mais um grupo temático recém-criado, mas o local a partir do qual se poderia chegar ao objetivo almejado com mais propriedade, rigor, precisão e competência técnica. Todos aqueles que por ele passaram deixaram sua marca, mostraram sua trajetória, seu conhecimento, deixaram, sem sombra de dúvida, um legado.

E a condução dos trabalhos realizados sob a competente coordenação da Conselheira Cristiana de Castro Moraes não poderia ser diferente. Com sua vasta experiência, ela trouxe mudanças significativas, buscando a inovação e a modernização, sempre alinhadas à sua expertise. Por isso, registro o meu apreço, o meu reconhecimento, não apenas a ela que é a atual Presidente do Comitê, mas a todos os membros que atualmente o compõem, bem como a cada um dos que, ao longo desses anos, por ele passaram. A cada reunião, a cada norma discutida, a cada divergência técnica resolvida em favor do interesse público, essas pessoas foram construindo, silenciosamente, o alicerce sobre o qual hoje se apoia a auditoria pública brasileira. Ver esse Comitê assumir, nesta edição, a responsabilidade por um projeto editorial, que já atravessou três outras mãos, é a confirmação de que a ideia amadureceu além do que eu ousaria prometer naquele primeiro encontro — e é a soma dessas contribuições, muitas vezes anônimas aos olhos de quem lê apenas o que delas resultou, que torna possível uma edição como esta.

O que me permite falar desta edição com a segurança de quem já viu nascerem muitas publicações técnicas e amadurecerem poucas é o rigor do processo que a produziu: a submissão à revisão por pares, a exigência de fundamentação normativa, a disposição de auditores de todo o país em expor seu trabalho ao escrutínio técnico de seus próprios colegas. É esse processo — mais do que qualquer título de artigo isoladamente — que garante ao leitor uma revista construída com método, não com pressa.

A auditoria financeira, a auditoria operacional e a auditoria de conformidade não competem entre si por espaço nos relatórios dos Tribunais de Contas — competem, isso sim, pela atenção de auditores cada vez mais exigidos a dominar as normas de auditoria. Essa é, a meu ver, a verdadeira fronteira do controle externo brasileiro nesta década: não mais discutir se auditamos, mas como auditamos — com que profundidade metodológica, com que uso responsável da tecnologia e com que compromisso de que cada relatório produzido efetivamente chegue à sociedade que o financia e que é quem mais precisa dos resultados produzidos pelo trabalho ali apresentado.

É com esse espírito que o Instituto Rui Barbosa entrega esta edição ao leitor, convidando-o a não apenas lê-la, mas a levá-la para dentro de seu Tribunal, de sua equipe, de sua prática cotidiana. Que o Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público continue a cumprir, edição após edição, o papel para o qual foi concebido: o de ser casa comum de um ofício que, bem exercido, protege o interesse público antes que ele precise ser reparado.

Inaldo da Paixão Santos Araújo
PRESIDENTE DO INSTITUTO RUI BARBOSA



PREFÁCIO

É com grande honra que apresento mais uma edição da Revista Brasileira de Auditoria do Setor Público (RBASP) — a primeira, conduzida sob a responsabilidade do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa (IRB). Esta coordenação editorial é, para este Comitê, tanto uma honra quanto um compromisso: dar continuidade a um projeto já consolidado, ampliando-o para disseminar, em escala nacional, o conhecimento produzido pelos auditores dos Tribunais de Contas brasileiros sobre as três modalidades de auditoria do setor público — financeira, operacional e de conformidade.

Não é demais lembrar, nesse mesmo espírito de continuidade, a Declaração de Salvador, firmada ao encerramento do 3º ENAF-TC — o mesmo encontro que viu nascer a primeira edição desta Revista. É um símbolo do compromisso dos Tribunais de Contas com a defesa do interesse público e da auditoria como uma ponte entre os gestores e a sociedade. É essa mesma ponte que os onze artigos aqui reunidos, cada um a seu modo, ajudam a sustentar.

O lançamento desta edição no X Encontro Nacional dos Tribunais de Contas (X ENTC), sob a coordenação da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) também é proposital. Desde 1992, a Atricon cumpre a missão de garantir a representação, a defesa, o aperfeiçoamento e a integração dos Tribunais de Contas e de seus membros. O ENTC é, por excelência, o espaço no qual as Cortes de Contas de todo o país se reúnem para debater os rumos do controle externo nacional — e é nesse ambiente de diálogo democrático e de troca de experiências que uma revista como esta encontra sua vocação mais legítima: dar visibilidade nacional a metodologias, reflexões e experiências práticas que, sem esse canal, permaneceriam confinadas às fronteiras de cada Tribunal.

A auditoria financeira, a auditoria operacional e a auditoria de conformidade não são categorias concorrentes, mas dimensões complementares de um mesmo compromisso: assegurar que os recursos públicos sejam geridos com legalidade, economicidade, eficiência e efetividade, e que as informações prestadas à sociedade reflitam fielmente a realidade da gestão pública. A auditoria financeira confere credibilidade às demonstrações contábeis; a operacional avalia se as políticas públicas entregam os resultados a que se propõem; a de conformidade verifica a aderência dos atos de gestão ao ordenamento jurídico. É no domínio simultâneo dessas três frentes — e na compreensão de quando e como articulá-las — que reside a maturidade técnica que esta publicação pretende fomentar entre os auditores de controle externo do país.

Os onze artigos que compõem esta edição foram organizados em cinco blocos temáticos, construídos para conduzir o leitor de fundamentos conceituais a aplicações concretas.

O primeiro bloco trata dos fundamentos normativos e conceituais que sustentam toda a atividade de auditoria. Abrimos com uma reflexão sobre os níveis de asseguração — razoável e limitada — e as lacunas normativas que ainda desafiam sua aplicação prática dentre as modalidades de auditoria; seguimos com uma investigação sobre a distinção, por vezes obscurecida na rotina de planejamento, entre estratégia e plano de auditoria; e encerramos com um guia prático para identificar quando a combinação entre auditoria operacional e de conformidade é, de fato, metodologicamente justificada.

O segundo bloco reúne um único artigo, que cumpre papel de charneira (conector) entre os fundamentos normativos (bloco 1) e as ferramentas metodológicas ou tecnológicas que se seguem (blocos 3 e 4): antes de discutir método de auditoria ou de como aplicar tecnologias, é preciso discutir estrutura organizacional. O texto demonstra, com rigor quantitativo pouco comum, que a viabilidade da auditoria financeira sob as NBASP depende, antes de tudo, de capacidade instalada e de desenho organizacional, dando luz a problemas de alocação e dimensionamento de recursos humanos.

O terceiro bloco apresenta metodologias e ferramentas inovadoras de apoio à decisão: um método multicritério de base estatística para seleção objetiva de municípios a auditar, mitigando

julgamentos subjetivos de ponderação; e uma proposta de integração entre auditoria financeira e perspectiva operacional, inspirada na experiência internacional, que converte dados contábeis em achados de desempenho acionáveis.

O quarto bloco volta-se à tecnologia aplicada ao controle externo, tema que se impõe com urgência crescente aos Tribunais de Contas. Um artigo detalha a automação de testes de detalhes sobre saldos bancários mediante confirmações externas; outro amplia a discussão para o plano cognitivo, alertando — com base na teoria dos sistemas duplos de Kahneman — para os riscos e as responsabilidades do auditor que emprega inteligência artificial generativa em seu trabalho, e para o dever de ceticismo profissional que essa nova realidade reforça.

O quinto e último bloco traz relatos de experiência e estudos de caso que testemunham a auditoria em movimento: a sistematização de uma metodologia de fiscalização de emendas parlamentares com finalidade definida; um levantamento sobre o estágio de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais em centenas de municípios, com índice próprio de acompanhamento; e, encerrando a edição, um estudo de caso sobre o acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência, que demonstra, talvez com mais eloquência do que qualquer argumento teórico, a função social e indutora do controle externo quando este se debruça sobre políticas públicas de alta complexidade e sobre os cidadãos mais vulneráveis.

O X ENTC, um evento que reúne, sob a coordenação da Atricon, a totalidade dos Tribunais de Contas brasileiros é também o momento adequado para reafirmar porque publicações como esta importam: não se trata de acumular conhecimento técnico por si só, mas de reduzir a distância entre o que cada Corte aprende isoladamente em sua prática cotidiana e o que o sistema de controle externo, como um todo, poderia aprender coletivamente se essas experiências fossem sistematizadas, submetidas à crítica de pares e compartilhadas. É essa a aposta do Comitê ao assumir a condução desta edição: transformar a diversidade de portes, realidades e desafios dos 33 Tribunais de Contas do país em vantagem coletiva de aprendizado, e não em barreira à sua integração.

Registro meu agradecimento aos autores, que se dispuseram a submeter suas reflexões ao escrutínio da revisão por pares, e ao Conselho Editorial, cujo trabalho cuidadoso de chamada para submissão, revisão de pares e devolutivas aos autores elevou a qualidade técnica de cada texto aqui reunido.

Não poderia, ainda, deixar de registrar meu reconhecimento pessoal ao Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo, que há tantos anos dedica sua trajetória à causa da auditoria pública brasileira. Foi sob sua presidência que o Comitê de Auditoria teve sua primeira reunião, em 5 de novembro de 2018, durante o Fórum de Auditoria do Setor Público, na Bahia — e é a essa mesma vocação, sustentada a cada iniciativa promovida desde então, que devemos publicações como esta.

Por fim, e muito importante, tenho reafirmado em outras oportunidades sobre um desafio que convoca a nossa responsabilidade como instituição pública e que nenhum manual de auditoria é capaz de contemplar: o desafio de reafirmar para a sociedade o valor, a essencialidade do controle externo. Esta publicação é um ato concreto que pretende disseminar, com resultados práticos, que a auditoria, em todas as suas modalidades, é instrumento de proteção dos cidadãos e de seus direitos. Estou certa de que auditorias de qualidade é o que nos permite vencer nosso maior desafio – demonstrar à sociedade o valor do controle externo.

Conselheira Cristiana de Castro Moraes
VICE-PRESIDENTE DE AUDITORIA DO INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB)
CONSELHEIRA PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TCE-SP)



NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO EM AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS: DESAFIOS PARA IMPLEMENTAÇÃO E OPORTUNIDADES DE MELHORIA PARA NORMAS E MANUAIS

Filipi Assunção Oliveira (TCE-MG)[1]

RESUMO

O artigo apresenta como tema principal os níveis de asseguração – razoável e limitada – aplicados às auditorias governamentais de conformidade, operacional e financeira sob a ótica das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). O objetivo do estudo é discutir os desafios práticos e as incongruências normativas na adoção desses diferentes níveis, propondo oportunidades de melhoria para os manuais vigentes. Como método, conduziu-se uma análise crítica e comparativa das NBASP e dos manuais para sua implementação, produzidos pela *INTOSAI Development Initiative* (IDI) e traduzidos pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), face às diretrizes do *International Federation of*

1 Mestre em Controladoria e Contabilidade pela UFMG, Especialista em Gestão Fiscal pela Universidade Estácio de Sá, Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes, Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMG, Bacharel em Sistemas de Informação na Universidade Estácio de Sá. Atualmente, é Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG), Consultor/Mentor na Framework Consultoria e Capacitação, Assessor de Investimentos na Montag Capital (Safra Invest), e membro do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa (IRB). Atuou como Professor de Contabilidade e Auditoria no IBMEC Belo Horizonte (2023-2024), Auditor Interno na Petrobras Transportes S.A. (2016 –2019), como Auditor Independente na Baker Tilly Brasil (2013 – 2016), na Pricewaterhouse Coopers (2009 – 2012) e na BKR International (2008 – 2009).

Accountants (IFAC), destacando especialmente as diferenças estruturais entre normas de auditoria (asseguração razoável) e de revisão (asseguração limitada). Os resultados demonstram que os manuais atuais falham ao tratar a asseguração limitada com o mesmo rigor de modelagem de riscos e exigência de procedimentos adicionais (testes) aplicáveis à asseguração razoável, o que gera confusão e sobreposição conceitual na prática. Em conclusão, o texto defende uma revisão dos normativos para segregar estritamente a "Auditoria da Revisão", evidenciando que a revisão, por dispensar a modelagem formal de risco de três componentes, pode oferecer diagnósticos mais rápidos, de baixo custo e com maior ganho de escala e abrangência no controle externo exercido pelos Tribunais de Contas brasileiros.

Palavras-chave: auditoria governamental; níveis de asseguração; auditoria de conformidade; auditoria financeira; auditoria operacional; Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

1 INTRODUÇÃO

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) classificam esse instrumento de fiscalização em três tipos: financeira, operacional e conformidade. Um dos primeiros elementos conceituais apresentados pela NBASP 100 sobre auditorias no setor público é o "nível de asseguração". O nível de asseguração nada mais é do que a segurança que o auditor transmite ao usuário previsto de seu relatório ao emitir suas conclusões. Dessa forma, quanto maior o nível de asseguração pretendido, maior deve ser o volume e a profundidade dos exames realizados e das evidências coletadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões.

Segundo a NBASP 100, existem dois níveis de asseguração em auditorias, sendo eles: razoável e limitada. A asseguração razoável é:

> alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.

Sobre a asseguração limitada, a norma explica que,

> ao fornecer uma asseguração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis. Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento profissional do auditor, seja significativo para os usuários previstos.[2]

2 NBASP 100 – Princípios fundamentais de auditoria no setor público, parágrafo 33.

Em um primeiro momento, o estudo isolado da referida norma nos leva à inequívoca conclusão: existem dois níveis de asseguração que podem ser utilizados para os três tipos de auditoria! Todavia, na seção seguinte, apresentamos alguns problemas e desafios de ordem lógica e prática na aplicação das normas de auditoria específicas para as três tipologias consagradas pelas NBASPs.

2 OS PROBLEMAS E OS DESAFIOS

Ao prosseguirmos com nossos estudos sobre as NBASPs, entramos na seara das normas de princípios sobre as auditorias, as NBASP 200, 300 e 400.

Iniciando pela NBASP 400, que traz princípios aplicáveis às auditorias de conformidade, percebemos que a

> auditoria de conformidade pode cobrir uma ampla variedade de objetos e pode ser realizada para fornecer **asseguração razoável ou limitada**, utilizando diversos tipos de critérios, procedimentos de obtenção de evidências e formatos de relatório[3].

Com efeito, o auditor que realiza esse tipo de auditoria deve então determinar o nível de asseguração, o que com certeza impactará nas decisões tomadas ao longo de todo planejamento, execução e reporte da auditoria. A norma para auditoria de conformidade (NBASP 4000) ainda afirma que

> normalmente a asseguração razoável exigirá mais evidências de auditoria do que uma asseguração limitada, o que muitas vezes significa **procedimentos de auditoria mais extensos**, por exemplo, em termos das **avaliações de risco**, de um **melhor entendimento do ambiente da entidade**, da **avaliação do desenho do sistema de controle interno**, etc.

Ao se aprofundar nas diferenças práticas entre os níveis de asseguração, o auditor verificará que a NBASP 4000 é bem limitada nesse aspecto, por vezes afirmando somente que

> para trabalhos de asseguração limitada, a evidência de auditoria é obtida principalmente por meio de **procedimentos analíticos e inspeções**, enquanto para trabalhos de asseguração razoável, o auditor normalmente precisa executar em geral **todas as técnicas de auditoria**[4].
>
> Grifamos.

Na tentativa de melhor entender essa diferenciação, o auditor recorre então ao "Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade", onde o termo "asseguração limitada" é citado vinte e duas vezes. Dentre essas citações, algumas repetem conceitos já presentes nas NBASP 400 e 4000, porém acrescenta, nas páginas 60 e 61, aspectos que devem influenciar a escolha do auditor entre os níveis de asseguração e

3 NBASP 400 , parágrafo 15.
4 NBASP 4000, parágrafo 146.

finalmente apresenta, em sua página 153, um quadro com as diferenças entre os procedimentos realizados pelo auditor em cada etapa do trabalho, considerando os diferentes níveis de segurança e diferentes tipos de relatório.

Nesse ponto, verificamos que a asseguração limitada é tratada exatamente como a asseguração razoável, porém com reduções em alguns procedimentos. No planejamento, destaca-se que uma asseguração razoável demanda procedimentos mais extensos para as avaliações de riscos, o que recai sobre o entendimento da entidade e seus controles internos. Em relação ao modelo de risco, ponto chave nos trabalhos de auditoria, o quadro afirma que o modelo de risco de três componentes (inerente, controle e detecção) **deve ser usado em ambos os níveis de asseguração.** Na execução dos trabalhos, afirma-se que em trabalhos de asseguração razoável devem ser sempre incluídos procedimentos substantivos, porém, ao explicar sobre asseguração limitada, o quadro expõe que para relatórios diretos "procedimentos analíticos e inspeções são suficientes", conforme já mencionado anteriormente pela NBASP 4000, ao passo que para trabalhos de certificação afirma-se que "**testes substantivos**, procedimentos analíticos e inspeções são suficientes", gerando algum espectro de dúvida sobre a assertividade do conteúdo do quadro. O restante do conteúdo se traveste novamente de conceitos já vistos anteriormente nas normas.

Outro ponto de extrema importância no referido manual é a estimação do risco de auditoria. Em sua página 79, o Manual recomenda que o risco geral de auditoria deve ser mantido em 5%, e ainda explica que "no modelo de auditoria de asseguração, é necessário atingir 95% de confiança por meio de procedimentos substantivos ou em combinação com testes de controles. O nível de asseguração de 95% corresponde a um risco de auditoria de 5%"[5].

Apesar de não se especificar o nível de asseguração em questão, podemos concluir que o manual descreve uma asseguração razoável, a qual comumente conta com procedimentos substantivos e testes de controle para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. Salienta-se também que quadro exemplo de avaliação de riscos inerentes fornecido na página 80 do Manual é uma adaptação do modelo presente no guia metodológico da Corte de Contas Europeia[6], porém omitindo os valores de níveis de confiança presentes no quadro original, que constituem elemento fundamental para o auditor no contexto de identificação e avaliação de riscos.

Após a análise das normas e do manual de implementação das normas de auditoria de conformidade do IDI, que atualmente constituem a base para realização de auditorias de conformidade pela INTOSAI, algumas dúvidas que podem surgir na prática são:

5 Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade, p.79.
6 https://methodology.eca.europa.eu/aware/GAP/Pages/CA-FA/Planning/Assurance-model.aspx.

> 1) O que seriam os procedimentos analíticos e inspeções a que se limitam os trabalhos de asseguração limitada? Existe mesmo a obrigação de aplicar procedimentos substantivos para assegurações limitadas de certificação como exposto no quadro da página 153 do Manual?
> 2) Se a asseguração razoável é normalmente associada a um risco de auditoria de 5%, qual seria o risco de auditoria de uma asseguração limitada? Esse risco é calculado? Ou melhor, realmente deve-se trabalhar com o modelo de risco de três componentes em trabalhos de asseguração limitada como o Manual afirma?
> 3) O conteúdo do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade, assim como os modelos de documentação de auditoria presentes em seus apêndices, devem ser aplicados tanto para asseguração razoável quanto limitada? Por que o manual não demonstra na prática as diferenças de documentação entre os dois diferentes níveis de asseguração?

Essas questões serão levadas para discussão na seção 3 do presente trabalho. Por ora, precisamos dar continuidade no estudo das normas e manuais IDI de auditoria operacional e financeira.

No âmbito dos princípios da auditoria operacional (NBASP 300), os termos "asseguração razoável" e "asseguração limitada" **não são resgatados**. Mesmo afirmando que "o nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente", a norma assume que "normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência e efetividade". Em termos gerais, a norma assume que o nível de segurança é transmitido para o usuário a partir do momento em que o auditor inclui somente achados suportados por evidências suficientes e apropriadas. Nesse ponto, teríamos uma nova questão relevante: "como avaliar se as evidências são suficientes e apropriadas se não definimos claramente o nível de segurança a ser transmitido ao usuário?"

Quando recorremos ao "Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional", novamente essas expressões não são utilizadas. Porém verificamos que "risco e asseguração de auditoria" são tratados como um dos princípios-chave de auditorias operacionais de qualidade, sendo a "asseguração" tratada como uma medida do nível de confiança requerido para responder a riscos identificados e avaliados pelo auditor, conforme se extraí da p. 54:

> O auditor deve **avaliar os riscos de auditoria** e tomar medidas para fornecer asseguração. Especificamente, deve:
> (1) **identificar os riscos**;
> (2) **avaliar os riscos**;
> (3) desenvolver e implementar estratégias para **prevenir e mitigar os riscos**; e
> (4) **monitorar os riscos** de auditoria e as estratégias de mitigação durante toda a auditoria e fazer os ajustes necessários, conforme mudarem as circunstâncias. Grifamos.

Após a análise das normas e do manual de implementação das normas de auditoria operacional, as dúvidas anteriormente levantadas para auditoria de conformidade ainda permanecem assombrando o auditor. Além disso, as normas e o manual desse tipo de auditoria deixam ainda mais dúvidas no ar com relação à mensuração dos níveis de risco e a utilização do modelo de risco de três componentes nesse tipo de trabalho.

Por fim, nos resta analisar as normas e o manual aplicáveis à auditoria financeira. Iniciando pelos princípios desse tipo de auditoria, (NBASP 200), o auditor é surpreendido pelos parágrafos 25 a 27, que, em resumo, afirmam que todas as auditorias financeiras são trabalhos de asseguração razoável, e que trabalhos de asseguração limitada não são abrangidos pelas NBASPs atuais que tratam de auditoria financeira.

Após um choque inicial, é comum que os auditores entendam esses comandos como **vedações** à realização de auditorias financeiras de asseguração limitada. Todavia, na modesta opinião do autor, e pelos motivos que aqui demonstrarei, estes comandos servem apenas como um **alerta** para o auditor.

De início, devemos lembrar que as NBASP/ISSAI de auditoria financeira são na verdade as NBCTA/ISA[7] elaborados pelo IFAC[8], por meio do seu comitê denominado IAASB, e traduzidas pelo CFC[9]. Os estudantes atentos vão também perceber que as trinta e oito NBCTA/ISA foram a base de elaboração da NBASP 4000 (norma de conformidade) e tem vários de seus conceitos também replicados nas normas de auditoria operacional (NBASP 300 e 3000).

Pois bem, e o que as NBCTA/ISA trazem sobre a diferenciação entre trabalhos de asseguração razoável e limitada? NADA! E ao mesmo tempo TUDO que os auditores governamentais deveriam saber! Em verdade, existe uma norma de base conceitual denominada "NBC TA Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração", a qual define que as **NBCTA/ISA são normas de asseguração razoável**, também chamada pela estrutura de **AUDITORIA**, enquanto os trabalhos de asseguração limitada, que são chamados de **REVISÕES**, são regulados por outra norma específica, a **NBCTR/ISRE[10] 2400**. Em outras palavras, o auditor não encontrará NADA sobre asseguraçõe limitadas nas NBCTA/ISA, porém, entrará TUDO sobre elas na NBCTR/ISRE 2400.

O IFAC possui dois manuais distintos para implementação de normas: o manual destinado a trabalhos de auditoria (asseguração razoável)[11], e outro destinado a trabalhos

---

7 *International Standards on Auditing*, sendo as versões traduzidas para o Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica.
8 *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores).
9 Conselho Federal de Contabilidade.
10 *International Standards on Review Engagements*, sendo as versões traduzidas para o Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica.
11 Disponível em: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-entities.

de revisão (asseguração limitada)[12]. Como os trabalhos são distintos, a necessidade por normas e manuais distintos é também ratificada pelo próprio órgão que os elabora. Tal segregação, entretanto, foi recepcionada em partes pela INTOSAI, ao adotar apenas as normas de auditoria. Essa situação nos faz levantar perguntas adicionais para discussão:

> 1) A INTOSAI **veda** a realização de asseguraçõe financeiras limitadas?
> 2) Em quais situações poderia ser adequada a utilização de asseguraçõe limitadas em trabalhos de natureza financeira no setor público?
> 3) O que podemos aprender a partir da norma e manual específicos de asseguração limitada do IFAC que poderia auxiliar nas demais questões levantadas para trabalhos de conformidade e operacional?

O autor espera levar luz a essas questões na próxima seção do presente artigo.

3 DISCUSSÕES

Ao iniciarmos as discussões, talvez a pergunta mais importante seja a vedação a "auditorias" financeiras de asseguração limitada. Onde a maior parte dos auditores lê uma proibição, o autor enxerga apenas um alerta que poderia ser reescrito da seguinte forma:

> Auditor, as NBASP de auditoria financeira são as NBCTA/ISA, as quais são normas de auditoria (asseguração razoável), portanto não é possível utilizar essas normas em trabalhos de asseguração limitada. Porém, a NBASP 100 deixa claro que para todos os tipos de auditoria existem dois níveis de asseguração e, dessa forma, é permitido que o auditor execute trabalhos de asseguração financeira limitada, porém o auditor deve atentar para não usar normas de auditoria para planejar e executar um trabalho de asseguração limitada, pois são trabalhos distintos.

Essa interpretação é extremamente válida e pertinente, afinal, por que somente a auditoria financeira sofreria limitação para realizar asseguraçõe limitadas e os demais tipos de auditoria não?

Quando colocamos as NBCTA/ISA e a NBCTR/ISRE lado a lado, bem como os respectivos manuais de implementação elaborados pelo IFAC, verificamos que os trabalhos de revisão *stricto sensu* não possuem avaliação de riscos. Isso mesmo, leitor! **O consagrado modelo de risco em auditoria (RI x RC x RD) não está presente na norma ou no manual de asseguração limitada.** As revisões funcionam como diagnósticos do objeto, sendo que os procedimentos utilizados nas revisões financeiras são:

> 1) Execução de reconciliações dos saldos contábeis com registros auxiliares;
> 2) Indagação e análise das políticas contábeis aplicadas pela administração sobre saldos e transações; e
> 3) Procedimentos analíticos generalistas com o objetivo de identificar comportamentos anormais nos saldos e transações.

12 Disponível em: https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/guide-review-engagements.

Ao leitor que tiver interesse, a NBCTR/ISRE 2400 atualmente vigente é a versão revisada (R1). Nessa versão, o IAASB decidiu por excluir o apêndice de número 2 presente na primeira versão da norma[13]. O referido apêndice da versão revogada, apresenta exemplos de procedimentos detalhados que podem ser realizados em trabalhos de revisão de demonstrações contábeis (asseguração limitada financeira). Apesar de revogado, esse material demonstra a natureza e extensão dos procedimentos realizados nesse tipo de trabalho, que estão em linha com os 3 itens supracitados, bem como com o manual para trabalhos de revisão do IFAC.

A utilização dessa gama limitada de procedimentos vai parcialmente ao encontro do que é apresentado no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade, no sentido de que trabalhos de revisão contam com procedimentos analíticos e inspeções documentais (ex: para fins de conciliação de saldos e transações).

Outro ponto de suma importância é que não estão previstos pela NBCTR/ISRE 2400, ou pelo manual para trabalhos de revisão do IFAC, a realização de **Procedimentos Adicionais de Auditoria**, os famosos "testes de auditoria" na linguagem comum. Em uma auditoria (asseguração razoável), esses procedimentos adicionais de auditoria, que são **testes de controle** e **procedimentos substantivos**, surgem como respostas a riscos identificados e avaliados por meio dos **procedimentos de avaliação de riscos** realizados pelo auditor, os quais constituem, segundo a NBCTA/ISA 300 R1, o plano de auditoria:

> O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de:
>
> a) a natureza, a época e a extensão dos **procedimentos planejados de avaliação de risco**, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente;
>
> b) a natureza, a época e a extensão dos **procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação**, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados;
>
> c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria.

Em outras palavras, como seria possível desenhar "testes de auditoria" em um trabalho cuja avaliação de riscos, instrumento que formaliza a necessidade dos testes, não é requerida? Chegamos a uma grande primeira conclusão que diferencia uma auditoria de uma revisão: a auditoria conta com avaliação de riscos e respostas a riscos na forma de testes de auditoria, enquanto a revisão utiliza de técnicas como indagações e análises sobre transações materiais para fins de concluir se existe algum indicativo de distorções relevantes. Naturalmente, não vamos encontrar em nenhuma literatura sobre esse conjunto normativo uma afirmação de que o nível de segurança em um trabalho de revisão é de 50%, 60%, ou 80%, pois o modelo de risco não é incorporado em trabalhos de revisão.

13 Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001275.

Ao passo que em manuais de **AUDITORIA** financeira veremos sempre referência a esse nível de confiança quantificado, na maioria das vezes, como 95%.

Retomando nossas três perguntas sobre auditoria de conformidade. Se fossemos respondê-las traçando um paralelo com as normas de **REVISÃO** financeira, teríamos:

> 1) Os procedimentos analíticos e inspeções realizados em trabalhos de asseguração limitada possuem caráter mais generalista, como um diagnóstico inicial do objeto de auditoria, e não se confundem com procedimentos adicionais de auditoria (testes de controle e substantivos). Logo, não seria obrigatória nesse tipo de trabalho a aplicação de procedimentos substantivos;
> 2) Não seria aplicável o cálculo do "risco de auditoria" com base no modelo clássico para a asseguração limitada, uma vez que esse tipo de trabalho não conta com avaliação de riscos pela NBCTR/ISRE 2400; e
> 3) A NBASP 4000 é um resumo das 38 NBCTA/ISA, logo, trata-se de resumo de normas de **AUDITORIA** e não deve ser utilizada para trabalhos de **REVISÃO**, assim como o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade. O auditor que utiliza o manual ou o NBASP/ISSAI 4000 para realizar trabalhos de auditoria de conformidade está realizando de fato trabalhos de asseguração razoável, sendo que essas fontes metodológicas não são as mais adequadas para realizar trabalhos de asseguração limitada em conformidade. De outra forma, imagine o seguinte: tanto a NBASP/ISSAI 4000 quanto o manual IDI afirmam que existem dois tipos de trabalho (razoável e limitada) em seu início, porém não retomam essas diferenças de maneira satisfatória ao longo dos requerimentos ou dos exemplos metodológicos. Por que afirmar que os trabalhos são diferentes e não trabalhar essas diferenças? Algo precisa ser revisto com urgência!

Com relação às normas e manual de auditoria operacional, o desejo de trazer a esse tipo de auditoria os conceitos e modelos de risco de auditoria não foram acompanhados de clareza, objetividade e concisão na elaboração dos referidos materiais. O auditor que se baseia nessa norma não consegue aplicar, na prática, os conceitos, pois os materiais carecem de inclusão dos conceitos não apenas como comandos abstratos, mas sim como materialização na metodologia de trabalho. Nesse ponto, a metodologia disposta para auditorias operacionais no Tribunal de Contas Europeu (ECA)[14] incorpora plenamente o modelo de risco de auditoria a esse trabalho, sendo um excelente referencial de estudo aos interessados.

Para a auditoria financeira, poderíamos responder às questões levantadas da seguinte maneira:

> 1) Por que vedar a asseguração limitada no tipo de "auditoria" que é o único que conta com norma própria para esse tipo de trabalho? Com efeito, o autor entende que "quem pode mais, pode menos", e que os auditores governamentais podem realizar trabalhos de asseguração financeira limitada com base na NBCTR/ISRE 2400 para os casos em que julgarem adequado;
> 2) Por sua natureza "menos profunda" que a asseguração razoável, os auditores podem imaginar que a revisão é um trabalho sem utilidade. O engano reside nisso, pois os procedimentos realizados em uma revisão (e aqui o autor recomenda fortemente a leitura da norma atual, do apêndice da norma

14 Disponível em: https://methodology.eca.europa.eu/aware/PA/Pages/Planning/Risk-assessment.aspx.

revogada, e do manual do IFAC), servem para levantar problemas latentes na gestão contábil dos entes jurisdicionados, porém em tempo muito menor do que um trabalho de auditoria, dada sua menor profundidade. A título de exemplo, considere que o TCEMG realizou uma AUDITORIA da dívida ativa mantida pela Secretaria de Estado da Fazendo de Minas Gerais (SEFAZ-MG) no mesmo período em que realizou uma REVISÃO de todo o balanço e toda demonstração das variações patrimoniais do mesmo ente. A revisão limitada pode ser o instrumento adequado para levar abrangência às fiscalizações financeiras, em cenários de limitações de pessoal para acompanhamento de toda a massa de jurisdicionados pelas equipes dos órgãos de controle externo. Obviamente, em trabalhos que requerem um maior aprofundamento, seria indicado a realização de auditorias (asseguração razoável); e

3) Por fim, ante à argumentação, é notório que a norma e o manual do IFAC sobre asseguração limitada têm muito a nos ensinar como auditores governamentais em qualquer um dos três tipos de auditoria que nos propusermos a realizar.

4 CONCLUSÕES E PROPOSTAS

Ante o exposto, faz-se necessária, e urgente, uma revisão conceitual das normas e manuais de auditoria de conformidade e operacional elaboradas pela INTOSAI, no sentido de caracterizar e isolar adequadamente as diferentes naturezas de trabalho em cenários de asseguração razoável e limitada. Enquanto não houver o ajuste desses materiais, os auditores continuarão a se deparar com barreiras conceituais e práticas no momento da realização de trabalhos dessa natureza.

Em segundo lugar, é necessário clarificar o papel da asseguração limitada em fiscalizações de natureza financeira, e isso passa pela adoção da ISRE 2400 de uma maneira mais clara e formal dentro das normas ISSAI.

Para solucionar a sobreposição conceitual e as incongruências identificadas nos Manuais de Implementação do IDI e nas NBASP, propõe-se uma segregação estrita entre os trabalhos de asseguração razoável (Auditoria) e de asseguração limitada (Revisão) no âmbito do Controle Externo. O Quadro 1 sintetiza as divergências metodológicas fundamentais que devem orientar a reformulação dos normativos e a prática dos Tribunais de Contas.

Por fim, é necessário que auditores busquem conhecimento disponível sobre TODOS os tipos de auditoria, pois as lacunas por vezes presentes em normas e manuais de algum tipo de auditoria podem ser supridas pelas normas e manuais de outros tipos de auditoria. Além disso, o auditor, com esse conhecimento, desenvolve uma crítica sobre os comandos normativos e a prática real dos trabalhos, podendo contribuir junto a órgãos nacionais e internacionais para o aprimoramento contínuo da normatização.

Quadro 1 – Matriz Comparativa de Parâmetros Conceituais e Metodológicos entre Asseguração Razoável e Limitada na Auditoria Governamental

Dimensão Metodológica	Asseguração Razoável (Auditoria Governamental)	Asseguração Limitada (Revisão Governamental)
Objetivo Principal	Reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo para fundamentar uma opinião de alta segurança sobre o objeto de fiscalização.	Reduzir o risco do trabalho a um nível aceitável (porém superior ao da auditoria) para embasar uma conclusão de que nada veio ao conhecimento do auditor que indicasse um desvio relevante com relação ao critério estabelecido.
Referencial Normativo de Apoio	NBASP 200/300/400, NBASP 3000/4000, ISSAIs (INTOSAI) e NBCTA/ISA (IFAC).	Normas a serem elaboradas para trabalhos de conformidade e operacional, porém com aplicação subsidiária da NBCTR/ISRE 2400 (IFAC).
Avaliação formal dos componentes do risco de auditoria (RI x RC x RD)	**Obrigatória e estruturada.** Exige o entendimento detalhado da entidade, do ambiente e do desenho e funcionamento do sistema de controle interno para mensurar riscos inerentes e de controle.	**Dispensada (modelo de 3 componentes não aplicável).** O foco recai na identificação prévia de áreas ou transações materiais suscetíveis a desvios com relação aos critérios (distorções, não conformidades etc.), sem modelagem estocástica do risco.
Nível de Confiança Estipulado / Risco Aceitável	Tipicamente fixado em **95% de confiança** (risco aceitável de auditoria de 5%) nos manuais metodológicos formais.	**Não quantificado.** Não há fixação estipulada de nível percentual de confiança, dado o caráter qualitativo e pontual dos exames.
Gama de Procedimentos de Auditoria (técnicas de exame normalmente utilizadas)	**Completa e abrangente.** Inclui procedimentos de avaliação de risco e procedimentos adicionais de auditoria (testes de controles e procedimentos substantivos completos, incluindo testes de detalhes e amostragem estatística).	**Restrita e focalizada.** Concentra-se precipuamente em **indagações à gestão, procedimentos analíticos abrangentes e inspeções documentais direcionadas** (ex.: conciliações).
Respostas a Riscos (Procedimentos Adicionais / Testes)	Exige o desenho e aplicação formal de testes de auditoria como resposta direta aos riscos específicos identificados no planejamento.	**Não requer procedimentos adicionais pré-planejados.** Procedimentos adicionais só são executados pontualmente se a equipe se deparar com indícios claros de desvios relevantes dos critérios estabelecidos.
Formato da Conclusão/ Reporte	**Forma Positiva:** Transmite que, na opinião do auditor, o objeto está (ou não) em conformidade em todos os aspectos relevantes, ou expressa uma visão verdadeira e justa.	**Forma Negativa:** Afirma que, com base nos procedimentos limitados executados, nada veio ao conhecimento do auditor que o levasse a acreditar que o objeto não atende aos critérios.
Custo, Tempo de Execução e Cobertura de Controle	**Alto custo e longo tempo de execução.** Exige equipes robustas e amostragem representativa. Limita o número de órgãos/unidades jurisdicionadas fiscalizadas.	**Baixo custo e rápida execução.** Permite diagnósticos céleres e ganho exponencial de escala/abrangência no acompanhamento da gestão pública.

Fonte: Elaboração própria, com base nas NBASP 100/200/400/3000/4000, ISSAI/IDI Implementation Handbooks, NBCTR/ISRE 2400, IFAC Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities, e IFAC Guide to Review Engagements.



ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA CONFUNDEM-SE? UMA REFLEXÃO NO ÂMBITO DAS AUDITORIAS DE CONFORMIDADE

Valéria Diniz de Miranda (TCE-CE)[1]

RESUMO

O planejamento constitui etapa essencial do processo de auditoria, sendo nele que o auditor formaliza as atividades subsequentes de execução e coleta de evidências. As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) determinam que a documentação de auditoria contemple tanto uma estratégia quanto um plano de auditoria, dualidade cuja origem remonta à revisão da ISA 300 pelo IAASB, posteriormente incorporada às normas brasileiras pela NBC TA 300 (CFC, 2009). O presente artigo tem como objetivo investigar se estratégia e plano de auditoria constituem, de fato, elementos distintos no

1 Auditora certificada INTOSAI no âmbito do programa PESA/INTOSAI (Professional Education for SAI Auditors) em Auditoria de Conformidade. Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Ceará desde 2011, atualmente ocupando o cargo de Assessora de Padrões, Métodos e Qualidade da Secretaria de Controle Externo (TCE-CE); Engenheira Civil e Graduada em Licenciatura em Ciências pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Mestre em Engenharia Urbana pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB); Especialista em fiscalização e gerenciamento de engenharia de obras públicas pela Universidade Potiguar (UnP) e em Fronteiras do conhecimento em auditoria governamental pelo IPC/TCE- CE. Professor formador e orientador de disciplinas de Auditoria na Especialização em Auditoria e Controle Interno, desde 2024, da Universidade Estadual do Ceará (UECE). Membro do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa do IRB para o biênio 2026-2027 (Portaria IRB n° 32/2026). Gestor do projeto estratégico para desenvolvimento do Sistema de Fiscalização do TCE-CE (Portarias TCE-CE n° 263/2026; 128/2025; 430/2024).

âmbito das auditorias de conformidade, ou se se confundem em um único documento. Para tanto, adotou-se abordagem qualitativa, de natureza exploratória, operacionalizada por meio de análise documental das NBASPs 100, 400 e 4000, complementada por cotejo com o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI. Os resultados indicam que, embora complementares e interconectados sendo a estratégia insumo essencial ao plano, estratégia e plano de auditoria desempenham funções distintas: a primeira tem natureza deliberativa, definindo o escopo, os objetivos e a viabilidade geral do trabalho, enquanto o segundo possui caráter executório, detalhando a natureza, a época e a extensão dos procedimentos. Conclui-se que a distinção entre os dois papéis de trabalho não decorre de redundância normativa, mas da necessidade de preservar a rastreabilidade das decisões estratégicas frente à execução operacional, reforçando a importância de os auditores dos Tribunais de Contas observarem essa fronteira conceitual para um planejamento de auditoria mais robusto e tecnicamente fundamentado. Como limitação, o estudo concentrou-se em análise documental, sem avaliação empírica de como essa distinção é operacionalizada nos Tribunais de Contas brasileiros, sugerindo-se, como agenda futura, estudos empíricos que investiguem sua incorporação às rotinas de planejamento.

Palavras-chave: estratégia de auditoria; plano de auditoria; auditoria de conformidade; NBASP; planejamento de auditoria.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento pode ser considerado um dos elementos essenciais do processo de auditoria. Com efeito, é por meio do planejamento que o auditor formaliza todas as atividades que serão realizadas ao longo da auditoria e que o permitirão, nas etapas seguintes, executar procedimentos e coletar evidências para emitir uma opinião e propor encaminhamentos com a asseguração adequada que os usuários previstos precisam saber (Hayes *et al.*, 2021[2] ; Lessambo, 2018[3]).

Sem um planejamento adequado não há como assegurar que, de fato, a auditoria será conduzida de uma maneira eficiente e eficaz, conforme preconizam as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), mais precisamente a NBASP 100-48.

Mas, que papel (ou papéis) de trabalho documenta o que foi planejado trazendo as linhas gerais a serem seguidas em uma auditoria? A resposta mais natural e espontânea para referido questionamento é "plano de auditoria" (ou outro documento com nomenclatura similar).

2 HAYES, R.; Wallage, P.; Eimers, P. ***Principles of International Auditing and Assurance.*** Amsterdam: Amsterdam University Press, 2021. 695 p.
3 LESSAMBO, F. I. ***Auditing, Assurance Services, and Forensics***: A Comprehensive Approach. Palgrave Macmillan Cham. 2018. 494 p.

O plano de auditoria é, sem sombra de dúvidas, um documento fundamental. Mas seria ele o único documento hábil a formalizar e elencar todas as diretrizes do planejamento da auditoria?

Uma leitura *en passant* das NBASPs revela-nos, de pronto, a existência de um outro documento fundamental para o planejamento de uma auditoria, qual seja, a estratégia de auditoria, elemento este que, destaque-se, surge sempre ao lado do plano de auditoria, em um dueto quase que indissociável.

O que vem a ser, então, a estratégia de auditoria? Ela está prevista dentro do plano de auditoria ou é um documento apartado? Juntos, esses questionamentos consolidam a pergunta de pesquisa norteadora que intitula o presente artigo. Para respondê-la, o percurso metodológico compreenderá uma análise documental das NBASP 100, 400 e 4000, seguida de um cotejo junto ao texto do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI[4].

Muito embora o presente artigo tenha seu foco centrado nas auditorias de conformidade, foram consultadas, adicionalmente, normativos de auditoria financeira, uma vez que, para o preciso entendimento do tema, fez-se necessário um mergulho histórico sobre o processo de convergência das normas de auditoria, inclusive no que diz respeito à edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), emitidas pelo CFC, e que são fruto do processo de convergência com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), razão pela qual lançar o olhar sobre o universo da auditoria financeira também se fez indispensável.

2 DAS ORIGENS HISTÓRICAS DA ESTRATÉGIA DE AUDITORIA

As origens históricas que embasam a diferenciação entre estratégia e plano de auditoria encontram suas raízes no processo de revisão da norma internacional ISA 300 – *Planning an Audit of Financial Statements*, conduzido pelo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*).

Em junho de 2004, o IAASB aprovou a revisão substantiva da ISA 300, com vigência para auditorias de demonstrações contábeis referentes a exercícios iniciados em ou após 15 de dezembro de 2004 (IAASB, 2004[5]), estabelecendo a distinção entre estratégia global e plano de auditoria. A norma foi posteriormente reformulada no âmbito do *Clarity Project* do IAASB, iniciativa que reestruturou as *International Standards on Auditing* (ISAs)

4 Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI).
5 INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). ***Planning an Audit of Financial Statements – ISA 300***. New York: IFAC, 2004. Disponível em: https://www.iaasb.org/consultations-projects/planning-audit-financial-statements-isa-300.

segundo novo padrão redacional de clareza normativa (IAASB, 2007[6]), com vigência a partir de 2009.

Esse movimento repercutiu em diferentes jurisdições: no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC TA 300, elaborada de acordo com sua equivalente internacional ISA 300, por meio da Resolução CFC nº 1.211, de 27 de novembro de 2009 (CFC, 2009[7]); nos Estados Unidos, o AICPA convergiu seus *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) às ISAs por meio das *Clarified Statements on Auditing Standards*, vigentes para auditorias encerradas em ou após 15 de dezembro de 2012 (AICPA, 2012[8]).

Dito isso, conclui-se que as raízes históricas do termo estratégia de auditoria estão, ao que tudo indica, na auditoria financeira. Vejamos, o que diz a NBC TA 300.

> O planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. NBC TA 300 – item 2.
> O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. NBC TA 300 – item 7.

3 DO TERMO ESTRATÉGIA DE AUDITORIA NAS NBASPS RELACIONADAS À AUDITORIA DE CONFORMIDADE

A NBASP 100, norma que elenca os princípios fundamentais da auditoria do setor público e que constitui a pedra fundamental para o exercício da auditoria, sobretudo no âmbito dos Tribunais de Contas, preconiza, em seu item 42, que "os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas".

A explicação da NBASP para o item 42 é clara e precisa: "a documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria". Essa afirmação, por si só, poderia ensejar o encerramento da reflexão a que este artigo se propõe dada sua assertividade e clareza semântica.

Contudo, para propiciar um entendimento mais abrangente da matéria, efetivou-se uma análise de conteúdo das NBASP 100, 400 e 4000 com o objetivo de avaliar a recorrência do vocábulo "estratégia". Foram retiradas desse exame as ocorrências constantes dos elementos pré-textuais, como no sumário, sendo elencadas, tão somente,

---

6 INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). ***IAASB Advances Project on Clarity of International Standards; Issues First Set of Final ISAs in New Style.*** New York: IFAC, jan. 2007. Disponível em: https://www.iaasb.org/news-events/2007-01/iaasb-advances-project-clarity-international-standards--issues-first-set-final-isas-new-style.

7 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.211, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília: CFC, 2009

8 AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). ***AU-C Section 300 – Planning an Audit.*** Codification of Statements on Auditing Standards. New York: AICPA, 2012.

aquelas integrantes do corpo normativo propriamente dito. Além disso, foram criados grupos distintos, de modo que fosse possível avaliar, dentre o total de ocorrências, o quantitativo que, de fato, está associado ao sentido do termo estratégia de auditoria. O resultado deste exame encontra-se consignado na Tabela 1.

Tabela 1 – Análise de ocorrências do vocábulo "estratégia" nas NBASP de Auditoria de Conformidade

Norma	Quantidade de ocorrências do termo "estratégia"				
	Em sentido associado à estratégia de auditoria		Em sentido geral		Total
	Quantidade de ocorrências	Localização na norma	Quantidade de ocorrências	Localização na norma	
NBASP 100	1	item 42	0	-	1
NBASP 400	7	itens 14; 48; 56* (5)	1	item 59	8
NBASP 4000	11	itens 90-b; 133* (2); 137* (2); 138* (2); 139; 140; 141; 143	1	item 11	12

Fonte: elaborada pela autora (2026).
Nota: (*) Nos itens assinalados, o termo "estratégia" aparece mais de uma vez, sendo o número de ocorrências do item aquele informado entre parênteses.

Do exame dos dados colacionados na tabela 1 acima, depreende-se que o termo "estratégia" no sentido de "estratégia de auditoria" está presente em todas as normas analisadas e sua recorrência aumenta na mesma direção e sentido que aumentam o grau de detalhamento e capilaridade das normas.

Com efeito, a NBASP 100 é uma norma essencialmente principiológica que aborda aspectos gerais norteadores para a auditoria do setor público. Já as normas NBASP 400 e 4000 adentram o universo da auditoria de conformidade. A primeira fornecendo uma visão geral da natureza, dos elementos e princípios deste tipo de auditorias e a segunda explicitando os requisitos mandatórios para organização e elaboração de relatórios da auditoria de conformidade.

De modo geral, tem-se que estratégia de auditoria é, de fato, um termo citado e, frise-se, recorrente nas normas brasileiras de auditoria do setor público. Não se trata, portanto, de um elemento solto ou casuisticamente apontado, mas sim um conceito recorrente e que demanda atenção e conhecimento por parte dos auditores, sobretudo no que tange à sua significação para o escorreito planejamento da auditoria, razão pela qual adentra-se as seções seguintes em uma investigação conceitual amiúde sobre o tema em deslinde.

4 DOS CONCEITOS DE ESTRATÉGIA DE AUDITORIA E PLANO DE AUDITORIA

Conforme mencionado na seção anterior, o texto da NBASP 100-42 é direto e objetivo ao definir que "a documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e

um plano de auditoria". Com base nessa assertiva, o caminho mais razoável é admitir que tanto a estratégia quanto o plano de auditoria são elementos essenciais ao planejamento de auditoria.

No entanto, residem questionamentos. O que diferencia a estratégia do plano de auditoria? Qual a missão e o objetivo de cada um deles? Vejamos o que dizem a NBASP 400 e 4000.

> Os auditores devem desenvolver uma estratégia e um plano de auditoria. NBASP 400-56.
>
> O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o trabalho de auditoria. (*grifo nosso*). NBASP 4000-137.
>
> O auditor desenvolve um plano de auditoria para a auditoria de conformidade. A estratégia de auditoria é um insumo essencial para o plano de auditoria. (*grifo nosso*). NBASP 4000-140.

Da leitura dos trechos acima colacionados, depreende-se que o planejamento da auditoria do setor público carece de uma estratégia de auditoria e de um plano de auditoria, o que nos leva a crer, em uma análise *ipsis litteris,* que tratam-se de documentos distintos.

Com efeito, dentre os excertos acima colacionados, o da NBASP 4000-140 pode ser considerado o mais assertivo para firmar esse entendimento, vez que afirma tacitamente que "a estratégia de auditoria é um insumo essencial para o plano de auditoria".

Em termos práticos, o Manual de Implementação das ISSAIs assim preconiza:

> Há duas etapas no planejamento de uma auditoria de conformidade. Na primeira etapa, os auditores desenvolvem a estratégia para o escopo, a ênfase, o cronograma e a conduta da auditoria. Na segunda etapa, com base na estratégia, os auditores elaboram um plano de auditoria que demonstre a abordagem detalhada e as etapas específicas para a natureza, a época e a extensão dos procedimentos a serem executados e as razões para selecioná-los. (Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI).

O trecho acima colacionado do Manual de Implementação das ISSAIs revela-nos a clara existência de uma diferenciação entre a estratégia e o plano de auditoria fundada na diferenciação de funções que cada um exerce para o planejamento da auditoria.

Nesse sentido, a estratégia de auditoria pode ser entendida como o olhar estratégico inicial da equipe de auditoria ao objeto que será fiscalizado, enquanto o plano de auditoria carrega em si o percurso metodológico e operacional a ser realizado nas etapas subsequentes da auditoria. Referida tese pode ser respaldada por meio do cotejo dos conceitos constantes das NBASP 100 e 4000, conforme destacado no Quadro 1.

Quadro 1 – Comparativo entre as definições para estratégia e plano de auditoria constantes das NBASP 100 e 4000

Conceitos estudados	Trechos das NBASP	
	NBASP 100 – Planejando uma auditoria	NBASP 4000 – Estratégia de auditoria e Plano de Auditoria
Estratégia x plano de auditoria	48) Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz.	137) O auditor deve desenvolver e documentar uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria que, juntos, descrevam como a auditoria será realizada para emitir relatórios que sejam adequados às circunstâncias, os recursos necessários para fazê-lo e o cronograma para o trabalho de auditoria.
Estratégia de auditoria	**Estrategicamente,** o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. (...) *grifo nosso*	139) O objetivo da estratégia de auditoria é delinear e documentar as decisões gerais, e pode conter o seguinte: a) o objetivo da auditoria, o objeto, o escopo, os critérios e outras características da auditoria de conformidade levando em consideração o mandato da ISC; (...) *grifo nosso*
Plano de auditoria	**Operacionalmente,** o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. (...) *grifo nosso*	140) O auditor desenvolve um plano de auditoria para a auditoria de conformidade. A estratégia de auditoria é um insumo essencial para o plano de auditoria. O plano de auditoria pode incluir: a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, e quando eles serão executados;(...) *grifo nosso*

Fonte: elaborada pela autora (2026).

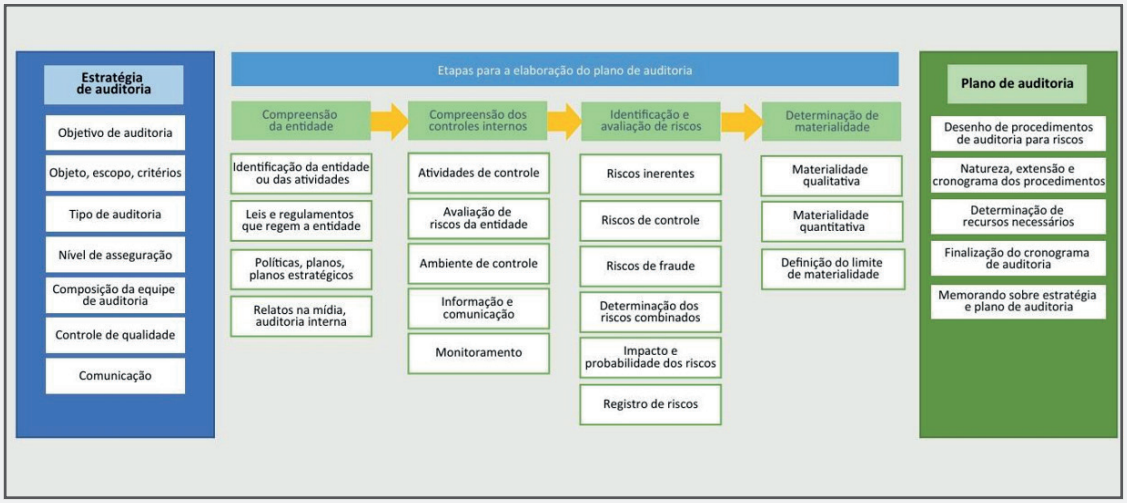
Da análise do Quadro 1, fica patente, portanto, que as funções da estratégia e do plano de auditoria são complementares, porém distintas, sendo o primeiro um papel de trabalho que funciona à espécie de um planejamento estratégico para a auditoria, enquanto o segundo exerce a função de plano operacional. A literatura reforça esse entendimento: a estratégia de auditoria estabelece escopo, época e direção do trabalho e serve de base para desenvolver o plano de auditoria, sendo, esse último, um documento mais detalhado e tático, tratando das matérias e procedimentos necessários para responder aos riscos identificados na estratégia (Lessambo, 2018).

Um dos pensamentos a povoar a mente dos mais céticos pode ser a de que o plano de auditoria registra, em certa medida, a estratégia da auditoria. No entanto, o debate que se tem levado a termo até o presente momento indica fortemente que estratégia de auditoria e plano de auditoria são elementos distintos que, no entanto, se interconectam, sendo um, inclusive, insumo para o outro, donde infere-se uma inequívoca relação de precedência. Mas como se dá a conexão entre esses dois elementos? É o que se pretende investigar na seção seguinte.

5 DA INSERÇÃO DA ESTRATÉGIA E DO PLANO DE AUDITORIA NA ETAPA DE PLANEJAMENTO

Para responder a indagação sugerida na seção anterior acerca da conexão entre a estratégia e o plano de auditoria, debruçar-nos-emos em esquema constante do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI que detalha pormenorizadamente os elementos que compõem o processo de planejamento, conforme destaca-se na Figura 1 adiante.

Figura 1 – Processo de planejamento da auditoria



Fonte: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI (p. 67).

Do exame da Figura 1, somos levados a crer que a série de retângulos centrais da figura apontam para a existência de uma sequência lógica e encadeada (as setas em laranja assim nos informam) de macroatividades que abrangem, em síntese, e conforme a representação dos retângulos em verde claro que encimam as colunas, as atividades realizadas durante a etapa de planejamento para possibilitar a compreensão da entidade e de seus controles internos, identificação e avaliação de riscos e determinação da materialidade.

Já os grandes retângulos das extremidades esquerda e direita, até mesmo pela escala de cores diferenciada, aventam (e praticamente sustentam) a hipótese que ali estão os grandes limites da etapa de planejamento da auditoria representados, respectivamente, pela estratégia e pelo plano de auditoria.

Restam claros os itens que devem minimamente constar da estratégia da auditoria. A equipe de auditoria precisa, por exemplo, definir o nível de asseguração do trabalho (NBASP 4000-30). Pensar nesse aspecto logo no início do planejamento é fundamental para definir a extensão e profundidade dos procedimentos de auditoria, afinal quanto mais aprofundados são os procedimentos de auditoria maior asseguração confere-se aos usuários previstos (NBASP 4000-29).

Nesse sentido, a estratégia de auditoria pode ser interpretada como uma espécie de marco zero ou *brainstorming* inicial que permite a construção de uma visão global e estratégica da auditoria. Essa visão abrangente encontra seu nascedouro nas ISSAI, mais precisamente na ISSAI 400-56[9], que adjetiva a estratégia de auditoria como *overall audit strategy*, caracterização mantida na NBASP, conforme destacado no trecho a seguir: "O planejamento da auditoria deve envolver discussão entre membros da equipe de auditoria visando desenvolver uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. (*grifo nosso*). NBASP 400-56".

É bem verdade, também, que as etapas e atividades de uma auditoria, quando apresentadas por meio de esquemas, fluxos e infográficos, constituem uma forma didática de representar o conjunto de ações que comumente são encadeadas, mas que podem se retroalimentar. Esse, destaca-se, é um princípio básico da auditoria (NBASP 100 45-48). É nessa retroalimentação que se dá a conexão entre a estratégia e o plano de auditoria.

Seria válida, contudo, a tese de que a estratégia de auditoria poderia estar contemplada dentro do plano de auditoria? Em se considerando válida essa opção far-se-ia indispensável que dentro do documento que formaliza o plano de auditoria estivessem constantes minimamente os elementos que compõem a estratégia de auditoria. Na figura 2 destaca-se o papel de trabalho constante do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI:

Figura 2 – Modelo de estratégia de auditoria

Anexo 5.1: Estratégia de auditoria

Requisito ISSAI: ISSAI 4000.137

Nome da entidade	
Período de auditoria	

Matriz da estratégia de auditoria elaborada por		Assinatura	Revisado e aprovado por	Assinatura
Nome:				
Cargo/função:				
Data:				

N.º	1	2	3
	Elementos da estratégia de auditoria	**Descrição**	**Comentários**
1	Características da auditoria		
2	Objetivo da auditoria		
3	Objeto, escopo e critérios da auditoria		
4	Entidades cobertas pela auditoria		
5	Tipo de auditoria		
6	Nível de asseguração		
7	Composição da equipe de auditoria		
8	Mecanismos de controle de qualidade da auditoria		
9	Comunicação com a parte auditada e os responsáveis pela governança		
10	Responsabilidades de relatórios		
	Outros assuntos significativos, se houver		

Fonte: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI (p. 156).

9 ISSAI - 400 – Compliance Audit principles.

Analisando os elementos da Figura 2, considera-se que a resposta para a indagação suscitada não decorre de uma preferência formal das NBASP por desdobrar em dois o que poderia ser um só documento. Decorre, sim, da diferença de natureza entre os dois papéis de trabalho. Enquanto o plano de auditoria é, por definição, um documento de caráter executório, que descreve a natureza, a época e a extensão dos procedimentos já decididos, a estratégia de auditoria situa-se em momento lógico anterior: o de deliberação sobre a própria viabilidade e o desenho geral do trabalho, nos termos do que já estabelece a NBASP 4000-138.

Gartland (2017)[10] descreve esses dois papéis de trabalho como partes de um processo iterativo: conforme novas informações surgem, estratégia e plano devem ser reconsiderados e atualizados. Fundir os dois documentos significaria, na prática, apagar essa fronteira entre decidir e executar, comprometendo a rastreabilidade das razões que levaram a equipe de auditoria a optar por determinado escopo, critério ou nível de asseguração, rastreabilidade esta que constitui, em si, um requisito de documentação de auditoria (NBASP 100-42).

É precisamente essa função deliberativa que confere à estratégia de auditoria a natureza de papel de trabalho dinâmico e passível de revisão. O Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI é explícito nesse sentido, ao caracterizar a estratégia como instrumento que pode (e deve) ser ajustado pela equipe de auditoria ao longo do processo, sempre que o contexto específico do objeto fiscalizado, sua complexidade ou os critérios adotados assim o exigirem. Não se trata, portanto, de uma peça estática elaborada uma única vez e arquivada, mas de um documento vivo, que acompanha e reflete o amadurecimento do entendimento da equipe sobre o objeto auditado.

O modelo constante do Manual de Implementação das ISSAIs, ilustrado na Figura 2, materializa essa lógica ao estruturar, em formato de papel de trabalho, os elementos mínimos que a NBASP 4000-139 já elencava de forma principiológica: o objetivo da auditoria, o objeto, o escopo, os critérios e demais características da auditoria de conformidade, sempre à luz do mandato da instituição superior de controle. Ao transpor esses elementos para um formato estruturado e editável, o modelo cumpre dupla função: de um lado, força a equipe de auditoria a formalizar, desde o início do trabalho, as decisões gerais que orientarão as etapas seguintes; de outro, preserva a flexibilidade necessária para que tais decisões sejam revisitadas à medida que novos riscos ou informações relevantes emerjam, sem que isso demande a reabertura ou reformulação do plano de auditoria propriamente dito.

---

10 GARTLAND, D. J. The Importance of Audit Planning. *Journal of accountancy.* v. 224, n. 3, p. 14, 2017. Disponível em: https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/sep/importance-of-audit-planning/ . Acesso em: 7 set. 2026.

Esse arranjo explica, por fim, a razão pela qual as NBASP insistem, em reiteradas passagens, na dualidade estratégia-plano, ainda quando poderiam ter optado por tratá-los como um documento único: a separação não é redundância normativa, mas reconhecimento de que deliberação estratégica e execução operacional demandam registros distintos, em momentos distintos, com graus distintos de estabilidade. Em termos práticos, a estratégia ajuda a decidir recursos, competências necessárias, prioridades e áreas de risco, enquanto o plano converte isso em escopo selecionado, horas, pessoal e procedimentos (Hayes *et al.*, 2021).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de elaboração de uma estratégia e um plano de auditoria para as auditorias de conformidade é incontestável. As NBASP mencionam reiteradamente ambos como elementos indispensáveis ao planejamento de auditoria. O Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI apresenta modelos em separado para cada um desses documentos. As normas internacionais de auditoria independente preconizam a estratégia e um plano de auditoria desde longa data (Kolisnyk, Shatskov, 2024)[11].

Diante dessas constatações, retomamos a pergunta essencial norteadora do presente artigo: estratégia de auditoria e plano de auditoria confundem-se? Tudo leva a crer que não.

Sem o intuito de fechar questão e, sobretudo, considerando a ampla e complexa gama de objetos a serem auditados, bem como as distintas realidades das instituições de controle, trazemos à baila mais um trecho do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI: "As atividades de planejamento podem variar conforme as circunstâncias da auditoria, a complexidade do objeto subjacente e os critérios, entre outros aspectos."

A assertiva supramencionada lembra-nos que o auditor pode, e deve, ter a flexibilidade necessária para ajustar o planejamento de suas auditorias, de acordo com as condições e peculiaridades que se apresentam, preservando sempre o seu ceticismo e julgamento profissional (Hayes *et al.*, 2021). Contudo, há elementos e padrões mínimos que precisam ser preservados sob pena de se perder, na rica e basilar etapa do planejamento, perspectivas que poderiam direcionar os esforços da auditoria para questões de maior relevância, impactos que, muitas vezes, só são efetivamente sentidos quando da elaboração das propostas de encaminhamento.

A discussão que se pretendeu levar a termo prestou-se a necessidade de trazer à baila a elaboração de um documento que sintetiza, portanto, informações relevantes para a construção de um planejamento eficaz e que, acima de tudo, guarda o potencial para,

11 KOLISNYK, O.; SHATSKOV, V. Financial statement audit: strategy, plan, procedures and methods. Economic Analysis. v. 34, n. 2024, p. 226-235. Disponível em: https://doi.org/10.35774/econa2024.01.226.

desde o início do processo de auditoria, provocar no auditor reflexões importantes quanto ao impacto e resultados da auditoria junto aos usuários previstos e à sociedade em geral.

Trata-se, portanto, de reflexão que precisa estar presente entre os círculos dos auditores, sobretudo, em se tratando da ambiência do controle externo das contas públicas, haja vista o objetivo maior dos tribunais de contas, enquanto instituições do sistema de controle, de fortalecer a *accountability,* transparência e integridade das entidades governamentais e do setor público, para, de fato, fazer a diferença na vida dos cidadãos[12].

Como limitação, destaca-se que o estudo se concentrou em análise documental das NBASP 100, 400 e 4000 e do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria de Conformidade da IDI, sem avaliação empírica de como a distinção entre estratégia e plano de auditoria é efetivamente operacionalizada nos Tribunais de Contas brasileiros. Sugere-se, como agenda futura, a realização de estudos empíricos que investiguem em que medida essa dualidade normativa é incorporada às rotinas de planejamento e quais entraves institucionais eventualmente se apresentam.

12 NBASP 12-1.



DESEMPENHO E CONFORMIDADE NO CONTROLE PÚBLICO: UM GUIA PRÁTICO PARA AUDITORIA COMBINADA

Gustavo Felipe Mendes Corrêa (TCE-GO)[1]

RESUMO

Este artigo examina quando a combinação entre auditoria operacional e de conformidade é metodologicamente justificada. Mediante análise normativa e bibliográfica das NBASPs 100, 200, 300, 3000, 400 e 4000, distingue-se a auditoria combinada da auditoria financeira/regularidade e de exames pontuais de legalidade. Demonstra-se que processos, sistemas e controles internos são transversais às tipologias e não definem, por si, auditoria operacional. Como contribuição, propõe-se roteiro decisório de oito perguntas para identificar situações em que questões de economicidade, eficiência ou efetividade coexistem com questões materiais de conformidade, inclusive quanto à harmonização entre relatório direto e certificação.

Palavras-chave: auditoria combinada; auditoria operacional; auditoria de conformidade; NBASP; controle externo.

1 Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO), com atuação em Fiscalização de Pessoal e experiência em controle externo, auditoria governamental, análise de conformidade, governança pública e avaliação de processos administrativos. Graduado em Administração pela Universidade Federal de São Carlos (UFSCar) e bacharel em Ciências Contábeis, possui especializações em Direito Administrativo, Nova Lei de Licitações e Contratos e Auditoria e Controladoria Financeira. É autor de trabalhos técnicos na área de controle externo e atua na produção de conteúdo técnico e didático sobre auditoria governamental, normas profissionais de auditoria e atuação dos Tribunais de Contas.

1 INTRODUÇÃO

A NBASP 100 distingue auditorias financeiras, operacionais e de conformidade e admite que um trabalho envolva mais de um tipo, conforme seus objetivos (item 21)[2].

A classificação não decorre da existência de processos, sistemas, fluxos ou controles internos, mas das questões que a auditoria pretende responder. O mesmo objeto pode ser examinado sob perspectiva financeira, de conformidade ou operacional, conforme o objetivo e os critérios adotados.

Isso é decisivo para os controles internos: eles integram a avaliação de riscos nas auditorias financeira e de conformidade e podem compor uma abordagem orientada a sistemas na auditoria operacional. Avaliar controles, portanto, não caracteriza, por si só, auditoria operacional.

A combinação torna-se pertinente quando o trabalho contém questões materiais de desempenho e de conformidade e sua análise articulada é necessária para responder adequadamente ao objetivo da auditoria.

É essa a acepção adotada neste artigo. A NBASP 400 (item 9) e a NBASP 4000 (itens 15 a 17) admitem a combinação da auditoria de conformidade com abordagens financeiras ou operacionais, observadas as normas aplicáveis a cada modalidade. O objetivo é oferecer um roteiro prático para decidir quando essa combinação se justifica[3].

2 FUNDAMENTO NORMATIVO E FINALIDADE DA AUDITORIA COMBINADA

A NBASP 100 define auditoria do setor público como processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para determinar se informações ou condições estão de acordo com critérios aplicáveis (item 18). Essa base admite trabalhos que exijam critérios de naturezas distintas.

Na auditoria operacional, o foco é o desempenho: a NBASP 300 orienta pelos princípios de economicidade, eficiência e efetividade; e a NBASP 3000 exige evidência suficiente e apropriada para responder às questões de auditoria[4].

Na auditoria de conformidade, o foco é a aderência a critérios normativos. A NBASP 400 abrange leis, regulamentos, contratos, políticas e outros parâmetros aplicáveis. E a NBASP 4000 exige evidência suficiente e apropriada para sustentar a conclusão segundo o nível de asseguração definido.

---

2 INSTITUTO RUI BARBOSA. **NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.** Brasília: IRB, 2020.
3 INSTITUTO RUI BARBOSA. **NBASP 400 – Princípios de Auditoria de Conformidade.** Brasília: IRB, 2020; INSTITUTO RUI BARBOSA. **NBASP 4000 – Norma para Auditoria de Conformidade.** Brasília: IRB, 2020.
4 INSTITUTO RUI BARBOSA. **NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional.** Brasília: IRB, 2020; INSTITUTO RUI BARBOSA. **NBASP 3000 – Norma para Auditoria Operacional.** Brasília: IRB, 2020.

2.1 CONTROLES INTERNOS COMO DIMENSÃO TRANSVERSAL ÀS TIPOLOGIAS DE AUDITORIA

A compreensão e a avaliação do desenho, da implementação e, quando pertinente, da efetividade dos controles internos são transversais. Na auditoria financeira, o auditor entende os controles relevantes para identificar riscos de distorção e os testa quando a estratégia de auditoria assim exige. Na conformidade, o risco de auditoria envolve riscos inerente, de controle e de detecção, podendo demandar testes de controles e procedimentos substantivos. O COSO organiza essa compreensão em ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. Na operacional, controles e sistemas são examinados em função de sua relação com economicidade, eficiência ou efetividade. Logo, controles não definem a tipologia[5].

2.2 AUDITORIA DE CONFORMIDADE E EXAME PONTUAL DE LEGALIDADE

A auditoria de conformidade, segundo as NBASPs 400 e 4000, não se confunde com conferência isolada da legalidade de um ato. É processo sistemático que envolve objeto, escopo, critérios e materialidade, compreensão da entidade e dos controles, avaliação dos riscos de não conformidade e obtenção de evidência suficiente e apropriada, mediante testes de controles e/ou procedimentos substantivos. Exames pontuais de atos ou documentos podem constituir inspeção ou outro instrumento de fiscalização, conforme o marco institucional.

2.3 AUDITORIA FINANCEIRA, REGULARIDADE E CONFORMIDADE DAS TRANSAÇÕES

A auditoria combinada também deve respeitar o espaço da auditoria financeira. A NBASP 200 e a NBASP 2250 reconhecem que leis e regulamentos podem produzir efeito direto sobre as demonstrações financeiras e que o mandato do controle externo pode abranger a regularidade das transações subjacentes[6].

Assim, teto remuneratório, acumulação, elegibilidade, descontos ou outros aspectos da folha podem ser examinados em auditoria financeira/regularidade ou de conformidade. A dimensão operacional só se acrescenta quando houver questão própria de economicidade, eficiência ou efetividade, como a capacidade do processo de prevenir, detectar e corrigir inconsistências com tempestividade.

---

5 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. Internal Control — Integrated Framework. Durham, NC: COSO, 2013; INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 2315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Brasília: IRB, 2023

6 INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 200 – Princípios de Auditoria Financeira. Brasília: IRB, 2023; INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 2250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília: IRB, 2023.

2.4 ANTECEDENTE HISTÓRICO: A EXPERIÊNCIA CANADENSE DE *COMPREHENSIVE AUDITING*

A experiência canadense de *Comprehensive Auditing* constitui um antecedente histórico relevante. Após a ampliação do mandato do Auditor-Geral do Canadá em 1977, a metodologia passou a articular controles financeiros, observância da autoridade legal, controles de gestão e otimização do uso dos recursos públicos[7].

O paralelo é histórico, não uma equivalência com as categorias atuais das NBASP. Neste artigo, combinar significa responder coordenadamente a questões materiais de desempenho e conformidade, aplicar os requisitos de cada modalidade e integrar os resultados apenas quando necessário ao objetivo global do trabalho.

3 OBJETOS QUE COSTUMAM JUSTIFICAR AUDITORIA COMBINADA

A auditoria combinada é adequada quando o objeto suscita questões materiais de desempenho e de conformidade, cuja análise articulada seja necessária. Processos, sistemas, controles internos, múltiplos atores ou elevada materialidade podem aumentar a complexidade, mas não determinam a tipologia; o elemento decisivo é a natureza das questões de auditoria.

Benefícios, credenciamentos, folha de pagamento, compras públicas e sistemas informatizados podem situar-se nessa interseção. A conformidade pode examinar requisitos, competências e limites, inclusive controles; a dimensão operacional somente se acrescenta se houver questão autônoma sobre tempo, produtividade, custos, qualidade, eficiência ou efetividade.

7 CANADÁ. OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL. ***Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons for the fiscal year ended 31 March 1980***. Ottawa: Office of the Auditor General of Canada, 1980.

Figura 1 – Dimensões que podem justificar a combinação entre auditoria operacional e de conformidade



Fonte: elaboração do autor.

4 GUIA PRÁTICO: QUANDO O OBJETO EXIGE AUDITORIA COMBINADA?

A decisão deve partir dos objetivos e das questões de auditoria. O roteiro a seguir é ferramenta de triagem, não sistema de pontuação: a combinação se justifica quando houver questões materiais de desempenho e de conformidade que exijam aplicação articulada das respectivas normas.

4.1 HÁ QUESTÃO DE AUDITORIA SOBRE ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA OU EFETIVIDADE?

A dimensão operacional existe quando o trabalho pretende concluir sobre economicidade, eficiência ou efetividade. Processos, sistemas, governança e controles são meios de análise, não critérios de enquadramento. Em benefícios, produtividade ou tempo de processamento são questões de desempenho; elegibilidade é questão de conformidade.

4.2 HÁ QUESTÃO RELEVANTE DE CONFORMIDADE A SER RESPONDIDA?

A dimensão de conformidade exige conclusão sobre aderência a critérios normativos e pressupõe materialidade, avaliação de riscos, compreensão dos controles e evidência

suficiente e apropriada. Em folha de pagamento, tetos, acumulações e elegibilidade podem ser tratados por conformidade ou, conforme o mandato, por auditoria financeira/regularidade.

4.3 AS QUESTÕES DE DESEMPENHO E CONFORMIDADE ESTÃO SUBSTANTIVAMENTE RELACIONADAS?

A combinação requer conexão material. Não basta coexistirem norma aplicável e fragilidade de gestão: o trabalho deve precisar produzir conclusões relevantes nas duas perspectivas. Em credenciamento, pode-se examinar o cumprimento da revisão obrigatória e, separadamente, a eficiência do mecanismo de acompanhamento.

4.4 UMA AUDITORIA DE CONFORMIDADE COMPLETA RESPONDERIA ADEQUADAMENTE AO PROBLEMA?

Antes de acrescentar a dimensão operacional, deve-se verificar se uma auditoria de conformidade completa já responde ao problema, pois ela pode examinar fluxos, sistemas, controles e causas do descumprimento. A auditoria operacional só se justifica diante de questões autônomas sobre desempenho.

4.5 A AUDITORIA OPERACIONAL ISOLADA DEIXARIA SEM RESPOSTA QUESTÃO MATERIAL DE CONFORMIDADE?

A auditoria operacional pode usar leis e regulamentos como contexto ou critério. Se, porém, o objetivo exigir conclusão própria sobre o cumprimento de obrigação jurídica material, deve-se incorporar a dimensão de conformidade, segundo as normas correspondentes.

4.6 HÁ MATERIALIDADE OU RELEVÂNCIA SUFICIENTE NAS DUAS DIMENSÕES?

Materialidade financeira, alcance sistêmico, impacto social ou volume elevado não determinam a combinação. É preciso haver questões materiais nas duas dimensões. Uma regra mal parametrizada pode justificar conformidade extensa; haverá combinação se também se avaliar o desempenho do sistema de prevenção e correção.

4.7 A INTERAÇÃO ENTRE MÚLTIPLOS ATORES GERA QUESTÕES DISTINTAS DE DESEMPENHO E CONFORMIDADE?

Múltiplos atores aumentam a complexidade, mas não caracterizam auditoria operacional. A combinação se justifica quando o arranjo gera, simultaneamente, questões sobre desempenho e sobre competências ou obrigações, como em contratos de tecnologia que envolvam cumprimento contratual e efetividade da governança.

4.8 O TRABALHO PRECISA PRODUZIR CONCLUSÕES DISTINTAS E ARTICULADAS SOBRE DESEMPENHO E CONFORMIDADE?

A síntese é verificar se o relatório precisa produzir conclusões autônomas e tecnicamente sustentadas sobre desempenho e conformidade e se sua articulação é necessária ao objetivo do trabalho. Recomendações ou determinações, isoladamente, não definem a tipologia.

Figura 2 – Roteiro decisório para identificar a necessidade de auditoria combinada



Fonte: elaboração do autor.

5 COMO PLANEJAR SEM PERDER FOCO

O planejamento deve relacionar cada questão ao objetivo, aos critérios e às normas aplicáveis. A dimensão operacional remete a economicidade, eficiência ou efetividade; a conformidade, à aderência normativa. Processos, sistemas, riscos, governança e controles podem integrar ambas, conforme a finalidade da análise.

Critérios e procedimentos devem ser escolhidos pela questão, não pela técnica isolada. Entrevistas, acompanhamento passo a passo de processos, análise documental e de dados, exame de sistemas e testes de controles podem servir a ambas as modalidades; o que muda é o objetivo do procedimento, o critério e a conclusão buscada.

Deve-se preservar a rastreabilidade entre questão, critério, evidência, achado e encaminhamento. A NBASP 3000 e a NBASP 4000 exigem evidência suficiente e apropriada; no trabalho combinado, cada conclusão deve indicar a dimensão de que decorre. Como limitação prática, a adoção de uma auditoria combinada exige equipe com competências compatíveis com as modalidades integradas, o que pode representar desafio para Tribunais de Contas de menor porte ou com equipes reduzidas.

5.1 HARMONIZAÇÃO ENTRE TRABALHOS DE RELATÓRIO DIRETO E DE CERTIFICAÇÃO

A NBASP 100 distingue certificação e relatório direto. Na certificação, a parte responsável mensura o objeto e apresenta a informação a ser examinada; no relatório direto, o auditor avalia o objeto e apresenta os resultados. Auditorias financeiras são de certificação, operacionais são normalmente de relatório direto e auditorias de conformidade podem assumir qualquer das duas formas.

Se as dimensões operacional e de conformidade forem de relatório direto, os resultados podem ser integrados, mantendo identificáveis questões, critérios, evidências e conclusões. Se a conformidade for de certificação, sua opinião não deve ser fundida às conclusões de desempenho; um relatório único é possível, desde que preserve responsabilidades, critérios e níveis de asseguração.

A harmonização não uniformiza formatos. O planejamento deve definir a natureza e o nível de asseguração de cada dimensão, identificar o objetivo primário e declarar as normas aplicadas. Nas sobreposições, a NBASP 300 orienta que o objetivo primário guie o marco normativo sem afastar as demais normas relevantes.

6 CONCLUSÃO

A auditoria combinada é adequada quando o mesmo trabalho exige conclusões articuladas sobre desempenho e conformidade. Processos, sistemas, governança

e controles internos são transversais: não caracterizam, isoladamente, auditoria operacional; o enquadramento decorre dos objetivos e das questões formuladas.

Essa delimitação evita confundir auditoria de conformidade com inspeção pontual, recorrer à auditoria operacional apenas para compreender processos ou causas de descumprimento e presumir combinação em matérias que podem ser tratadas por auditoria financeira/regularidade ou de conformidade.

Quando a integração for necessária, devem-se preservar questões, critérios, evidências, conclusões e formas de asseguração de cada dimensão. Assim, a auditoria combinada agrega valor sem diluir requisitos metodológicos e permite compreender falhas resultantes da interação entre norma, processo, controle, sistema e resultado.



ANTES DO MÉTODO, A ESTRUTURA: CAPACIDADE INSTALADA E DESENHO ORGANIZACIONAL NA ADOÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA SOB AS NBASPS

Renata Luciana dos Reis Magalhães (TCE-SP)[1]
Rafael Ribeiro Calegari Gomes (TCE-SP)[2]

RESUMO

A adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) impõe aos Tribunais de Contas a realização de auditorias financeiras conduzidas segundo critérios de risco e relevância, com exigências de competência técnica, supervisão, revisão e documentação incompatíveis com uma organização administrativa onde as unidades técnicas acumulam atribuições heterogêneas. Estudos revelam a existência de cultura institucional de exame integral — a expectativa de "fiscalizar tudo" — que resiste à sele-

1 Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG 2012); Especialização em Auditoria Externa e Interna (UFMG e PUCMinas - 1999 e 2003) e em Direito Público (Universidade de Cruzeiro do Sul 2018); Pós-graduanda em Ciência de Dados (USP 2026); Graduação em Ciências Contábeis (UFMG 1996) e em Ciências Atuariais (PUCMinas 2008). Auditora Externa de 1996 a 2015. Auditora de Controle Externo do TCE/SP desde 2015. Chefe da auditoria financeira e orçamentária de 2019 a 2025. Diretora da Diretoria de Contas do Governador do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo desde 2025. Coordenadora do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa (IRB) 2026/2027.
2 Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Pós-graduação em Direito do Estado - Área de Concentração em Direito Tributário pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Auditor de Controle Externo do TCE/SP desde 2006, Chefe Técnico da Fiscalização na UR-2/Bauru de 2009 a 2019, Diretor da UR-20/Santos desde outubro de 2019.

ção fundamentada em relevância e risco. Este artigo sustenta que essa oposição é ilusória: em alguma medida toda Corte de Contas já seleciona, e a diferença relevante não está entre examinar tudo e examinar parte, mas entre selecionar de modo explícito e documentado ou de modo implícito e não rastreável. A partir dessa premissa, e adotando a lógica do *Design Science Research*, o trabalho entrega dois artefatos: (i) um *check-list* de diagnóstico organizado em cinco dimensões — capacidade instalada, competências, universo e auditabilidade, gestão da qualidade e governança —, destinado a identificar as condições de partida de qualquer Tribunal; e (ii) uma matriz de decisão que relaciona perfis de capacidade e maturidade a arranjos organizacionais alternativos. Os instrumentos são aplicados a um Tribunal hipotético de porte pequeno, cujo diagnóstico revela duas restrições de naturezas distintas: a de horas disponíveis e a de pessoal qualificado, esta última determinada pela simultaneidade da tempestividade dos trabalhos e, por isso, insensível a ganhos de produtividade. Demonstra-se que a segunda é a restrição ativa, e dela decorre o arranjo organizacional recomendado. Conclui-se que a estruturação da auditoria financeira é, antes de uma decisão metodológica, uma decisão de desenho organizacional e de alocação de capacidade.

Palavras-chave: auditoria financeira; Tribunais de Contas; NBASP; risco e relevância; desenho organizacional; capacidade instalada.

1 INTRODUÇÃO

A incorporação das NBASPs ao repertório normativo do controle externo brasileiro vem deslocando a auditoria financeira da periferia para o centro da agenda dos Tribunais de Contas. Emitir opinião de auditoria sobre demonstrações contábeis — e não apenas instruir processos de prestação de contas — é atividade tecnicamente distinta, sujeita a normas próprias de planejamento, execução, documentação e controle de qualidade. A vinculação decorre dos atos de adesão às NBASP editados pelos próprios Tribunais e dos compromissos assumidos no âmbito do Instituto Rui Barbosa e da Atricon, monitorados por instrumentos como o Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais, que incluem indicadores específicos de auditoria financeira, dentre outros.

Essa transição encontra dois obstáculos. O primeiro é cultural: a tradição do exame integral, a expectativa — interna e externa — de que a Corte examine a totalidade dos atos submetidos à sua jurisdição. O segundo é estrutural: unidades técnicas organizadas por jurisdicionado ou por território, e não por tipo de trabalho, nas quais, na maioria das vezes, o mesmo servidor responde por análise de contas, atos de pessoal, execução contratual, repasses ao terceiro setor, exame prévio de editais e auditorias operacionais — e

a quem se direciona, adicionalmente, a condução de auditorias financeiras sob normas internacionais.

O argumento aqui desenvolvido é que o obstáculo cultural só se dissolve quando enfrentado como problema de capacidade. Ou seja, quando traduzida em horas disponíveis, competências requeridas e requisitos normativos de supervisão, a escolha deixa de ser ideológica ou facultativa e passa a ser aritmética. Para o obstáculo estrutural, existem algumas opções de rearranjos institucionais, mas com limites e só se resolve por decisão de desenho organizacional: reserva de capacidade, formação de agentes qualificados, desoneração normativa ou redução do escopo comprometido.

Assim, o objetivo é propor e demonstrar dois instrumentos de apoio à decisão: um *check-list* de diagnóstico das condições institucionais atuais e uma matriz que relaciona tal diagnóstico ao arranjo organizacional capaz de viabilizar trabalhos de auditoria financeira respaldados nas normas de auditoria. Utilizando a metodologia *Design Science Research*[3], o artigo foca na auditoria financeira sob o arcabouço aplicável às Entidades Fiscalizadoras Superiores, validando os instrumentos propostos por meio de uma aplicação em um caso hipotético.

Registre-se, por fim, que a opinião de auditoria financeira não substitui o parecer prévio nem o julgamento de contas (art. 71, I e II, da Constituição Federal); constitui insumo técnico que os qualifica. A articulação processual entre opinião e parecer prévio é decisão de cada Corte e não integra o escopo deste trabalho.

2 O EXAME INTEGRAL E SEUS LIMITES

2.1 SEGURANÇA RAZOÁVEL É ESCOLHA NORMATIVA, NÃO CONVENIÊNCIA OPERACIONAL

A auditoria financeira não promete certeza: o auditor obtém **segurança razoável** — nível elevado, mas não absoluto — de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante (ISSAI 200; NBC TA 200). Referida limitação não decorre de escassez de recursos, e sim da natureza da evidência de auditoria, do uso de testes por amostragem, das limitações inerentes ao controle interno, do uso de estimativas e do julgamento presente na elaboração das demonstrações. Daí que a seletividade seja o modo normativamente prescrito de operar em qualquer jurisdição, inclusive nas dotadas de recursos abundantes: o exame integral não implica em mais rigor.

3 A Design Science Research (DSR) é um método que desperta interesse crescente por auxiliar pessoas e organizações na otimização de resultados de seus esforços, sendo particularmente atraente para o desenvolvimento tecnológico e de pesquisas com caráter aplicado. A DSR consiste em um método de múltiplas abordagens, usando uma teoria de design coerente para a legitimidade da criação de conhecimento e para fornecer soluções de problemas da vida real.
DRESCH, A.; LACERDA, D. P.; ANTUNES JÚNIOR, J. A. V. **Design Science Research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia.** Porto Alegre: Bookman, 2015.

Os conceitos de **relevância** e **risco** operacionalizam essa escolha. A materialidade fixa o limiar a partir do qual uma distorção pode influenciar decisões dos usuários das demonstrações (ISSAI 2320 / NBC TA 320); a avaliação de riscos de distorção relevante direciona a natureza, a época e a extensão dos procedimentos (ISSAI 2315 / NBC TA 315). Ambos são exigências normativas, não atalhos.

2.2 DE ALGUMA FORMA, AS SELEÇÕES JÁ OCORREM

Nenhum Tribunal de Contas examina a integralidade dos atos e dispêndios sob sua jurisdição. O que distingue as instituições, portanto, não é *se* selecionam, mas *como*:

Quadro 1 – Seleção implícita e seleção fundamentada: traços distintivos

	Seleção implícita	Seleção fundamentada
Critério	Demanda, denúncia, praxe, disponibilidade de equipe	Risco e relevância, formalmente avaliados e revisados
Registro	Por vezes, não documentado	Documentado em papéis de trabalho
Revisibilidade	Por vezes, não auditável, não replicável	Sujeito a supervisão e revisão formais
Prestação de contas	Impossível justificar o não examinado	O que não foi examinado é justificável e defensável
Aprendizado	A ausência de critério e documentação dificulta a acumulação de conhecimento	Realimenta ciclos seguintes

Fonte: elaboração própria.

A abordagem por risco não propõe examinar menos; propõe **explicitar os critérios pelos quais se deixa de examinar.** É um ganho de transparência do controle sobre si mesmo, coerente com o próprio mandato institucional das Cortes.

Vale registrar aqui a noção de *expectation gap*[4]: a distância entre o que a sociedade supõe que o controle externo faça e o que ele efetivamente pode entregar. O discurso do exame integral tenta responder a essa distância, mas, diante da ausência de achados relevantes de auditoria, na verdade, tende a aumentá-la, e, por consequência, reduz a percepção de valor do controle externo[5], sob o ponto de vista da sociedade.

2.3 A ABORDAGEM POR RISCO E AS NORMAS DE AUDITORIA

Firmado o entendimento sobre a importância da abordagem por risco, seguem-se consequências organizacionais que não são opcionais, ou seja, devem ser temas centrais nas Cortes de Contas quando do dimensionamento de equipes de auditoria financeira:

4 PORTER, B. An empirical study of the audit expectation-performance gap. ***Accounting and Business Research,*** v. 24, n. 93, 1993.
5 NBASP 12 - Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos.

- **Competência.** As NBASP exigem que a Instituição Superior de Controle (ISC) disponha de pessoal com as competências necessárias ao trabalho, e que mantenha política de desenvolvimento profissional (NBASP 150; INTOSAI *Competency Framework*). Julgar risco e materialidade em demonstrações consolidadas de um ente público exige domínio de contabilidade aplicada ao setor público, das normas de auditoria e de técnicas de amostragem. Não necessariamente em uma pessoa, mas na equipe como um todo.

- **Gestão da qualidade.** A norma requer sistema de gestão da qualidade em nível institucional (NBASP 140/ NBC PA 01) e, no nível do trabalho, direção, supervisão e revisão (ISSAI 2220/ NBC TA 220). Uma equipe sem revisor técnico dedicado não descumpre uma boa prática: descumpre a norma. E, além deste, há de ser designado o supervisor de qualidade, externo à equipe.

- **Documentação.** A norma exige que os papéis de trabalho permitam a um auditor experiente, sem envolvimento prévio, compreender os procedimentos executados, os resultados obtidos e os julgamentos significativos que sustentam as conclusões (ISSAI 2230 / NBC TA 230). Trata-se de critério de suficiência, e não de padrão de qualidade graduável: documentação parcial não configura 'conformidade parcial', mas 'não conformidade' — e, uma vez que a opinião se apoia na evidência documentada, compromete o próprio produto da auditoria. As horas de documentação constituem, portanto, custo fixo por trabalho, ou seja, não podem ser comprimidas sob alegação de pressão de prazo[6].

- **Continuidade.** A auditoria financeira é cíclica e cumulativa: o entendimento da entidade e do seu controle interno, os saldos de abertura já auditados e as conclusões do ciclo anterior são insumos do ciclo seguinte (ISSAI 2510 / NBC TA 510). Equipes descontínuas recomeçam a curva de aprendizado a cada exercício.

---

6 O argumento aqui tratado é o seguinte. Em quase toda atividade da área técnica existe uma margem informal de ajuste: sob pressão de prazo, o auditor escreve um relatório mais enxuto, reduz o detalhamento, abrevia a fundamentação. O produto sai com limitações, mas sai — e continua sendo um produto válido.
Com a documentação de auditoria isso não funciona, porque a norma não estabelece um padrão de qualidade desejável, e sim um critério objetivo de suficiência: os papéis de trabalho devem permitir que um auditor experiente, sem envolvimento prévio no trabalho, compreenda a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados, os resultados obtidos e as conclusões alcançadas, e os julgamentos significativos que as sustentaram.
Esse critério é binário. Ou a documentação permite essa reconstituição, ou não permite. Documentação pela metade não é meia conformidade — é não conformidade. E como a opinião de auditoria se apoia na evidência documentada, papéis insuficientes comprometem a própria opinião: em revisão de qualidade ou em questionamento externo, o que não está documentado equivale, para efeitos de auditoria, a não ter sido feito.

Nenhum desses requisitos se satisfaz isoladamente e todos dependem de como as pessoas estão organizadas — o que conduz à seção seguinte.

3 DIMENSÕES DE ESTRUTURAÇÃO: O QUE É PRECISO SABER ANTES DE DECIDIR

Antes de escolher um arranjo, é preciso conhecer as condições de partida, ou seja, a situação atual das equipes técnicas. Cinco dimensões concentram as informações efetivamente decisórias e que, portanto, devem ser mapeadas pelo Tribunal de Contas que pretende adotar normas de auditoria de forma efetiva.

D1 — Capacidade instalada. É a dimensão determinante, e, por vezes, sem mensuração. Não basta conhecer o efetivo: importa a **hora líquida disponível**, após dedução de ausências legais, capacitação, atividades administrativas e — sobretudo — o tempo cativo em demandas de prazo legal ou processual, que não admitem postergação. O resíduo é o único recurso efetivamente alocável a trabalhos programáveis, como a auditoria financeira.

D2 — Competências e formação. Determina a viabilidade e o dimensionamento das equipes e o prazo de maturação. Interessam o número de servidores com formação ou conhecimento contábil, com certificação profissional, com experiência prévia em auditoria de demonstrações contábeis, e a existência de trilha formativa institucionalizada.

D3 — Universo auditável e auditabilidade. Nem toda demonstração contábil está em condições ideais de ser auditada. A ausência de conciliações, de inventários, de controles internos formalizados ou de tempestividade no fechamento pode conduzir sistematicamente à abstenção de opinião, diante da falta de evidência suficiente e apropriada (NBCTA 705)[7]. O diagnóstico de auditabilidade condiciona, por isso, a sequência e o ritmo da implantação: a ordem das entidades que serão auditadas não pode ser definida apenas por materialidade, e o prazo de remediação das pendências pertence ao jurisdicionado, não à Corte. Daí decorre que o diagnóstico deve preceder qualquer compromisso público quanto a escopo e prazo de conclusão — sob pena de a Corte se ver obrigada a emitir abstenções, ou a descumprir compromisso eventualmente divulgado à sociedade[8].

D4 — Gestão da qualidade. Define a necessidade de funções que não executam auditoria, mas sem as quais ela não é conforme: revisão técnica independente, supervisão

7 A auditoria acontece, consome as horas integralmente, mas não entrega o produto que se esperava dela. Não gera valor para a sociedade, portanto, havendo escolha na ordenação do universo, esse cenário deve ser evitado ou, ao menos, antecipado no planejamento.

8 Registre-se, ademais, que o diagnóstico de auditabilidade é ele próprio um produto do controle externo. Comunicado aos jurisdicionados, converte-se em agenda de preparação para que suas demonstrações possam ser certificadas. Com prazo e acompanhamento, transforma-se de restrição a instrumento indutor, com duas vantagens: entrega resultado institucional já durante a fase de estruturação, quando ainda não há opinião a emitir, e documenta a correta distribuição de responsabilidades quanto às condições de partida.

e função metodológica responsável por manuais, modelos de papéis de trabalho e monitoramento. Trata-se de custo fixo de estrutura: deve existir antes do primeiro trabalho, e, por exigir independência em relação a quem executa a auditoria, não pode ser absorvido como atribuição adicional das mesmas equipes. Estruturas que tratam a qualidade como sobrecarga marginal, distribuída entre os servidores já alocados, não subdimensionam apenas o esforço — inviabilizam a conformidade do processo.

D5 — Governança e sustentação normativa. Trata das condições que preservam a estrutura ao longo do tempo: ato normativo de criação da unidade ou da função de auditoria, trilha de carreira e critérios de designação, mecanismos de proteção da agenda de auditoria contra realocação para demandas urgentes, e patrocínio da alta administração.

O Quadro 2 converte as cinco dimensões em itens de levantamento. A codificação (D1.1, D1.2...) permite referenciar cada item nas etapas seguintes de análise, e a coluna final registra a finalidade decisória de cada informação — de modo que o instrumento não se preste à coleta indiscriminada, mas apenas ao que efetivamente altera a escolha do arranjo.

Além disso, o instrumento apresentado não pretende esgotar o diagnóstico institucional, e sim reunir o conjunto mínimo de informações sem as quais a escolha do arranjo organizacional não pode ser fundamentada:

Quadro 2 — *Check-list* de levantamento das condições de estruturação

Cód.	Item a levantar	Uso na decisão
D1.1	Efetivo técnico total e por unidade	Base de cálculo
D1.2	Horas contratuais anuais por servidor	Base de cálculo
D1.3	Percentual médio de ausências (férias, licenças, capacitação)	Conversão em hora líquida
D1.4	Volume anual de trabalhos por tipo, com horas médias consumidas	Identificação do tempo cativo
D1.5	Percentual de horas vinculadas a prazos legais ou processuais	Determina o resíduo alocável
D1.6	Horas efetivamente disponíveis para trabalhos programados	Confronto com a demanda de auditoria financeira
D2.1	Servidores com formação em ciências contábeis	Viabilidade de equipe própria
D2.2	Servidores com certificação profissional em auditoria	Massa crítica inicial
D2.3	Servidores com experiência prévia em auditoria financeira	Composição do núcleo inicial
D2.4	Existência de trilha formativa e carga horária anual	Prazo de maturação
D2.5	Rotatividade e histórico de retenção na área técnica	Risco de descontinuidade

Cód.	Item a levantar	Uso na decisão
D2.6	Servidores com competência em análise de dados e ferramentas de auditoria (extração, cruzamento e testes massivos)	Produtividade dos testes substantivos e viabilidade de escopos amplos
D3.1	Entidades sujeitas a emissão de opinião e sua materialidade	Definição do universo
D3.2	Situação das conciliações e inventários por entidade	Auditabilidade
D3.3	Tempestividade e confiabilidade do fechamento contábil	Viabilidade de cronograma
D3.4	Grau de formalização do controle interno da entidade	Estratégia de testes
D3.5	Existência de auditoria interna atuante e de seus produtos	Possibilidade de uso do trabalho de terceiros
D4.1	Existência de função de revisão técnica independente	Conformidade normativa
D4.2	Existência de manual, modelos e papéis de trabalho padronizados	Custo de partida
D4.3	Sistema informatizado de documentação de auditoria	Viabilidade da documentação exigida
D4.4	Política institucional de gestão da qualidade e de monitoramento	Conformidade com NBASP 140
D5.1	Ato normativo que institua a função ou a unidade de auditoria financeira	Sustentação da estrutura
D5.2	Critérios formais de designação e permanência nas equipes	Estabilidade
D5.3	Mecanismo de proteção da agenda contra demandas supervenientes	Preservação da capacidade
D5.4	Patrocínio explícito da alta administração e do colegiado	Viabilidade política
D5.5	Compromissos públicos já assumidos quanto a prazos e escopo	Risco reputacional

Fonte: elaboração própria.

Quanto à origem das informações, parte delas pode estar disponível em sistemas já existentes: os itens D1.1 a D1.3 e D2.1 a D2.3 constam de cadastro funcional e de folha de pagamento; D2.4 e D2.5, dos registros da escola de contas e da movimentação interna; D3.1 a D3.5, das próprias demonstrações contábeis, dos relatórios de instrução já produzidos e dos produtos do controle interno de cada entidade; D4.1 a D4.4 e D5.1 a D5.5, dos normativos internos, do plano de fiscalização e dos compromissos institucionais divulgados. O obstáculo prático concentra-se nos itens D1.4 a D1.6, que dependem de apropriação de horas por tipo de trabalho — informação que boa parte das Cortes não sistematizam. Nesses casos, uma solução pode ser a estimativa por painel de servidores experientes, com premissas declaradas e revisáveis, em lugar de postergar o diagnóstico até que o dado exista: a ausência de medição é, ela própria, um achado que a aplicação do instrumento evidencia.

4 REFERÊNCIAS DE ARRANJOS INSTITUCIONAIS

A experiência nacional ou internacional comparada não oferece modelo transponível, mas revela padrões de arranjo que podem delimitar o espaço de escolha.

Três padrões emergem[9]:

1. Especialização com dedicação exclusiva, com trilha profissional própria e separação clara entre auditoria financeira e demais produtos (conformidade, operacional);

2. Convivência institucional gerida com outros produtos de auditoria, na qual atribuições jurisdicionais e de certificação coexistem mediante segregação funcional interna em unidade dedicada a auditoria financeira;

3. Complementação de capacidade por terceiros, mediante contratação de firmas de auditoria sob supervisão e responsabilidade da ISC, hipótese que no Brasil esbarra em restrições de mandato e de orçamento.

No plano nacional, cabe registrar que o modelo adotado pelo TCU se aproxima do padrão '2', com unidade especializada para realização de Auditoria Financeira (certificação de Contas), como subunidade da Secretaria de Controle Externo de Contas Públicas (SecexContas), submetida à Secretaria Geral de Controle Externo[10].

5 APLICAÇÃO HIPOTÉTICA: UM TRIBUNAL DE PORTE PEQUENO – TC-ALFA

Aplica-se agora o instrumento descrito no Quadro 2 a um Tribunal hipotético. Os parâmetros são ilustrativos, calibrados por ordem de grandeza e declarados abaixo; a validade do exercício ora proposto reside no método de análise, não nos valores adotados.

Quadro 3 — Premissas do Tribunal hipotético "TC-Alfa"

Parâmetro	Valor adotado
Efetivo técnico em atividade de fiscalização	120 servidores
Horas contratuais anuais por servidor	1.760 h
Dedução por ausências, capacitação e atividades administrativas	30%
Horas líquidas anuais por servidor	1.232 h
Capacidade líquida total	**147.840 h/ano**
Horas vinculadas a demandas de prazo legal ou processual	85%
Entidades com demonstrações contábeis a auditar	1 consolidado estadual + 6 entidades relevantes
Servidores com formação/ conhecimento contábil	22
Servidores com experiência prévia em auditoria financeira	4

Horas anuais são comprometidas também com auditorias operacionais e fiscalizações temáticas: 9.000h.

9 Documentos institucionais do NAO (National Audit Office -Reino Unido), da Cour des Comptes (França) e do GAO (Estados Unidos da América).

10 Estrutura Organizacional definida pela Resolução TCU nº 373 de 23/12/2024. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/conheca-o-tcu/estrutura-organizacional-do-tcu. Acesso em: 26 jul. 2026.

5.1 DIAGNÓSTICO PELO *CHECK-LIST*

D1 — Capacidade. Do total de 147.840 horas líquidas, 85% (125.664 h) encontram-se comprometidas com trabalhos de prazo legal ou processual. Restam **22.176 horas anuais** para trabalhos programados — resíduo que já é disputado por auditorias operacionais e por fiscalizações temáticas.

D2 — Competências. Vinte e dois servidores com formação e/ou conhecimento contábil e apenas quatro com experiência prévia. Não há trilha formativa institucionalizada. A massa crítica (4 servidores treinados) é insuficiente para operação plena ou em regime de cobertura integral (7 entidades), mas suficiente para constituir núcleo inicial (1 ou 2 entidades)[11]. Curva de aprendizado alivia mas não resolve. Simultaneidade é o problema: Sete entidades não podem ser auditadas em sequência. Todas encerram no mesmo exercício, todas têm demonstrações a certificar dentro da mesma janela de prazo. São sete trabalhos concomitantes, e cada um exige, independentemente do seu custo em horas: um responsável qualificado que planeje, dirija e supervisione; e revisão técnica por quem não executou aquele trabalho. Com 4 qualificados — dos quais 1 na função metodológica e 1 na revisão — restam 2 para liderar. Ainda que cada trabalho custasse metade das horas, continuariam sendo 2 líderes para 7 trabalhos que ocorrem ao mesmo tempo. A restrição é de postos que precisam ser ocupados por pessoas específicas, não de volume de esforço.

D3 — Auditabilidade. Das 7 entidades do universo (certificação de contas), 3 apresentam conciliações e inventários em situação adequada; 2 apresentam pendências relevantes; 2 não dispõem de fechamento tempestivo. Conclusão: o universo efetivamente auditável no primeiro ciclo é substancialmente menor que o universo formal.

D4 — Qualidade. Inexistem função de revisão técnica independente, manual próprio e sistema informatizado de documentação. Trata-se de custo de horas iniciais a ser provisionado antes do primeiro ciclo.

D5 — Governança. Não há ato normativo instituindo a função ou unidade, nem mecanismo de proteção da agenda ou do Plano de Fiscalização. Há patrocínio declarado da alta administração e compromisso público quanto ao início dos trabalhos — combinação que produz risco reputacional se a capacidade não for previamente equacionada com as entregas divulgadas.

---

11 Os 4 qualificados devem cobrir simultaneamente a função metodológica, a revisão técnica independente — que, por definição, não pode ser exercida por quem executou o trabalho — e a responsabilidade pela direção e supervisão das equipes.

5.2 A ARITMÉTICA DA CAPACIDADE

Etapa do cálculo	Horas
Capacidade líquida total	147.840
(–) Demandas de prazo legal e processual (85%) – tempo cativo	(125.664)
(=) Capacidade alocável a trabalhos programados	**22.176**

Confronte-se essa capacidade residual com a demanda estimada:

Etapa do cálculo	Horas
(–) Auditorias operacionais e fiscalizações temáticas já em curso	(9.000)
(=) Capacidade residual para auditoria financeira	**13.176**

Trabalho	Horas estimadas — 1º ciclo	Horas estimadas — 2º ciclo em diante (em regime*1)
Auditoria do consolidado estadual (escopo pleno)	11.000	7.500
Auditoria de 1 entidade relevante	2.500	1.800
Estruturação metodológica e capacitação inicial (não recorrente)	4.000	—
Total mínimo do 1º ciclo	**17.500**	**—**
Total mínimo a partir do 2º ciclo (regime recorrente)	**—**	**9.300**

*1 - operação em regime é a auditoria financeira funcionando como atividade rotineira e recorrente, superada a implantação. Caracteriza-se por três coisas: a) Os custos não recorrentes já foram pagos. Manual, modelos de papéis de trabalho, sistema de documentação, capacitação inicial — as 4.000 horas que aparecem no Quadro do TC-Alfa apenas no primeiro ciclo; b) A curva de aprendizado se estabilizou. O arquivo permanente existe, os saldos de abertura já foram auditados, o entendimento da entidade e do seu controle interno é atualizado em vez de construído do zero. É a premissa P2, a redução de 30% e c) O ciclo se repete previsivelmente. A Corte audita o mesmo conjunto de entidades a cada exercício, com equipe estável e cronograma anual estabelecido — não conduz trabalhos episódicos.

Premissa P1 — horas do primeiro ciclo. Os valores de 11.000 h e 2.500 h são estimativas arbitradas por ordem de grandeza.

Premissa P2 — fator de aprendizado (coluna "regime"). A coluna representa o esforço estimado a partir do segundo ciclo de auditoria da mesma entidade. Adota-se redução da ordem de 30% sobre as horas do primeiro ciclo, com arredondamento das horas de regime para valores operacionais (7.500h e 1.800h), percentual igualmente arbitrado. A redução decorre de fatores previstos nas próprias normas: reaproveitamento do entendimento da entidade e do seu ambiente de controle interno (ISSAI 2315 / NBC TA 315), constituição de arquivo permanente de papéis de trabalho, existência de saldos de abertura já auditados (ISSAI 2510 / NBC TA 510) e estabilização da estratégia geral de auditoria. Note-se que a redução incide sobre o esforço de planejamento e de entendimento, não sobre o de execução dos testes substantivos — razão pela qual não se adotou percentual mais elevado. Por ser parâmetro arbitrado, é igualmente submetido ao teste de sensibilidade. Deve-se considerar na apuração estimativa da redução, eventual automação do processo, e não apenas a curva de aprendizado.

Déficit no primeiro ciclo: 4.324 horas — e isso considerando apenas uma entidade além do consolidado, quando o universo formal comporta seis. Vencido o 1º ciclo, para auditar as sete entidades em regime recorrente, seriam necessárias cerca de 18.300 horas anuais (7.500 + 6 x 1.800), contra 13.176 disponíveis.

5.3 TESTE DE SENSIBILIDADE

De forma conclusiva, é possível perceber que o resultado é sensível à variação de duas premissas arbitradas: tempo cativo e fator de aprendizado que reduz as horas de trabalho **a partir do 2º ciclo**.

Sensibilidade ao tempo cativo. Se o percentual cair de 85% para 75%, a capacidade alocável sobe para 36.960 horas (antes era 22.176) e a residual para 27.960 (antes era 13.176). Nesse cenário, o primeiro ciclo, com escopo mínimo (17.500 horas), torna-se folgadamente viável e o universo completo em regime (18.300 h) passa a caber na capacidade, com margem de 9.660 h; apenas o primeiro ciclo com universo completo (30.000 h) permaneceria marginalmente deficitário. Se, ao contrário, o tempo cativo subir para 90%, a capacidade residual cai para 5.784 horas, insuficientes até para a auditoria do consolidado.

Sensibilidade ao fator de aprendizado (P2) – a partir do 2º ciclo. Varia-se a redução entre 10% (hipótese pessimista, em que a curva de aprendizado quase não se materializa — cenário compatível com equipes descontínuas) e 40% (hipótese otimista, com equipe estável e arquivo permanente consolidado):

Fator de redução	Consolidado	Escopo mínimo em regime (consolidado + 1 entidade)	Universo completo em regime (7 entidades)
10%	9.900 h	12.150 h — viável, margem residual de 1.026 h	23.400 h — **déficit de 10.224 h**
30% (adotado (*1))	7.500 h	9.300 h — viável, margem de 3.876 h	18.300 h — **déficit de 5.124 h**
40%	6.600 h	8.100 h — viável, margem de 5.076 h	15.600 h — **déficit de 2.424 h**

Capacidade residual de referência: 13.176 h/ano.

(*1) – O fator de redução, aproximado, de 30% é uma premissa que pressupõe equipe estável auditando a mesma entidade ao longo dos ciclos. Equipes rotativas — instrumento de formação do arranjo C, adiante descrito na seção 6 — capturam menos aprendizado, aproximando-se do cenário de 10%. A Corte escolhe, portanto, entre maximizar a eficiência (equipe fixa, pouca formação) e maximizar a formação (rotação, menor ganho de eficiência). Não se trata de contradição do modelo, e sim de custo deliberadamente assumido durante a fase de expansão: paga-se em horas o que se obtém em capacidade futura.

Três leituras resultam das análises acima:

1. **O escopo mínimo, a partir do 2º ciclo, é viável em toda a faixa do fator de aprendizado, mantido ou reduzido o tempo cativo atual.** Só deixa de sê-lo se o tempo cativo aumentar. A afirmação possível é de que: a auditoria financeira, uma vez estruturada e com escopo contido, é sustentável mesmo sob premissas pessimistas quanto ao aprendizado ou com equipes descontínuas.

2. **O universo completo é inviável em toda a faixa do fator de aprendizado, mantido o atual patamar de tempo cativo.** Nenhum ganho de eficiência ou de aprendizado o torna viável — a variável determinante não é a produtividade, e sim o comprometimento prévio da capacidade quantitativa de pessoas.

3. **O universo completo torna-se viável em horas apenas na hipótese de redução do tempo cativo a 75%.** Cabe ponderar, contudo, que essa hipótese pode não constituir variável de decisão da Corte: reduzir em dez pontos percentuais o tempo cativo significa liberar cerca de 14.800 horas anuais hoje vinculadas a prazos legais e processuais, o que depende de alteração normativa — de rito, de competências ou de obrigatoriedade de exame — e não de ganho de gestão. Registre-se ainda que, mesmo nessa hipótese, o **primeiro ciclo** com universo completo (30.000 h, incluídos os custos não recorrentes de estruturação) permaneceria marginalmente deficitário.

A conclusão que importa não é o número, e sim sua natureza: A distância entre o escopo mínimo, viável, e o universo completo, inviável, delimita o espaço efetivo da decisão: não se trata de decidir se a Corte fará auditoria financeira, mas *de quanto* universo ela assumirá publicamente, e em que horizonte. O déficit não é de esforço nem de produtividade individual — é estrutural, e só se resolve por decisão de desenho organizacional: reserva de capacidade, formação de qualificados, desoneração normativa ou redução do escopo comprometido.

6 MATRIZ DE DECISÃO: DO DIAGNÓSTICO AO ARRANJO

Quadro 4 — Arranjos organizacionais, condições de adoção, vantagens e riscos

Arranjo	Condições de adoção	Vantagens	Riscos e *mitigação*
A. Unidade especializada dedicada (*1)	Massa crítica ≥ 15–20 servidores qualificados; capacidade residual suficiente; sustentação normativa.	Curva de aprendizado rápida; continuidade; conformidade com D4 (quali-dade).	Isolamento em relação às demais diretorias; perda de conhecimento setorial. *Pode ser mitigado por intercâmbio programado e participação em planejamento conjunto.*
B. Equipes matriciais por ciclo	Capacidade residual moderada a deficitária; conhecimento setorial disperso e relevante.	Aproveita domínio do jurisdicionado; menor ruptura organizacional.	Conflito de prioridades com a demanda processual — o risco mais frequente e mais subestimado. *Mitigar por reserva formal de agenda.*
C. Núcleo metodológico + equipes rotativas	Massa crítica insuficiente; horizonte de formação de médio prazo.	Forma pessoas gradualmente; custo inicial contido; garante função de qualidade.	Qualidade oscilante nos primeiros ciclos; recomeço da curva de aprendizado. *Mitigar por permanência mínima e revisão reforçada.*

Arranjo	Condições de adoção	Vantagens	Riscos e *mitigação*
D. Híbrido com certificação interna (*2)	Existência de trilha de carreira e de instrumento normativo.	Retenção; profissionalização; sustentabilidade	Depende de ato normativo e de valorização formal, o que extrapola a área técnica. *Mitigar por implantação faseada a partir de C.*

Fonte: elaboração própria.

Nota *1: entende-se por "servidor qualificado", nas condições de adoção, aquele que reúne formação, treinamento nas normas de auditoria e experiência supervisionada em auditoria financeira, nos termos da NBASP 150 — e não apenas formação ou conhecimento contábil.

Nota *2: A mitigação indicada para o arranjo D — implantação faseada a partir de C — merece explicitação. O arranjo D é o único cuja adoção não está ao alcance da área técnica, por depender de trilha de carreira, critérios de designação e reconhecimento funcional. Propor a estruturação a partir dele condicionaria o início dos trabalhos a decisão externa. A alternativa é inverter a ordem: operar no arranjo C durante dois ou três ciclos e utilizar a própria operação para produzir aquilo de que a norma depende — critérios de qualificação decantados pela prática, evidência de resultado dos trabalhos concluídos e, sobretudo, registro documentado do custo da rotatividade em horas de formação perdidas. Chega-se à decisão externa com demonstração, e não com prognóstico. O faseamento não elimina o risco de que a institucionalização não ocorra; desloca-o para um momento em que a Corte dispõe de maturidade e de argumento consideravelmente mais forte.

Metodologia: Quadro construído por derivação dos requisitos normativos: competência e desenvolvimento profissional (NBASP 150), sistema de gestão da qualidade com supervisão e revisão (ISSAI 2220/ NBC TA 220) e continuidade do entendimento da entidade entre ciclos (ISSAI 2315 e 2510). Por se tratar de construção teórica, sua validação é a que a lógica do *Design Science Research* admite nesta etapa — demonstração de consistência interna e de aplicabilidade hipotética —, e não validação empírica.

Regra de decisão

O arranjo adequado resulta do cruzamento de duas variáveis do *check-list:*

- **Massa crítica de competências** (D2): suficiente ou insuficiente;
- **Capacidade residual protegida** (D1.6 e D5.3): folgada, apertada ou deficitária.

Massa crítica de competências (D2)	Capacidade folgada	Capacidade apertada	Capacidade deficitária
Suficiente	Arranjo A	Arranjo A com escopo reduzido	Arranjo B com reserva de agenda
Insuficiente	Arranjo C evoluindo para A	Arranjo C	Arranjo C com escopo mínimo e cronograma plurianual

Nota: Em decorrência da Nota (*2) do Quadro 4, em todos os quadrantes, o arranjo D constitui horizonte de consolidação final da estrutura, não ponto de partida. Por isso, a matriz distribui apenas os arranjos A, B e C - são os únicos adotáveis por decisão de estruturação da área técnica.

Nota *3: a reserva de agenda converte capacidade nominalmente deficitária em capacidade apertada protegida (moderada), ao custo de repactuação das demais entregas — decisão que compete ao colegiado, não à área técnica.

Aplicação ao TC-Alfa

O diagnóstico da seção 5 posiciona o Tribunal hipotético no quadrante **massa crítica insuficiente / capacidade deficitária:** arranjo **C com escopo mínimo e cronograma plurianual**, tendo D como horizonte. O Quadro 5 traduz a conclusão em ciclos, calibrada pelas duas restrições diagnosticadas — 13.176 h/ano e 4 responsáveis qualificados.

Quadro 5 – Cronograma plurianual de implantação

Ciclo	Escopo	Horas	Margem	Fase
1	Estruturação metodológica (4.000) + piloto em entidade de auditabilidade comprovada (2.500)	6.500	+6.676	C — Operação
2	Consolidado, escopo pleno (11.000) + entidade A em regime (1.800)	12.800	+376	C — Operação
3	Consolidado em regime (7.500) + entidade A (1.800) + B, 1º ciclo (2.500)	11.800	+1.376	C — Decantação
4	Consolidado (7.500) + entidade A (1.800) + B (1.800) + C, 1º ciclo (2.500)	13.600	−424	C — Decantação
5+	Consolidado (7.500) + três entidades em regime (A, B e C) (5.400)	12.900	+276	D — Institucionalização

Nota: a exigência de responsáveis qualificados sobe de 3 no ciclo 1, para 6 no ciclo 5.

Quatro decisões embutidas no cronograma:

i) Piloto antes do consolidado. O ciclo 1 audita a entidade de melhor auditabilidade, não a mais material. Consolidado e estruturação no mesmo ciclo consumiriam 15.000 h — acima do disponível.

ii) A folga do ciclo 1 é janela de formação. As 6.676 h excedentes destinam-se à experiência supervisionada exigida pela NBASP 150; sem essa reserva deliberada, o gargalo de qualificação não se desfaz.

iii) O déficit do ciclo 4 é marginal. Equivale a 3% da capacidade residual, absorvível pelas margens acumuladas ou pelo adiamento da entidade C em um exercício.

iv) O teto, em regime, é o consolidado acrescido de três entidades (quatro trabalhos anuais), e não o universo formal de sete. Em regime, a quarta entidade adicional elevaria a demanda a 14.700 h. Ultrapassar esse patamar exige uma das três condições da seção 5.3 — desoneração normativa, ampliação do quadro qualificado ou revisão do universo formal.

O ponto a sublinhar é que essa conclusão decorre da aplicação do instrumento a um diagnóstico declarado. Alterado o diagnóstico, altera-se o arranjo — que é precisamente o que se espera de um artefato de apoio à decisão.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho sustentou que a resistência à abordagem por risco e a inadequação estrutural para a auditoria financeira constituem manifestações do mesmo problema, e que ambas se dissolvem quando a discussão migra do plano dos princípios para o da capacidade. A contribuição deste artigo consiste em dois artefatos de uso direto — o *check-list* de levantamento e a matriz de decisão —, cuja aplicação demonstrativa evidenciou que o déficit de capacidade é estrutural e insensível a ganhos de produtividade individual.

Na linha da ISSAI 12, a avaliação dos ganhos desta abordagem e respectiva demonstração de resultados pode ser apoiada em três planos de indicadores: cobertura — proporção do dispêndio submetida a exame com emissão de opinião; efeito sobre a informação contábil — ajustes propostos e acatados e evolução do tipo de opinião ao longo dos ciclos; e realocação de esforço — horas deslocadas de exames de baixo risco para áreas de risco relevante, indicador que expressa, em números, que a abordagem por risco redistribui o trabalho em vez de reduzi-lo.

A avaliação foi conduzida sobre caso hipotético calibrado, o que demonstra a operacionalidade dos instrumentos, mas não valida empiricamente seus resultados. As estimativas de horas por trabalho carecem de base estatística consolidada no controle externo brasileiro, lacuna que chama atenção e demonstra a necessidade de implantação de controles que permitam a mensuração da apropriação das horas por trabalho pelas Cortes de Contas.

Como pesquisas futuras propõe-se a aplicação do *checklist* em Tribunais reais, com comparação de perfis; construção de base de referência de horas-padrão por tipo de trabalho; e avaliação longitudinal da relação entre arranjo organizacional adotado, evolução do tipo de opinião emitida e indicadores de avaliação adotados.



DO JULGAMENTO SUBJETIVO À DECISÃO ESTRUTURADA: AHP GAUSSIANO COMO FERRAMENTA PARA SELEÇÃO DE MUNICÍPIOS EM AUDITORIAS FINANCEIRAS

Leandro Menezes Rodrigues (TCE-PR)[1]

RESUMO

A seleção eficiente de municípios para auditoria financeira constitui desafio crítico para os Tribunais de Contas brasileiros, considerando a heterogeneidade socioeconômica dos entes federados e a limitação de recursos. Este artigo apresenta aplicação exemplificativa do método AHP Gaussiano como ferramenta de apoio multicritério para classificação de municípios em auditorias financeiras, demonstrando sua viabilidade metodológica a partir da análise de municípios do Estado do Paraná. Diferentemente do AHP tradicional, o método Gaussiano utiliza distribuições normais para modelar preferências, eliminando comparações pareadas exaustivas e a necessidade de ponderação subjetiva de critérios. No caso selecionado, a metodologia integra cinco critérios com pesos definidos

1 Contador e Mestre em Contabilidade pela UFPR. Auditor de Controle Externo no Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Certificado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e em IPSAS pelo CIPFA. Certificado em Auditoria Financeira pelo Professional Education for SAI Auditors (PESA) da INTOSAI Development Initiative (IDI). Integrante de Grupos de Pesquisa em Governos pela UnB, UFPR e ISC/TCU. Integrante do GT de Auditoria Financeira no ACT IRB/Atricon/STN. Instrutor na Secofem. Professor do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade Aplicada ao Setor Público da FIPECAFI e Professor Convidado na Pós em Auditoria Financeira (TCM/PA / UnB). Autor e coautor de artigos científicos e livros na área pública.

pelo próprio modelo: Caixa e Equivalentes de Caixa/Ativo Total, Restos a Pagar/Despesas Empenhadas, Receita Per Capita, Nota no Ranking de Qualidade da Informação Contábil do Siconfi e Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal. A classificação baseia-se exclusivamente na direção dos indicadores, sem julgamentos subjetivos de relativa importância. A aplicação exemplificativa demonstra diferenciação substancial entre municípios de toda a população (escores de 0,029 a 0,001), com interpretação prática dos resultados. A metodologia oferece fundamento matemático objetivo ao planejamento de auditorias, aumentando transparência e conformidade com princípios constitucionais de impessoalidade e eficiência, constituindo ferramenta tecnológica inovadora para modernização do controle externo.

Palavras-chave: AHP Gaussiano; Auditoria Financeira; Tomada de Decisão Multicritério; Tribunais de Contas; Tecnologia em Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Os Tribunais de Contas (TCs) desempenham papel crucial na fiscalização da gestão pública no Brasil, garantindo transparência e boa aplicação dos recursos públicos ao exercerem o controle externo em auxílio ao Poder Legislativo[2]. No entanto, a dimensão continental do país e a complexidade de sua estrutura federativa impõem desafios significativos à efetividade do controle externo[3]. A heterogeneidade dos municípios brasileiros é fator preponderante nesse cenário, com disparidades notáveis em termos populacionais, econômicos e de capacidade administrativa[4].

Alguns dos estados analisados exemplificam essa diversidade. Em um deles, constatou-se que, enquanto o mais populoso possui um pouco mais de 1,8 milhão de habitantes[5] com receita orçamentária de mais de R$ 15,6 bilhões (RREO, 2025), há mais de 50% dos municípios com menos de 5 mil habitantes e receitas inferiores a R$ 30 milhões anuais. Essa heterogeneidade impõe aos órgãos de controle externo o desafio de alocar recursos de auditoria de forma estratégica, priorizando entes com maior exposição a riscos fiscais, contábeis e de gestão.

2 MELO, M. A., Pereira, C., & Souza, S. (2017). ***The political economy of fiscal reform in Brazil: the rationale for the constitutional amendment limiting government spending***. Brasília: IPEA.
3 ARANTES, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. *In*: M. R. Loureiro, F. L. Abrucio, & R. S. Pacheco (Orgs.), Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI (p. 109-147). Rio de Janeiro: Editora FGV. Disponível em: https://zenodo.org/records/15775029
4 GRIN, E. J., Nascimento, A. B., Abrucio, F. L., & Fernandes, A. S. A. (2018). Sobre desconexões e hiatos: uma análise de capacidades estatais e finanças públicas em municípios brasileiros. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, 23(76), 312-336. Disponível em: https://doi.org/10.12660/cgpc.v23n76.75417.
VELOSO, J. R. S., Monasterio, L. M., Vieira, R. S., & Miranda, R. B. (2011). Uma visão inicial dos subsistemas da gestão pública municipal. In: Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras (p. 11-40). Brasília: IPEA. https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=10200.
5 IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2025). Estimativas da população residente no Brasil e unidades da federação com data de referência em 1º de julho de 2025. Rio de Janeiro: IBGE.

Tradicionalmente, a seleção de municípios para auditoria tem sido conduzida mediante critérios diversos, incluindo denúncias, rodízio ou sorteios aleatórios[6]. Embora tais abordagens tenham mérito em contextos específicos, a utilização de métodos quantitativos objetivos pode complementar essas práticas, fornecendo classificações baseadas em indicadores mensuráveis e transparentes.

Nesse contexto, métodos de tomada de decisão multicritério (MCDM) emergem como ferramentas tecnológicas promissoras para objetivação e transparência na classificação de municípios. O método *Analytic Hierarchy Process* (AHP), desenvolvido por Saaty (1980)[7], é amplamente utilizado em decisões complexas envolvendo múltiplos critérios. Aplicações no Brasil incluem seleção de objetos de auditoria (Lemos & Dos Santos, 2024) e análise de governança em organizações auditadas pelo Tribunal de Contas da União (Pereira Júnior *et al.*, 2023).

O método AHP Gaussiano, variante do AHP, desenvolvido por Dos Santos *et al.* (2021), supera limitações do método tradicional ao modelar preferências mediante distribuições normais, eliminando comparações pareadas e reduzindo a necessidade de julgamentos subjetivos sobre importância relativa de critérios (Dos Santos *et al.*, 2021). Aplicações demonstraram sua eficácia em contextos de auditoria governamental (Lemos & Dos Santos, 2024), saúde pública (Russo & Russo, 2024), análise de risco na indústria (Wicaksono *et al.*, 2019) e priorização de fiscalizações trabalhistas (Coelho *et al.*, 2025).

Este artigo apresenta aplicação exemplificativa do método AHP Gaussiano para classificação de municípios em auditorias financeiras, utilizando uma amostra de municípios do Estado do Paraná. O objetivo principal é demonstrar a viabilidade metodológica de uma abordagem objetiva que elimina julgamentos subjetivos de ponderação, utilizando pesos definidos pelo próprio modelo a partir da variação quantitativa das alternativas em cada critério de avaliação[8] e classificando municípios exclusivamente com base na direção dos indicadores. A definição dos critérios decorre, em parte, do próprio escopo definido para a Auditoria Financeira: Caixa e Equivalentes de Caixa e Restos a Pagar, os quais devem ser previamente definidos a partir do mapeamento de riscos no nível dos municípios.

---

6 SEABRA, S. N. (2024). Como a auditoria governamental pode reduzir a corrupção? Estudo de caso do programa de auditoria por sorteio de municípios da Controladoria-Geral da União. Boletim de Conjuntura (BOCA), 18(53), 67-89. Disponível em: https://doi.org/10.5281/zenodo.12510581.
SÁ, H. G. F. B., & Caldas, O. V. (2024). Programa de integridade na gestão pública: Percepção dos auditores municipais no Estado de Mato Grosso. RAGC, 1(1), 45-67. Disponível em: https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/3138/2203.

7 SAATY, T. L. (1980). ***The Analytic Hierarchy Process.*** New York: McGraw-Hill.

8 SANTOS, M. dos, Gomes, C. F. S., Moreira, M. Â. L., & de Araújo Costa, I. P. (2023). Ferramentas computacionais de apoio à tomada de decisão. São Paulo, Brasil.

A metodologia integra cinco critérios com dados do exercício de 2024 do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi): (1) Caixa e Equivalentes de Caixa/Ativo Total; (2) Restos a Pagar/Despesas Empenhadas; (3) Receita Per Capita; (4) Nota no Ranking de Qualidade da Informação Contábil do Siconfi; (5) Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal.

A principal contribuição deste trabalho é metodológica: demonstração de ferramenta tecnológica objetiva e transparente que elimina subjetividade na ponderação de critérios, classificando municípios exclusivamente com base em indicadores mensuráveis. A abordagem atende aos requisitos de objetividade, transparência e conformidade com princípios constitucionais de impessoalidade e eficiência na gestão pública[9].

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TOMADA DE DECISÃO MULTICRITÉRIO (MCDM)

A tomada de decisão multicritério (MCDM) refere-se a conjunto de métodos estruturados para avaliação de alternativas sob múltiplos critérios (Saaty, 1980). No contexto de gestão pública, MCDM permite integrar dimensões quantitativas (indicadores fiscais, contábeis) e qualitativas (qualidade da informação, desempenho setorial) em único *framework* analítico objetivo.

O método *Analytic Hierarchy Process* (AHP), desenvolvido por Saaty (1980), é um dos métodos MCDM mais amplamente utilizados. O AHP tradicional estrutura problemas de decisão em hierarquias de critérios e alternativas, derivando pesos mediante comparações pareadas[10]. No entanto, essa abordagem apresenta limitações: (1) demanda número exaustivo de comparações pareadas; (2) introduz subjetividade na definição de importância relativa; (3) é suscetível a vieses cognitivos e inconsistências; e (4) apresenta dificuldades em lidar com grande número de alternativas.

2.2 MÉTODO AHP GAUSSIANO

O método AHP Gaussiano é variante do AHP que supera limitações do método tradicional ao modelar preferências mediante distribuições normais[11]. A abordagem Gaussiana elimina comparações pareadas e permite classificação objetiva baseada exclusivamente em dados mensuráveis, sem necessidade de julgamentos subjetivos sobre importância relativa de critérios.

---

9 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília: Senado Federal.
10 SAATY, T. L. (2008). **Decision making with the analytic hierarchy process.** *International Journal of Services Sciences*, 1(1), 83-98. Disponível em: https://doi.org/10.1504/IJSSCI.2008.017590.
11 SANTOS, M. dos, de Araújo Costa, I. P., & Gomes, C. F. S. (2021). **Multicriteria decision-making in the selection of warships: a new approach to the AHP method. International Journal of the Analytic Hierarchy Process**, 13(1). Disponível em: https://doi.org/10.13033/ijahp.v13i1.833.

A fundamentação matemática do AHP Gaussiano baseia-se na premissa de que, para cada critério, o desempenho das alternativas pode ser normalizado mediante transformação *z-score*, e que preferências podem ser modeladas mediante função densidade de probabilidade Gaussiana[12]. Alternativas com desempenho próximo à média apresentam menor diferenciação, enquanto alternativas com desempenho extremo (muito alto ou muito baixo) são fortemente diferenciadas[13].

Uma vantagem crítica do AHP Gaussiano é a possibilidade de utilizar pesos definidos pelo próprio modelo a partir dos critérios, eliminando completamente a subjetividade associada à ponderação. Nessa configuração, a classificação resulta exclusivamente da direção dos indicadores (maximização ou minimização) e da distribuição estatística dos dados, sem qualquer julgamento de valor sobre importância relativa[14].

Aplicações recentes do AHP Gaussiano demonstraram sua eficácia em diversos contextos: (1) seleção de objetos de auditoria[15]; (2) priorização de ações de saúde pública[16]; (3) análise de benefício-custo-risco na indústria de petróleo e gás[17]; (4) tomada de decisão em cenários big data[18]; (5) priorização de fiscalizações trabalhistas[19]; e (6) análise de governança em organizações públicas auditadas pelo TCU[20].

No contexto de auditoria governamental, o AHP Gaussiano oferece vantagens específicas: (1) objetividade total ao eliminar julgamentos de ponderação; (2) escalabilidade para grande número de municípios; (3) transparência metodológica com processo re-

12 WICAKSONO, H., Kang, Y. T., & Kang, C. W. (2019). *Gaussian fuzzy analytic hierarchy process for the evaluation of benefit, cost, and risk analysis in the Indonesian oil and gas processing area*. Jurnal Teknologi, 81(6), 123-135. Disponível em: https://doi.org/10.11113/JT.V81.13623.

13 SANTOS, M. dos, de Araújo Costa, I. P., & Gomes, C. F. S. (2021). *Multicriteria decision-making in the selection of warships: a new approach to the AHP method. International Journal of the Analytic Hierarchy Process*, 13(1). Disponível em: https://doi.org/10.13033/ijahp.v13i1.833.

14 PEREIRA JÚNIOR, E. L., Morreira, M. Â. L., Gomes, C. F. S., Santos, M., & Costa, A. P. A. (2023). *Governance Applicable to Public Organizations: An Analysis based on the Multicriteria Method (MCDM) Parsimonious AHP (PAHP) under the perspective of the Leadership Mechanism in the light of the Union Court of Audits (TCU)*. Procedia *Computer Science*, 225, 1260-1269. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.procs.2023.08.040.

15 SANTOS, M. dos, de Araújo Costa, I. P., & Gomes, C. F. S. (2021). *Multicriteria decision-making in the selection of warships: a new approach to the AHP method. International Journal of the Analytic Hierarchy Process*, 13(1). Disponível em: https://doi.org/10.13033/ijahp.v13i1.833.

16 RUSSO, R. F. S. M., & Russo, R. (2024). Aplicação do método AHP-Gaussiano para apoio à priorização de ações de saúde do trabalhador no Brasil com base nos dados do DATASUS. *Gestão & Produção, 31*, e10423. Disponível em: https://doi.org/10.1590/1806-9649-2024v31e10423

17 WICAKSONO, H., Kang, Y. T., & Kang, C. W. (2019). *Gaussian fuzzy analytic hierarchy process for the evaluation of benefit, cost, and risk analysis in the Indonesian oil and gas processing area. Jurnal Teknologi*, 81(6), 123-135. Disponível em: https://doi.org/10.11113/JT.V81.13623.

18 Pepe, M., Silva, R. A., & Costa, J. M. (2023). AHP-GS: implementação do método AHP-Gaussiano para tomada de decisão no cenário big data. Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 43, 1-15. Disponível em: 10.14488/enegep2023_tn_st_401_1971_46084.

19 COELHO, S. D. E. O., SILVA, M. A., & Costa, R. P. (2025). Aplicação do método AHP Gaussiano na priorização das fiscalizações em jornada de trabalho pela Auditoria-Fiscal do Trabalho. Revista Enit, 12(1), 34-56. Disponível em: https://revistaenit.trabalho.gov.br/index.php/RevistaEnit/article/view/247

20 PEREIRA JÚNIOR, E. L., MORREIRA, M. Â. L., GOMES, C. F. S., SANTOS, M., & Costa, A. P. A. (2023). *Governance Applicable to Public Organizations: An Analysis based on the Multicriteria Method (MCDM) Parsimonious AHP (PAHP) under the perspective of the Leadership Mechanism in the light of the Union Court of Audits* (TCU). *Procedia Computer Science*, 225, 1260-1269. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.procs.2023.08.040.

plicável; (4) facilidade de atualização com novos dados anuais; e (5) conformidade com princípios de impessoalidade e objetividade[21].

3. METODOLOGIA

3.1 DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS E DIREÇÃO DOS INDICADORES

A seleção de critérios para classificação de municípios baseou-se em indicadores disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Foram selecionados cinco critérios, apresentados na Tabela 1, que capturam dimensões fiscais e contábeis. A classificação resulta exclusivamente da direção dos indicadores.

Tabela 1 – Critérios de Classificação e Direção dos Indicadores

Critério	Descrição	Direção	Interpretação	Fonte
C1 – Caixa / Ativo	Caixa e Equivalentes / Ativo Total	Max	Maior caixa = melhor situação de liquidez	Siconfi
C2 – RAP / DE	Restos a Pagar / Despesas Empenhadas	Max	Maior restos = maior risco de *rollover*	Siconfi
C3 – Receita Per Capita	Receita Orçamentária / População	Max	Maior receita = maior capacidade fiscal	Siconfi
C4 – RankingSTN	Ranking Qualidade Informação Contábil	Min	Menor nota = pior qualidade contábil	Siconfi
C5 – IFDM+	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal	Min	Menor índice = pior desempenho	Firjan

Nota: Direção "Max" indica que o método deve maximizar o critério (valores maiores são preferíveis); "Min" indica minimização (valores menores sinalizam situação mais crítica que requer atenção).

A seguir, estão detalhadas as justificativas para definição da direção:

- C1 (Max): Embora alto caixa seja positivo, maximizar este critério identifica municípios que tenha o Caixa e Equivalentes de Caixa (CEC) como uma classe significativa.

- C2 (Max): Maximizar Restos a Pagar identifica municípios com maior risco de *rollover* de valores comprometidos, situação crítica que demanda atenção. Nesse caso em particular, ajuda selecionar um município que mesmo possuindo um CEC significativo, tem baixa execução de restos a pagar. Também pode ser considerado o tempo médio dos restos a pagar.

- C3 (Max): Embora alta receita seja positiva, maximizar identifica municípios com maior capacidade fiscal (os dados serão invertidos no processo Gaussiano para identi-

21 SANTOS, M.dos, de Araújo Costa, I. P., & Gomes, C. F. S. (2021). *Multicriteria decision-making in the selection of warships: a new approach to the AHP method. International Journal of the Analytic Hierarchy Process*, 13(1). Disponível em: https://doi.org/10.13033/ijahp.v13i1.833.

ficar os mais críticos). Esse indicador se relaciona com o CEC e contribui para avaliar o volume de receita por cidadão no processo de seleção do município.

- C4 (Min): Minimizar a nota do Ranking do Siconfi identifica municípios com pior qualidade da informação contábil (nota E ou D), situação crítica. Nesse caso, contribui para a seleção de municípios que mesmo com maior capacidade fiscal, ainda falham nos processos estruturados e consistências que são avaliados pelo Ranking do Siconfi.
- C5 (Min): Minimizar o IFDM identifica municípios com pior desempenho no desenvolvimento municipal. Nesse caso, procura-se selecionar municípios que mesmo possuindo capacidade fiscal, possuem baixo desenvolvimento municipal.

A direção dos indicadores foi definida para que o método identifique municípios em situação mais crítica (que demandam maior atenção). Indicadores com direção "Max" de aspectos positivos (C1, C2 e C3) terão seus *z-scores* invertidos no processo Gaussiano[22].

3.2 PONDERAÇÃO DOS CRITÉRIOS: ABORDAGEM ENDÓGENA DOS PESOS

Diferente de modelos onde o auditor atribui pesos aos critérios, no AHP Gaussiano os pesos são derivados do próprio conjunto de dados. A lógica subjacente é que a importância de um critério é proporcional à sua capacidade de distinguir as alternativas. Se todos os municípios apresentarem valores similares em um critério (baixa variabilidade), esse critério terá um peso menor na priorização. Inversamente, critérios com alta dispersão (onde há municípios em situações extremas) terão pesos maiores.

A justificativa se dá a partir de algumas bases fundamentais para a administração pública:

a. Redução de Subjetividade: Atribuir pesos diferenciados requer julgamentos de especialistas sobre importância relativa, introduzindo subjetividade no processo[23].

b. Objetividade Total: Com pesos definidos pelo próprio modelo, a classificação resulta exclusivamente dos dados observados e da direção dos indicadores, sem interferência de preferências individuais.

c. Transparência: A abordagem de pesos definidos pelo próprio modelo é transparente e facilmente compreensível por auditores, gestores públicos e sociedade civil.

d. Conformidade Institucional: Alinha-se ao princípio constitucional da impessoalidade, evitando favoritismos ou prioridades arbitrárias.

22 SANTOS, M. dos, Gomes, C. F. S., Moreira, M. Â. L., & de Araújo Costa, I. P. (2023). Ferramentas computacionais de apoio à tomada de decisão. São Paulo, Brasil.
23 SAATY, T. L. (1980). The Analytic Hierarchy Process. New York: McGraw-Hill.

e. Precedentes na Literatura: Estudo recente em Governança do Setor Público reforça que os pesos não são atribuídos de forma arbitrária ou igualitária; eles são definidos na 3ª etapa do método PAHP por meio de uma Matriz de Comparação Par a Par[24] (Pereira Júnior *et al.*, 2023).

Tabela 2 – Pesos dos Critérios definidos pelo Modelo

Critério	Peso (w)	Justificativa
C1 – Caixa/Ativo	0,1864	Peso calculado pelo modelo a partir dos dados do Siconfi
C2 – RAP / DE	0,2372	Peso calculado pelo modelo a partir dos dados do Siconfi
C3 – Receita Per Capita	0,1148	Peso calculado pelo modelo a partir dos dados do Siconfi
C4 – RankingSTN	0,4307	Peso calculado pelo modelo a partir dos dados do Siconfi
C5 – IFDM+	0,0309	Peso calculado pelo modelo a partir dos dados do Índice Firjan
Total	1,0000	

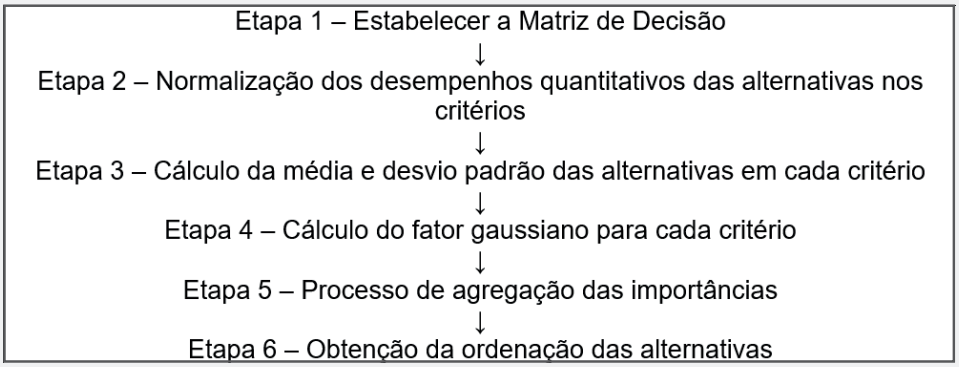
Fonte: elaborada pelo autor.

Nota: A aplicação do método foi realizada por meio da ferramenta AHP Software Web (v.1), desenvolvida por Moreira *et al.* (2021)[25].

3.3 ETAPAS DO MÉTODO AHP GAUSSIANO

De acordo com Dos Santos *et al.* (2023)[26], o método AHP Gaussiano compreende seis etapas, detalhadas a seguir:

Figura 1 – Fluxo de aplicação do método AHP Gaussiano



Fonte: Santos *et al.* (2023).

24 PEREIRA JÚNIOR, E. L., MORREIRA, M. Â. L., GOMES, C. F. S., SANTOS, M., & Costa, A. P. A. (2023). *Governance Applicable to Public Organizations: An Analysis based on the Multicriteria Method (MCDM) Parsimonious AHP (PAHP) under the perspective of the Leadership Mechanism in the light of the Union Court of Audits (TCU). Procedia Computer Science, 225*, 1260-1269. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.procs.2023.08.040

25 MOREIRA, M. A. L.; Santos dos, M.; GOMES, C. F. S (2021). *Gaussian AHP Software Web* (v.1). Disponível em: https://decision-making.shinyapps.io/gaussian_ahp/.

26 SANTOS, M. dos , GOMES, C. F. S., MOREIRA, M. Â. L., & de Araújo Costa, I. P. (2023). Ferramentas computacionais de apoio à tomada de decisão. São Paulo, Brasil.

3.4 AMOSTRA E COLETA DE DADOS

Para fins de demonstração metodológica, este estudo utilizou amostra de municípios de um estado brasileiro que contém mais de 300 municípios, selecionados para representar diversidade de portes populacionais e perfis socioeconômicos. Todos os dados foram coletados do Siconfi referentes ao exercício de 2024. Quase 10% dos municípios do estado selecionado estavam com os dados ausentes. Optou-se por excluir os municípios com dados ausentes em algum dos critérios definidos, pois o peso deriva dos próprios dados. Para fins da auditoria, os municípios com dados ausentes podem compor população específica e serem selecionados adicionalmente a partir de outro método amostral. Com a definição da amostra, o estudo focou nos cinco municípios mais críticos a partir dos critérios definidos.

• Siconfi: Dados contábeis e fiscais (Caixa/Ativo, RAP/DE, Receita, Nota do Ranking, Dados Populacionais).

• Firjan: Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal (IFDM).

É importante ressaltar que esta aplicação tem caráter exemplificativo, visando demonstrar a viabilidade e estrutura analítica do método. A metodologia pode ser facilmente expandida ao universo completo dos municípios paranaenses mediante coleta sistemática de dados das fontes mencionadas.

4 RESULTADOS

4.1 DADOS BRUTOS DOS MUNICÍPIOS

A Tabela 3 apresenta os dados brutos dos cinco municípios que apresentam resultado mais crítico da amostra exemplificativa para os cinco critérios de classificação, referentes ao exercício de 2024.

Tabela 3 – Dados brutos dos cinco municípios selecionados com maior risco (Exercício 2024)

Município	C1: CEC/ Ativo	C2: RAP/DE	C3: Receita Per Capita (R$)	C4: RankingSTN	C5: IFDM
Município A	0,2108	0,2077	10.600	0,02657	0,6244
Município B	0,3925	0,3437	11.909	0,07969	0,7063
Município C	0,1575	0,3396	9.115	0,13622	0,6425
Município D	0,3271	0,0431	6.585	0,09919	0,7053
Município E	0,2660	0,0162	15.952	0,07146	0,6769

Fonte: Siconfi e Firjan. Elaborada pelo autor.
Nota: A aplicação do método foi realizada por meio da ferramenta AHP Software Web (v.1), desenvolvida por Moreira *et al.* (2021).

4.2 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS

A Tabela 4 apresenta estatísticas descritivas dos critérios, fundamentais para interpretação dos resultados e compreensão da variabilidade entre municípios.

Tabela 4 – Estatísticas Descritivas dos Critérios de todos os municípios de um Estado

Estatística	C1: Caixa/ Ativo	C2: RAP/DE	C3: Receita PC (R$)	C4: RankingSTN	C5: IFDM
Média (μ)	0,1566	0,0864	8.503	0,7712	0,7058
Mediana	0,1566	0,0702	7.556	0,8431	0,7014
Desvio Padrão (σ)	0,0969	0,068	3.240	0,213	0,0712
Mínimo	0,0013	-0,0071	3.569	0,0266	0,4863
Máximo	0,5267	0,3437	28.033	0,9892	0,8855

Fonte: elaborada pelo autor.

4.3 FATORES GAUSSIANOS NORMALIZADOS E A CLASSIFICAÇÃO FINAL

A Tabela 5 apresenta os escores finais, calculados a partir dos fatores Gaussianos com os respectivos pesos de cada critério, e a classificação resultante.

Tabela 5 – Escores Finais e Classificação dos Cinco Municípios mais críticos

Ranking	Município	Escore Final
1º	Município A	0,029
2º	Município B	0,014
3º	Município C	0,012
4º	Município D	0,009
5º	Município E	0,009

Fonte: elaborado pelo autor.
Nota: A aplicação do método foi realizada por meio da ferramenta AHP Software Web (v.1), desenvolvida por Moreira *et al.* (2021).

4.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A interpretação dos resultados do método AHP Gaussiano, a partir da análise integrada entre os dados brutos dos municípios selecionados e as estatísticas descritivas do conjunto estadual, permite compreender a criticidade sob uma perspectiva multivariada. Nessa abordagem, os municípios não são avaliados isoladamente por seus valores absolutos, mas em função de sua posição relativa na distribuição dos indicadores, especialmente em relação à média e à dispersão observada.

Sob esse enfoque, o Município A apresenta criticidade concentrada nos critérios relacionados à qualidade da informação contábil e ao desenvolvimento socioeconômico. No Ranking STN (0,02657), o ente praticamente coincide com o valor mínimo estadual (0,0266), distanciando-se de forma significativa da média (0,7712), o que sugere fragilidades relevantes na qualidade da informação fiscal reportada. Adicionalmente, o IFDM (0,6244) posiciona-se abaixo da média estadual (0,7058) e próximo ao limite inferior da distribuição, indicando desempenho socioeconômico inferior ao padrão observado no estado.

O Município B, por sua vez, configura-se como um dos casos mais críticos da amostra, em razão da presença de desvios significativos em múltiplos critérios. O indicador Caixa/Ativo (0,3925) encontra-se substancialmente acima da média estadual (0,1566), aproximando-se do valor máximo (0,5267), o que pode indicar retenção de caixa em níveis atípicos. Em Restos a Pagar/Despesa Empenhada (0,3437), o município atinge o valor máximo da distribuição, posicionando-se muito além da média (0,0864) e do desvio padrão, caracterizando-se como um *outlier* extremo. Tal comportamento, associado a uma Receita per capita superior à média estadual, evidencia inconsistências relevantes entre capacidade financeira e gestão fiscal.

O Município C apresenta um comportamento heterogêneo. Enquanto o indicador Caixa/Ativo (0,1575) se mantém praticamente alinhado à média estadual, o critério Restos a Pagar/Despesa Empenhada (0,3396) revela um desvio extremo, atingindo também o valor máximo observado. Ademais, o IFDM (0,6425) situa-se abaixo da média estadual, sugerindo menor nível de desenvolvimento socioeconômico. Essa combinação de normalidade em alguns indicadores e criticidade acentuada em outros contribui para sua classificação como município de maior risco.

No caso do Município D, a criticidade decorre predominantemente de sua baixa Receita per capita (R$ 6.585), inferior à média estadual (R$ 8.503), o que indica limitações estruturais na capacidade de arrecadação. Nos demais critérios, os valores observados não se distanciam significativamente da média, sugerindo ausência de anomalias fiscais expressivas. Assim, sua inclusão na amostra crítica está associada a fatores estruturais, e não a desvios extremos.

Por fim, o Município E apresenta um perfil caracterizado por elevada Receita per capita (R$ 15.952), significativamente acima da média estadual e próxima aos níveis superiores da distribuição. Entretanto, esse desempenho não se traduz proporcionalmente nos demais indicadores. O baixo nível de Restos a Pagar/Despesa Empenhada (0,0162) indica menor pressão fiscal nesse aspecto, enquanto o IFDM (0,6769), ainda que abaixo

da média, não se aproxima dos valores mínimos. A criticidade, nesse caso, decorre da assimetria entre capacidade econômica e resultados fiscais e sociais observados.

Em síntese, a análise por município evidencia que o método AHP Gaussiano é capaz de capturar diferentes padrões de criticidade, incluindo a presença de *outliers* extremos, posicionamentos em regiões críticas da distribuição, fragilidades estruturais e inconsistências entre capacidade econômica e desempenho fiscal. Dessa forma, a abordagem permite uma avaliação mais robusta e contextualizada do risco, fundamentada na distância relativa dos indicadores em relação ao comportamento médio do conjunto analisado.

5 DISCUSSÃO: FLEXIBILIDADE E ADEQUAÇÃO DO MODELO

5.1 CUSTOMIZAÇÃO DE CRITÉRIOS E VARIÁVEIS SUPORTADAS

Uma das maiores virtudes do método AHP Gaussiano é a sua flexibilidade operacional. Embora este estudo tenha utilizado critérios fiscais padrão, o modelo permite a inclusão ou substituição de variáveis conforme o escopo específico de cada auditoria. A única premissa é que as variáveis sejam de natureza quantitativa[27], permitindo o cálculo da média e do desvio padrão para a normalização gaussiana.

Nesse sentido, os Tribunais de Contas podem integrar indicadores de desempenho e governança já consolidados na literatura de finanças públicas, como:

a. IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal): Indicador que avalia a eficácia das políticas públicas em áreas como saúde, educação, planejamento, gestão fiscal, meio ambiente, proteção aos cidadãos e governança de tecnologia da informação.

b. Progov (Programa de Avaliação de Contas de Governo): Metodologia utilizada pelo TCE-PR, por exemplo, para avaliar a conformidade e a gestão das contas anuais dos prefeitos, gerando notas que refletem a saúde administrativa do Ente.

A inclusão de notas do IEGM ou Progov permite que o ranking de criticidade não foque apenas no "risco financeiro", mas também no "risco de entrega" de serviços públicos, tornando a seleção do Ente auditado muito mais holística.

6 CONCLUSÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O método AHP Gaussiano com pesos endógenos constitui uma ferramenta tecnológica de alto impacto para a modernização do controle externo. Ele resolve o dilema da alocação de recursos em cenários de alta heterogeneidade, como o brasileiro, ao transfor-

27 SANTOS, M. dos, GOMES, C. F. S., MOREIRA, M. Â. L., & de Araújo Costa, I. P. (2023). **Ferramentas computacionais de apoio à tomada de decisão. São Paulo, Brasil.**

mar a complexidade dos dados municipais em um ranking de prioridade tecnicamente defensável.

Não obstante as contribuições apresentadas, os resultados deste estudo devem ser interpretados à luz de algumas limitações. Em primeiro lugar, a aplicação possui caráter exemplificativo e amostral, não tendo sido realizada a validação do modelo mediante comparação com resultados reais de auditorias. Em segundo lugar, foram utilizados dados referentes a um único exercício financeiro, o de 2024, o que impede a análise da evolução dos indicadores ao longo do tempo e a identificação de eventuais tendências.

Além disso, embora o método empregado contribua para reduzir a interferência subjetiva na atribuição dos pesos, a subjetividade não é integralmente eliminada, pois permanece presente na seleção dos critérios e na definição de suas respectivas direções de preferência, de maximização ou minimização, ainda que a ponderação seja determinada de forma endógena.

Por fim, a aplicação depende de ferramenta externa, o AHP Software Web, sem que tenha sido apresentada, passo a passo, a memória de cálculo do método gaussiano, circunstância que limita a possibilidade de o leitor reproduzir, verificar e auditar integralmente o processo de ponderação.

Essas limitações indicam oportunidades para pesquisas futuras, especialmente mediante a aplicação do modelo a resultados reais de auditoria, a incorporação de séries temporais, a realização de análises de sensibilidade quanto aos critérios e às suas direções e a explicitação integral dos cálculos utilizados na obtenção dos pesos.

6.1 CONTRIBUIÇÕES, IMPLEMENTAÇÃO E COMPARAÇÃO COM OUTROS MÉTODOS

A principal contribuição deste trabalho consiste em demonstrar que a seleção estratégica dos entes fiscalizados, etapa que antecede a definição da amostra estatística e o planejamento das auditorias, pode ser conduzida de forma mais objetiva, transparente e fundamentada em dados. Ao empregar uma abordagem multicritério para a priorização dos jurisdicionados, o estudo oferece um instrumento capaz de apoiar a alocação dos recursos de fiscalização com base em evidências e fatores de risco previamente definidos, fortalecendo a racionalidade e a legitimidade das decisões de planejamento.

Para a implementação prática da metodologia, recomenda-se que os Tribunais de Contas desenvolvam projetos-piloto utilizando o universo completo de entes sob sua jurisdição, como, por exemplo, os 399 municípios do Estado do Paraná, combinando dados atualizados do Siconfi ou de sistemas locais de coleta de informações com indicadores de governança e desempenho, tais como o IEGM e o ProGov. Recomenda-se, ainda,

que o modelo seja atualizado anualmente, permitindo que o planejamento das auditorias acompanhe as mudanças ocorridas nas finanças públicas e nos ambientes de risco dos entes fiscalizados. Ademais, o AHP Gaussiano deve ser compreendido como uma ferramenta de apoio à decisão, fornecendo inteligência analítica para subsidiar o julgamento profissional dos auditores, sem pretender substituí-lo.

Os resultados também evidenciam oportunidades para o aprofundamento das pesquisas nessa área. Estudos futuros poderão comparar o desempenho do AHP Gaussiano com outros métodos de apoio multicritério à decisão amplamente utilizados na literatura, tais como o AHP tradicional, o método CRITIC e abordagens híbridas, avaliando convergências e divergências nos rankings produzidos. Da mesma forma, recomenda-se a realização de análises de sensibilidade e robustez, destinadas a verificar o impacto de pequenas variações nos dados de entrada, nos critérios selecionados e em seus pesos sobre a classificação final dos entes. Tais investigações contribuirão para avaliar a estabilidade dos resultados e ampliar a confiança na utilização dessas metodologias em processos reais de planejamento e seleção de auditorias.



INTEGRAÇÃO METODOLÓGICA NO CONTROLE EXTERNO: A AUDITORIA FINANCEIRA COM PERSPECTIVA OPERACIONAL (FAPA) COMO INDUTORA DA GOVERNANÇA PÚBLICA

Rondson Manoel Pinheiro de Sousa (TCE-PA)[1]
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra (TCU)[2]

RESUMO

Este artigo apresenta a metodologia da Auditoria Financeira com Perspectiva Operacional (FAPA) e detalha sua operacionalização como ferramenta de inovação e integração no controle externo governamental. O objetivo é discutir como a articulação coerente entre procedimentos de asseguração financeira e critérios de avaliação de desempenho, expressos em Relatórios de Auditoria de Formato Longo (LFAR), potencializa a *accountability* e a governança pública subnacional. Metodologicamente, o estudo ampara-se em pesquisa aplicada, descritiva e documental, fundamentada nos normativos de auditoria do setor público (ISSAI/NBASP) e nas experiências práticas do Tribunal de Contas da Indonésia (BPK) como referencial analítico. A análise da experiência Indonésia indica que, ao mitigar compartimentalizações organizacionais e conciliar as incompatibilidades

1 Auditor de Controle Externo – TCEPA; Mestre em Direito e Desenvolvimento pelo ICJ/UFPA; Especialista em Auditoria Financeira pela UNB.
2 Auditor Federal de Controle Externo do TCU; Mestre em Administração Pública pelo Instituto Universitário de Lisboa; Especialista em Auditoria Financeira pela UNB.

temporais entre auditorias, a FAPA instrumentaliza o controle externo para atuar de forma preditiva e indutora de melhorias na gestão orçamentária e financeira, convertendo dados contábeis em achados operacionais acionáveis. Conclui-se que a adoção da FAPA representa uma evolução relevante nas práticas de fiscalização, permitindo aos Tribunais de Contas atuar não apenas na conformidade retrospectiva, mas como garantidores da sustentabilidade fiscal e do valor público intertemporal.

Palavras-chave: Auditoria Financeira. Auditoria Operacional. FAPA. Controle Externo.

1 INTRODUÇÃO

A atividade fiscalizatória exercida pelas Instituições Superiores de Controle (ISCs) e, especificamente no caso brasileiro, pelos Tribunais de Contas, tem se deparado com uma progressiva complexificação dos objetos de controle. Tradicionalmente, a atuação dessas instituições estrutura-se sob uma dicotomia metodológica e organizacional rígida, ou pelo menos busca. De um lado, situa-se a auditoria financeira, orientada a fornecer asseguração razoável sobre a fidedignidade e a conformidade das demonstrações contábeis com a estrutura de relatório financeiro aplicável, em estrito cumprimento aos ditames da normativa internacional ISSAI 200 (INTOSAI, 2019a). De outro, situa-se a auditoria operacional, dedicada ao exame independente, objetivo e confiável da economicidade, eficiência e efetividade das políticas públicas, programas e organizações governamentais, com o fito de promover o aperfeiçoamento da gestão, conforme preconizado pela ISSAI 300 (INTOSAI, 2019b).

Embora ambas as modalidades desempenhem funções vitais para a *accountability* e a transparência pública, sua operação de forma isolada revela-se insuficiente para enfrentar a fiscalização de grandes empreendimentos, políticas públicas estruturantes ou investimentos governamentais complexos. Como bem pontuado na literatura contábil e de controle (Ashari & Ahmad, 2025), a informação contábil, se dissociada da análise qualitativa do desempenho e dos resultados operacionais, reduz o produto do controle externo a um rito meramente formal de conformidade documental. Inversamente, as avaliações de desempenho que ignoram a solidez, a integridade e a fidedignidade dos fluxos financeiros e patrimoniais carecem de base empírica e métricas robustas, fragilizando o diagnóstico sobre a qualidade real do gasto e o retorno socioeconômico do investimento público.

Nesse cenário, o surgimento de abordagens integrativas representa um marco de maturidade para o controle externo contemporâneo. A proposta metodológica denominada *Financial Audit with Performance Audit Perspective* (FAPA), cunhada recentemente na

experiência do Tribunal de Contas da Indonésia (BPK), propõe a superação definitiva dessa fragmentação. A FAPA não se restringe à execução simultânea de duas auditorias distintas; pelo contrário, consiste em um único engajamento de auditoria que articula procedimentos típicos da verificação contábil-financeira com dimensões analíticas da avaliação de desempenho, instrumentalizando-se por meio dos Relatórios de Auditoria de Formato Longo (LFAR).

Este artigo técnico tem por objetivo detalhar a metodologia FAPA, apresentando seus fundamentos teóricos, fluxo operacional e mecanismos de integração. Adicionalmente, busca-se oferecer uma ferramenta prática de consulta para os auditores do setor público, por meio de um capítulo comparativo e objetivo que sintetiza as diferenças conceituais e operacionais entre as auditorias financeira e operacional, além de demonstrar a aplicabilidade prática da FAPA na avaliação do risco fiscal e da sustentabilidade governamental em projetos de investimento de elevada envergadura.

2 O CONCEITO E A OPERACIONALIZAÇÃO DA FAPA POR MEIO DO LFAR

A essência da metodologia FAPA reside em extrair inferências operacionais e de desempenho diretamente dos registros e transações contábeis de uma entidade (Ashari & Ahmad, 2025). Sob as diretrizes clássicas, uma auditoria financeira convencional limita-se a atestar a conformidade e a regularidade do balanço contábil, emitindo uma opinião na forma de relatório de formato curto (*Short-Form Report*). Esse relatório curto restringe-se a comunicar o escopo da auditoria e o parecer do auditor (sem modificações, com ressalvas, adverso ou abstenção) sobre a adequação das demonstrações (INTOSAI, 2019a). Embora indispensável, o relatório curto falha em expor as causas subjacentes às variações patrimoniais ou em avaliar a eficiência da gestão.

Porém, ressalta-se que normalmente a equipe de fiscalização, em cumprimento às exigências da NBC TA 265 e da ISSAI 2265, deve comunicar de forma tempestiva e escrita às instâncias de governança todas as deficiências significativas de controle interno identificadas na auditoria financeira. Contudo, alinhado ao compromisso com alta performance e geração de valor público, amplia essa prática para incluir também outras fragilidades de controle que, embora não classificadas como significativas, possuem relevância material e operacional que demanda atenção imediata da alta administração. Importa destacar que, geralmente, o produto final de uma auditoria financeira no âmbito do controle externo não se restringe ao relatório de opinião sobre as demonstrações contábeis, pois as constatações de controle compõem de forma indissociável o escopo de relato, materializado em duas peças complementares: o Relatório Curto, que apresenta de modo conciso a opinião conforme a NBC TA 700, e o Relatório Longo, documento

analítico que detalha a avaliação dos cinco componentes do sistema de controle interno, estruturando a matriz de achados e as recomendações destinadas ao saneamento das fragilidades identificadas.

Como alternativa, a metodologia FAPA utiliza o Relatório de Auditoria de Formato Longo (*Long-Form Audit Report - LFAR*) como o veículo primordial de comunicação. O LFAR constitui um produto expandido e unificado que, além de certificar a regularidade contábil, detalha os riscos-chave identificados ao longo do processo, apresenta narrativas contextuais robustas sobre a eficácia dos controles internos e incorpora indicadores de desempenho e conformidade operacional (Ashari & Ahmad, 2025). Essa estrutura alinha-se ao parágrafo 62 da ISSAI 200, que autoriza os auditores do setor público a relatar observações e achados adicionais desde que estes sejam claramente segregados da opinião principal (INTOSAI, 2019a).

Dessa forma, ao invés de atuar meramente de forma retrospectiva, o Tribunal de Contas converte a informação contábil em um insumo dinâmico de governança prospectiva. Para ilustrar de forma concisa e objetiva a diferença estrutural introduzida por essa abordagem, apresenta-se a seguir o comparativo das dimensões do Relatório Curto e do Relatório Longo (LFAR).

Vale ressaltar aqui que sob a ótica do controle externo brasileiro alinhado às normas internacionais (ISA/ISSAI/NBC TA/NBASP), a análise comparativa apresentada por Ashari & Ahmad adota uma concepção excessivamente limitada da Auditoria Financeira (AF) ao avaliá-la de forma isolada. O modelo conceitual proposto pelos autores omite elementos essenciais e obrigatórios do rito contemporâneo da AF, especialmente a comunicação tempestiva e formal de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança, conforme determina a NBC TA 265. Consideramos, no sistema brasileiro, que a AF não se restringe à emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis (Relatório Curto), mas inclui indissociavelmente o Relatório Longo, como instrumento analítico que consolida achados de controle e recomendações estruturadas, funcionando como vetor relevante de aprimoramento da gestão pública.

Embora esse viés seja compreensível por se tratar de uma metodologia recente, desenvolvida no contexto institucional específico do BPK da Indonésia, que apresentamos justamente com o propósito de demonstrar a metodologia como uma alternativa passível de exploração e adaptação ao contexto institucional brasileiro por expandir a atuação da fiscalização sobre políticas públicas.

Tabela 1 - Comparação estrutural: Relatório Curto e Relatório Longo (LFAR)

Dimensão	Relatório Curto (*Short-Form*)	Relatório Longo (LFAR)
Escopo	Limitado estritamente à verificação da adequação e regularidade das demonstrações contábeis.	Abrange tanto a asseguração financeira tradicional quanto a ava-liação qualitativa do desempenho operacional.
Objetivo	Emitir opinião padronizada (certificação) sobre a fidedignidade das informações financeiras apresentadas.	Comunicar achados multidimensionais, articulando conformidade financeira com economicidade, eficiência e efetividade (3 Es).
Conteúdo	Descrição básica do escopo da auditoria e a opinião do auditor (com ou sem modificações).	Detalhes dos riscos-chave, narrativas contextuais sobre falhas de controle interno, métricas operacionais e recomendações estratégicas.
Impacto	Asseguração formal sobre a legalidade e regularidade das contas públicas em base retrospectiva.	Gera achados acionáveis e compreensíveis para os gestores, induzindo ações corretivas e melhorias na prestação dos serviços públicos.

Nota: Adaptado de Ashari e Ahmad (2025).

3 METODOLOGIA E FLUXO DE TRABALHO (*WORKFLOW*) DA FAPA

A viabilização da FAPA repousa em um modelo de equipe duplo e integrado (*Double Team Model*). Em vez de delegar procedimentos concorrentes ou independentes, a instituição aloca no mesmo projeto de fiscalização uma Equipe de Auditoria Financeira (AF) e uma Equipe de Auditoria Operacional (AO). Essas equipes compartilham as mesmas bases de planejamento, cronogramas comuns, plataformas de documentação eletrônica e, acima de tudo, alinham seus canais de interlocução com a entidade auditada (Ashari & Ahmad, 2025). O fluxo de trabalho unificado é desenvolvido em sete etapas sequenciais, partindo do planejamento interino até a harmonização final no LFAR.

Tabela 2 - Modelo de fluxo de trabalho (*workflow*) da metodologia FAPA

Etapa/Fase	Atividades Principais	Produtos Gerados	Responsabilidade
1. Planejamento Preliminar/ Interino	Planejamento baseado em riscos para a auditoria financeira e identificação de tópicos com potencial de valor agregado para a operacional.	Plano de auditoria integrado e identificação prévia de áreas-chave de risco.	Equipes de AF e AO em coordenação conjunta.
2. Campo Interino (Trabalho de Campo)	Execução dos testes de controle e testes substantivos preliminares (AF) e mapeamento das áreas-chave de desempenho (AO).	Identificação de contas significativas baseadas em campo; matriz de desenho operacional.	AF (campo financeiro); AO (desenho metodológico).
3. Relatório Interino (Consolidação)	Sistematização e consolidação inicial dos achados preliminares das vertentes financeira e de desempenho.	Relatório preliminar interino unificado (AF + AO).	Equipes de AF e AO conjuntamente.
4. Planejamento da Fase Final	Revisão e refinamento do plano final de auditoria com base nos resultados e distorções apontadas na fase interina.	Plano de auditoria final ajustado e matriz de testes substantivos finais.	Equipes de AF e AO de forma integrada.

Etapa/Fase	Atividades Principais	Produtos Gerados	Responsabilidade
5. Campo Final (Trabalho de Campo)	Execução dos procedimentos substantivos finais de validação das contas (AF) e aplicação de métodos qualitativos/quantitativos de desempenho (AO).	Evidências financeiras e operacionais robustas e consolidadas.	AF (campo financeiro); AO (campo operacional).
6. Relatório Final de Vertente	Estruturação individual dos achados e consolidação interna das evidências de cada modalidade após os testes finais.	Relatório de auditoria financeira (com opinião) e relatório de auditoria operacional (com achados).	AF e AO nos seus respectivos campos.
7. Integração e Emissão	Harmonização, compatibilização e fusão dos relatórios financeiro e operacional em um único corpo de evidências coerente.	Relatório de Auditoria de Formato Longo (*Long-Form Audit Report - LFAR*).	Equipes de AF e AO, conjuntamente.

Nota: Elaborado com base no workflow de integração de Ashari e Ahmad (2025).

Não obstante as vantagens inerentes, a implementação da FAPA impõe desafios práticos significativos à estrutura organizacional das ISCs, os quais podem ser categorizados em quatro principais obstáculos metodológicos e institucionais (Ashari & Ahmad, 2025):

• **Alinhamento Metodológico no Plano Teórico**: As práticas e os critérios de auditoria operacional (flexíveis e desenvolvidos pelo auditor) divergem substancialmente das financeiras (baseadas em estruturas de relatórios pré-estabelecidas). O *workflow* atenua essa barreira ao adotar a análise contábil e fiscal como o elo de reconciliação para a formulação de conclusões logicamente unificadas.

• **Gestão de Partes Interessadas (*Stakeholders*):** Grandes iniciativas envolvem múltiplos atores (ministérios, organismos de fomento, sociedade civil e setor privado) com agendas sobrepostas. A FAPA exige o estabelecimento de uma matriz clara de governança e comunicação integrada desde o planejamento preliminar para evitar atritos no acesso aos dados.

• **Incompatibilidade Temporal de Ciclos:** Auditorias financeiras possuem um ciclo tipicamente anual de certificação, ao passo que as operacionais são de médio a longo prazo (superior a dois anos). A integração exige coordenação ágil das equipes no campo interino e final, segregando os achados imediatos e de longo curso.

• **Compartimentos Organizacionais Internos:** A separação departamental histórica entre auditores financeiros e operacionais impede a produção de relatórios conjuntos. A FAPA exige mecanismos estruturados de coordenação interdepartamental, como plataformas de dados compartilhadas e sessões conjuntas de debates sob a supervisão da Alta Administração.

4 CAPÍTULO COMPARATIVO PRÁTICO: AUDITORIA FINANCEIRA VS. AUDITORIA OPERACIONAL

A adequada aplicação da metodologia FAPA exige que o auditor domine, em profundidade, as distinções fundamentais e os pontos de contato entre as modalidades de controle governamental. Historicamente, a diferença mais marcante situa-se no modelo de relato e na natureza do trabalho. Conforme definido pela INTOSAI, a auditoria financeira enquadra-se tipicamente como um trabalho de asseguração por atestação (*Attestation Engagement*). Nesse modelo, é o gestor público (a parte responsável) quem apresenta as informações estruturadas (as demonstrações financeiras), cabendo ao auditor apenas obter evidências apropriadas para atestar se tais informações refletem fidedignamente a realidade patrimonial sob uma estrutura aceitável de relatório financeiro (TCU, 2020).

Por sua vez, a auditoria operacional constitui-se como um trabalho de relatório direto (*Direct Reporting Engagement*). Nessa vertente, as informações sobre o objeto são produzidas diretamente pelo próprio auditor, ao qual compete a seleção ativa dos critérios de avaliação, a medição do objeto frente a esses critérios e a formulação de uma conclusão independente (TCU, 2020; ISSAI 3000/17). A flexibilidade e a autonomia metodológica do auditor na operacional são substancialmente maiores, pois as evidências associadas tendem a ser persuasivas e não conclusivas, exigindo ceticismo e constante reavaliação dos achados que representam a diferença entre o 'o que é' (condição real) e 'o que deveria ser' (critério).

Para dotar os profissionais de controle externo de uma ferramenta de consulta rápida, o quadro comparativo a seguir sintetiza as dimensões e distinções de ambos os processos governamentais, à luz dos Manuais de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira e Operacional da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI).

Tabela 3 – Comparativo prático: Auditoria Financeira e Auditoria Operacional

Dimensão Comparada	Auditoria Financeira (Asseguração)	Auditoria Operacional (Relato Direto)
1. Definição Normativa	Determinação, por meio de evidências, se as demonstrações de uma entidade estão apresentadas adequadamente de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis (ISSAI 200).	Exame independente, objetivo e confiável de sistemas, programas, atividades ou entes públicos operam de acordo com os princípios dos 3 Es (ISSAI 3000).
2. Objetivo Principal	Aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis.	Promover construtivamente a governança econômica, eficiente e eficaz; subsidiar melhorias contínuas, *accountability* e transparência pública.
3. Ciclo e Periodicidade	Tipicamente anual, vinculada estritamente ao encerramento do exercício financeiro governamental.	Não padronizado; planejado estrategicamente para cobrir programas e políticas que abrangem múltiplos anos (> 2 anos).

Dimensão Comparada	Auditoria Financeira (Asseguração)	Auditoria Operacional (Relato Direto)
4. Papel do Auditor	Atestação (passivo). Valida as informações apresentadas pela administração (balanços e notas explicativas).	Relato Direto (ativo). Produz as próprias informações, identificando critérios, mensurando o objeto e apontando achados.
5. Fonte dos Critérios	Estrutura de Relatório Financeiro (ERF) aplicável pré-definida (ex: IPSAS, NBC TSP ou normas contábeis nacionais).	Critérios flexíveis, extraídos de boas práticas, benchmarks nacionais/internacionais, literatura de especialistas ou construídos pelo auditor.
6. Produtos e Entregas	Relatório de auditoria financeira padrão contendo a Opinião Formal do Auditor e, subsidiariamente, Principais Assuntos de Auditoria (PAAs).	Relatório descritivo com análises complexas de causa-efeito, exposição de boas práticas e formulação de recomendações práticas (SMART).
7. Natureza da Evidência	Evidência documental e contábil-financeira essencialmente conclusiva, passível de testes lógicos e amostragem estatística.	Evidência tipicamente persuasiva e interpretativa, abrangendo análises de conteúdo, pesquisas e triangulação qualitativa de dados.

Nota. Elaborado com base nos Manuais de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira e Operacional da IDI.

5 APLICAÇÕES PRÁTICAS: AVALIAÇÃO DO RISCO FISCAL E GOVERNANÇA PROSPECTIVA

A utilidade prática da FAPA torna-se evidente ao ser mobilizada para a avaliação de sustentabilidade e riscos fiscais em grandes projetos de infraestrutura ou megaeventos governamentais (como a preparação do Estado do Pará para a COP30 em Belém, por exemplo). Em tais cenários, volumes massivos de recursos públicos são aportados por meio de transferências, contrapartidas locais e operações de crédito. Sob o prisma clássico de conformidade, a auditoria financeira atestaria a mera legalidade das operações pelo fato de o ente não ter descumprido limites legais de endividamento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Contudo, a aplicação integrada da FAPA, e a incorporação de modelos de análise fiscal avançada, como exemplo, a Hipótese de Fragilidade Financeira Aplicada ao Setor Público (HFFSP) que classifica o perfil do fluxo de caixa governamental em posições Hedge, Especulativa ou Ponzi, com base na teoria de Minsky, permitiriam extrair conclusões de desempenho qualitativo do gasto público (Caríssimo *et al.*, 2022). Porém, esse aprofundamento é tema para outro trabalho.

Uma auditoria FAPA, materializada em um relatório de formato longo (LFAR), articularia essa variação contábil e de liquidez de uma análise fiscal com as ineficiências operacionais subjacentes. O que a auditoria financeira convencional trata como conformidade contábil regular, a FAPA revela como um risco fiscal latente de paralisação de serviços e asfixia de investimentos em áreas essenciais (como saúde e educação), antecipando a insolvência de curto prazo antes de sua concretização material.

A FAPA, portanto, redefine o papel do controle externo nos regimes democráticos, transformando-o de um rito burocrático e retrospectivo em uma barreira de proteção ativa da sustentabilidade fiscal, do equilíbrio federativo e da equidade intergeracional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES PARA OS TRIBUNAIS DE CONTAS

O estudo e a formalização da metodologia FAPA evidenciam que o controle externo dispõe de ferramentais metodológicos avançados para transcender a mera fiscalização retrospectiva e documental dos recursos públicos, acrescendo recursos aos trabalhos com políticas públicas. Ao unificar o rigor patrimonial e a análise do desempenho qualitativo do gasto em um único processo integrado, as Instituições Superiores de Controle poderão produzir achados multidimensionais de alto valor e recomendações que de fato transformarão a qualidade da governança pública de médio e longo prazo.

Contudo, os auditores precisam reconhecer que a FAPA não é uma simples "fusão" das duas modalidades, mas sim uma proposta de *Auditoria de Regularidade Financeira com expansão de escopo por meio de relatório longo*, onde os requisitos estritos da ISSAI 200 / NBC TA 200 (R1) devem ser rigorosamente preservados na opinião principal, sem contaminação pelas evidências persuasivas de desempenho.

Para a implementação bem-sucedida da FAPA no âmbito do controle externo brasileiro, recomenda-se que os Tribunais de Contas invistam prioritariamente na capacitação conjunta das equipes de auditoria financeira e de desempenho, incentivando o intercâmbio de conhecimentos de contabilidade patrimonial contemporânea e avaliação de políticas públicas. Adicionalmente, faz-se imperativo o rompimento das barreiras físicas e departamentais internas por meio da implantação de plataformas compartilhadas de documentação de papéis de trabalho eletrônicos, fomentando a atuação conjunta em todo o ciclo do planejamento baseado em riscos.

Frente a megaeventos e intervenções de alta complexidade que justapõem fontes de financiamento federais, estaduais e municipais, o principal desafio brasileiro residirá na superação da fragmentação fiscalizatória nacional. Dessa forma, a indução de parcerias e cooperação técnica conjunta entre o TCU, os TCEs e TCMs para a harmonização de trilhas de auditoria e a produção de Relatórios de Formato Longo integrados constitui o

passo definidor para que o produto do controle se configure, em última instância, como o guardião fidedigno da equidade federativa e das futuras gerações de cidadãos.[3]

---

3 Referências

ASHARI, M. M.; AHMAD, N. A. ***Integrated approach for impactful financial audit:*** Insights from SAI Indonesia. INTOSAI Journal, Q3 2025. Disponível em: https://intosaijournal.org/journal-entry/integrated-approach-for-impactful-financial-audit-insights-from-sai-indonesia/.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira:** Versão 1. Tradução e diagramação pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) com apoio STN, Atricon, TCE/BA. Belo Horizonte: IRB, 2020.

CARÍSSIMO, C. R., AVELINE, C. E. S., CARVALHO, F. M. Mensuração do Risco Fiscal com base na Hipótese de Fragilidade Financeira Aplicada ao Setor Público. **Cadernos de Finanças Públicas.** v. 22, n. 01 (2022). Disponível em: https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/167 .

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional.** Coleção Manuais Traduzidos IDI. Belo Horizonte: IRB, 2021.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 200:** Princípios de auditoria financeira. Belo Horizonte: IRB, 2023.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 200:** *Financial audit principles.* Vienna: INTOSAI, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 300:** *Performance audit principles.* Vienna: INTOSAI, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 2265:** *Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management.* Vienna: INTOSAI, 2019.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **ISSAI 3000:** *Performance audit standard.* Vienna: INTOSAI, 2019.



TECNOLOGIA APLICADA À AUDITORIA FINANCEIRA GOVERNAMENTAL: AUTOMAÇÃO DE TESTES DE SALDOS BANCÁRIOS COM USO DE CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

Jorge Pinto de Carvalho Júnior (TCM-SP) [1]

Paulo André Mattos de Carvalho (TCU)[2]

1 Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Auditor do Conselho de Auditores das Nações Unidas, representando o Tribunal de Contas da União. Auditor Financeiro Certificado pela IDI/INTOSAI (PESA - Formação Profissional para Auditores das SAIs). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB) e possui pós-graduações em Gestão Pública Municipal (UNEB), Contabilidade Governamental (Fundação Visconde de Cairú) e Direito Público e Controle Municipal (Unibahia). Atuou como Controlador Municipal e Secretário de Administração, Finanças e Planejamento em municípios do Estado da Bahia. Ex-Analista de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, onde ocupou o cargo de Superintendente de Normas Técnicas e atuou como Substituto Eventual do Contador Geral do Estado. Ex-Assessor Técnico da Câmara Técnica de Normas Contábeis e Demonstrativos Fiscais da Federação (STN), indicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Ex-membro do Grupo Assessor (GC) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para a Convergência das Normas Técnicas de Contabilidade do Setor Público Brasileiro (NBC TSP). Certificado em Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) pelo Instituto de Contabilidade Pública (CIPFA) e pela Associação de Contadores Certificados (ACCA). Criador e organizador do Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas do Brasil (ENAF-TC). Coautor dos seguintes livros: Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público (2015); Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público: do Ativo ao Patrimônio Líquido (2017); Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (2.ed. - 2017); Auditoria no Setor Público com Ênfase no Controle Externo: Teoria e Prática (2019), todos publicados pela Editora Gestão Pública.

2 Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU). Auditor do Conselho de Auditores das Nações Unidas, representando o Tribunal de Contas da União. Graduado em Processamento de Dados pela Universidade Católica de Brasília (UCB) e em Administração de Empresas pela Universidade de Brasília (UnB). Pós-graduado em Gestão Estratégia do Conhecimento e Inteligência Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR) e em Administração Estratégica de Pessoas pela FIA/USP. Atuou na área de Educação Corporativa como Diretor do Centro de Documentação do Instituto Serzedello Corrêa (ISC/TCU), coordenando as áreas de biblioteca, arquivo e soluções de tecnologia da informação para educação. Foi Secretário de Soluções de Tecnologia da Informação do TCU (STI/TCU), coordenando áreas de desenvolvimento de software, Business Intelligence e portais corporativos. Atuou na área de Tecnologia da Informação como Empresário e Desenvolvedor de Software.

RESUMO

A obtenção de evidências apropriadas e suficientes constitui elemento central para a formação da opinião do auditor em auditorias financeiras no setor público. Nesse contexto, os procedimentos de confirmação externa assumem papel relevante, sobretudo em testes relacionados ao ciclo contábil de Caixa e Equivalentes de Caixa, considerando o elevado grau de confiabilidade das evidências obtidas diretamente de fontes independentes externas à entidade auditada. O presente artigo tem por objetivo apresentar aplicações práticas de tecnologia da informação e automação na execução de testes de detalhes sobre saldos bancários mediante uso de confirmações externas, abordando desafios operacionais relacionados à completude da população de contas bancárias, ao envolvimento da entidade auditada no processo de confirmação e ao tratamento de grandes volumes de dados. O texto descreve métodos para padronização, leitura automatizada e reconciliação de informações oriundas de sistemas contábeis e confirmações bancárias, utilizando ferramentas de automação e análise de dados, como *Microsoft Power Automate* e *Python*, bem como ferramentas de inteligência artificial. Ao final, conclui-se que a combinação entre aderência às normas profissionais de auditoria, uso responsável de tecnologia, adequada comunicação com a entidade auditada e exercício do julgamento profissional pelo auditor contribuem significativamente para a obtenção de evidências confiáveis, aumento da eficiência dos trabalhos e fortalecimento da *accountability* no setor público.

Palavras-chave: Auditoria Financeira; Confirmações Externas; Evidência de Auditoria; Automação; Inteligência Artificial; Caixa e Equivalentes de Caixa.

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Financeira desempenha função essencial no fortalecimento da *accountability*, da transparência e da confiança dos usuários das demonstrações contábeis governamentais. Conforme estabelecido pela ISSAI 200, a auditoria financeira objetiva determinar, mediante obtenção de evidências apropriadas e suficientes, se as informações financeiras de determinada entidade foram elaboradas em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, permitindo ao auditor expressar opinião acerca da representação fidedigna ou conformidade das demonstrações financeiras. As conclusões decorrentes desse processo servem de base para o controle social, para o exercício da governança pública e para a responsabilização dos gestores públicos.

A ISSAI 200 também destaca que a auditoria financeira no setor público possui relevância singular, pois contribui para assegurar que os recursos públicos sejam geridos de forma transparente e em conformidade com os marcos normativos aplicáveis. Nesse contexto, os auditores governamentais devem atuar em observância aos princípios da

independência, do julgamento e do ceticismo profissional bem como obter evidências apropriadas e suficientes, de modo a sustentar adequadamente suas conclusões e opiniões.

O Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, desenvolvido pela INTOSAI Development Initiative (IDI), reforça que o processo de auditoria financeira demanda planejamento estruturado, adequada avaliação de riscos, desenho consistente de procedimentos substantivos e documentação apropriada das evidências obtidas. O manual destaca ainda que os testes de detalhes sobre saldos contábeis representam importante mecanismo de resposta aos riscos de distorção relevante, especialmente em áreas de maior suscetibilidade a erros ou fraudes.

Nesse cenário, as confirmações externas ocupam posição de destaque. A NBC TA 505 estabelece que evidências obtidas diretamente de fontes independentes externas à entidade auditada tendem a possuir maior grau de confiabilidade do que aquelas produzidas internamente. A norma ressalta que evidências de auditoria recebidas diretamente pelo auditor, especialmente em formato documental ou eletrônico, podem proporcionar elevado nível de segurança para resposta a riscos significativos de distorção relevante decorrentes de fraude ou erro.

Para êxito do procedimento, o auditor deve manter controle sobre o processo de confirmação externa, incluindo a definição das informações a serem confirmadas, a seleção das partes confirmantes apropriadas, o recebimento sem intermediários das solicitações e a avaliação das respostas obtidas. Em auditorias financeiras governamentais, tais procedimentos tornam-se particularmente relevantes diante da complexidade operacional das entidades públicas, da elevada descentralização administrativa e do grande volume de contas bancárias frequentemente utilizadas por órgãos e entidades governamentais.

2 RELEVÂNCIA DAS CONFIRMAÇÕES EXTERNAS NO CICLO DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

Os testes relacionados ao ciclo contábil de Caixa e Equivalentes de Caixa figuram entre os procedimentos substantivos mais tradicionais da Auditoria Financeira, tanto no setor privado quanto no público. Isso decorre do fato de que disponibilidades financeiras representam ativos de elevada liquidez, frequentemente associados a riscos relevantes de fraude, apropriação indevida, omissões contábeis e distorções materiais.

A utilização de confirmações externas para validação de saldos bancários no encerramento do exercício constitui prática consolidada internacionalmente. Trata-se de procedimento particularmente relevante para as afirmações de existência, integridade e preci-

são, valorização e alocação, considerando que permite ao auditor comparar diretamente os saldos registrados pela entidade auditada com informações encaminhadas pelas instituições financeiras responsáveis pela custódia dos recursos, conjugadas às reconciliações elaboradas pela parte responsável.

Sob a ótica da afirmação de integridade, prevista na NBC TA 315 (R2), o procedimento assume importância ainda maior. A confirmação externa não apenas auxilia na validação de contas bancárias registradas contabilmente, mas também permite identificar potenciais contas não registradas nos sistemas contábeis da entidade auditada, situação que pode representar risco significativo de omissão de ativos, existência de movimentações financeiras não monitoradas ou mesmo ocorrência de fraude.

Adicionalmente, a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público estabelece a representação fidedigna como uma das características qualitativas fundamentais da informação contábil. Para que a informação financeira seja considerada fidedigna, ela deve ser completa, neutra e livre de erro material. Nesse sentido, os procedimentos de confirmação externa contribuem diretamente para o fortalecimento da confiabilidade das demonstrações financeiras auditadas, especialmente em relação à adequada evidenciação dos recursos financeiros disponíveis.

3 PROBLEMAS PRÁTICOS ASSOCIADOS ÀS CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

Apesar de sua elevada relevância técnica, a execução de testes de detalhes sobre saldos bancários mediante o uso de confirmações externas envolve desafios operacionais significativos, especialmente em auditorias financeiras de grandes entidades governamentais. A crescente digitalização dos sistemas financeiros e o elevado volume de dados disponíveis aumentaram as possibilidades de automação, mas também elevaram a complexidade dos procedimentos relacionados à obtenção, padronização e reconciliação das evidências.

O primeiro desafio consiste na identificação de uma população confiável de contas bancárias sujeitas ao procedimento de confirmação externa. Testes fundamentados na técnica de *tracing* exigem a identificação de bases de dados distintas da contabilidade como ponto de partida, de modo que os registros contábeis de saldos bancários ao término do ano sob exame não representam a melhor alternativa para definição da população sujeita à confirmação externa. Em vez disso, pode-se recorrer a tabelas de cadastros gerais de bancos mantidos pela unidade responsável pelas finanças da entidade auditada ou mesmo a instituições externas como o Banco Central.

Outro ponto sensível refere-se ao envolvimento da entidade auditada no processo de elaboração e envio das cartas de confirmação. Embora as normas profissionais determinem que o auditor deve manter controle sobre o procedimento, a operacionalização frequentemente depende da colaboração da entidade auditada, sobretudo em aspectos relacionados à autorização de compartilhamento de dados bancários, formalização de solicitações junto às instituições financeiras e observância de políticas de proteção de dados e sigilo bancário. A ausência de adequada coordenação entre auditor e auditado pode reduzir significativamente o índice de respostas obtidas.

Por fim, entidades governamentais frequentemente operam com centenas de contas bancárias. Embora o princípio da unidade de tesouraria, previsto na Lei Federal nº 4.320/1964, busque racionalizar a gestão financeira pública, a realidade operacional demonstra que diversas entidades públicas ainda mantêm estruturas descentralizadas de contas correntes, contas vinculadas, contas de projetos específicos, aplicações financeiras e contas operacionais segregadas. O tratamento manual desse volume expressivo de confirmações, por parte do auditor, tende a gerar elevado consumo de tempo, aumento do risco de erro humano e significativa dificuldade de consolidação das evidências.

4 PLANEJAMENTO DO TESTE E APLICAÇÕES TECNOLÓGICAS

Diante desse cenário, o adequado planejamento do teste de detalhes torna-se fundamental para garantir eficiência, confiabilidade e rastreabilidade do procedimento. A ISSAI 200 destaca que o planejamento da auditoria deve considerar os riscos identificados, a natureza da entidade auditada, os recursos disponíveis e o desenho apropriado dos procedimentos de auditoria. Em paralelo, a crescente utilização de tecnologia da informação, automação e inteligência artificial em auditorias financeiras passou a representar importante instrumento de aumento de eficiência operacional, desde que utilizada de forma ética, transparente e supervisionada pelo auditor e demais instâncias de controle de qualidade.

O primeiro passo consiste na obtenção da população completa de contas bancárias passíveis de confirmação, como anteriormente tratado. Paralelamente, a equipe de auditoria deve estruturar o processo de recebimento das confirmações bancárias encaminhadas pelas instituições financeiras, em estreita coordenação com a entidade auditada. As respostas podem ser recebidas por correio eletrônico, plataformas eletrônicas de confirmação ou documentos digitalizados. Independentemente do meio utilizado, torna-se essencial preservar os arquivos originais recebidos, mantendo trilha de auditoria adequada e registro detalhado contendo identificação do banco, data de recebimento, contas abrangidas, saldos informados e eventuais observações relevantes.

Considerando que diferentes instituições financeiras podem encaminhar confirmações em formatos distintos, recomenda-se a construção prévia de um modelo padronizado de papel de trabalho eletrônico, normalmente estruturado em planilha eletrônica ou banco de dados. Esse modelo deve permitir a captura uniforme das informações constantes das confirmações externas, possibilitando posterior automação das análises.

Também é vital o desenvolvimento preliminar da documentação de auditoria, do papel de trabalho no qual tanto as informações recebidas pelos bancos, quanto os saldos contábeis diretamente extraídos do sistema informatizado da entidade auditada, conjugados aos movimentos de reconciliação, serão consolidados. Esse é o documento que servirá de base para inserção de dados por meio de automação com uso de ferramentas de tecnologia para validação pelo auditor e alcance de suas conclusões.

A automação deve ser estruturada de forma a identificar três grupos de exceções: contas confirmadas pelos bancos, mas inexistentes no sistema contábil; contas registradas contabilmente, mas não cobertas pelas confirmações externas; e diferenças de saldo entre os registros contábeis e os valores confirmados pelas instituições financeiras. O resultado desse processo automatizado deve gerar um arquivo de exceções, permitindo à equipe de auditoria concentrar esforços nas divergências efetivamente relevantes.

5 AUTOMAÇÃO DA LEITURA DAS CONFIRMAÇÕES EXTERNAS E RECONCILIAÇÕES

Um dos maiores ganhos de eficiência na execução desse tipo de teste decorre da automação da leitura das confirmações externas e da integração dessas informações aos papéis de trabalho da auditoria. Em auditorias tradicionais, a leitura manual de centenas de confirmações bancárias tende a consumir tempo significativo da equipe e aumenta substancialmente o risco de erro operacional.

Nesse contexto, ferramentas de automação, análise de dados e Inteligência Artificial (IA) podem ser utilizadas para otimizar os procedimentos de confirmação bancária conduzidos pela equipe de auditoria, especialmente no tratamento de confirmações recebidas por correio eletrônico em formatos PDF, imagem ou por meio de links para download de documentos disponibilizados pelas instituições financeiras.

A primeira etapa do processo consiste na construção de fluxos automatizados para monitoramento contínuo das caixas postais utilizadas para recebimento de confirmações bancárias, caso seja esse o método empregado. Ferramentas como *Microsoft Power Automate* e *Python* podem ser utilizadas para identificar automaticamente o recebimento das mensagens, classificar e-mails conforme critérios previamente definidos e direcionar os documentos para repositórios eletrônicos estruturados. Esses fluxos também podem

realizar a extração automática de anexos, acessar links enviados pelas instituições financeiras para download seguro de documentos e registrar informações relevantes para rastreabilidade e controle do processo.

Na etapa seguinte, os documentos recebidos podem ser processados por bibliotecas especializadas de *Python* voltadas para reconhecimento óptico de caracteres (OCR), processamento de linguagem natural e integração com plataformas corporativas de inteligência artificial. As confirmações bancárias podem ser submetidas a ferramentas de IA por meio de APIs integradas em *Python*, utilizando prompts estruturados para orientar a extração das informações desejadas.

A principal vantagem da utilização de IA nesse processo reside na capacidade dessas ferramentas de interpretar imagens e documentos textuais elaborados em diferentes formatos pelas instituições financeiras. A partir dessa interpretação, as ferramentas podem retornar de forma estruturada informações como nome do banco, número da conta, moeda, data-base, saldo bancário e demais dados relevantes, permitindo o armazenamento em planilhas ou bases de dados utilizadas pela auditoria.

Concluído o processo de extração, podem ser executadas rotinas automatizadas de conciliação entre os dados extraídos das confirmações bancárias e os registros provenientes dos sistemas contábeis e financeiros da organização auditada. Utilizando linguagens como *Python* e funcionalidades como *Power Query*, torna-se possível comparar milhares de registros em poucos segundos, identificando divergências de saldo, inconsistências cadastrais e omissões contábeis.

A tecnologia pode ainda auxiliar nos procedimentos de reconciliação bancária mediante leitura automatizada de extratos, identificação de lançamentos conciliatórios e comparação entre movimentações registradas contabilmente e operações efetivamente processadas pelas instituições financeiras. Além disso, técnicas de análise de dados podem apoiar a identificação de padrões atípicos, tais como contas sem movimentação, saldos negativos incomuns, movimentações relevantes próximas ao encerramento do exercício ou divergências recorrentes entre registros contábeis e confirmações externas.

A utilização dessas tecnologias permite reduzir significativamente o esforço operacional associado ao processamento manual das confirmações bancárias, aumentando a eficiência, a padronização e a capacidade analítica dos trabalhos de auditoria. Dessa forma, a equipe pode direcionar seus esforços prioritariamente para análise das exceções e das discrepâncias identificadas, concentrando o julgamento profissional nos casos efetivamente relevantes.

É importante destacar, contudo, que as confirmações bancárias podem possuir natureza sigilosa e contêm informações financeiras sensíveis. Assim, a utilização de ferramentas de IA, automação e análise de dados devem observar rigorosamente os requisitos de segurança da informação, confidencialidade e governança de dados estabelecidos pela organização. Recomenda-se, portanto, a utilização de ferramentas e plataformas corporativas de IA operando em ambiente institucional controlado, com mecanismos adequados de proteção, rastreabilidade e controle de acesso.

6 PAPEL DO AUDITOR NA VALIDAÇÃO DAS CONCLUSÕES

Mesmo diante de elevado grau de automação, o papel do auditor permanece central em todas as etapas do procedimento. As ferramentas tecnológicas podem auxiliar na obtenção, organização e cruzamento das evidências, mas a responsabilidade pela avaliação crítica das informações, pela formação das conclusões e pela emissão da opinião de auditoria continua sendo eminentemente humana.

Após a geração automatizada dos papéis de trabalho, cabe ao auditor validar a consistência das informações produzidas, revisar os critérios utilizados nas reconciliações e verificar se os resultados obtidos refletem adequadamente a realidade financeira da entidade auditada. Essa revisão envolve análise crítica das divergências identificadas, confirmação da autenticidade das evidências obtidas e avaliação do potencial impacto das diferenças encontradas.

As análises devem abranger tanto distorções quantitativas quanto qualitativas. Sob a perspectiva quantitativa, o auditor deve avaliar se diferenças identificadas ultrapassam os níveis de materialidade previamente estabelecidos para a auditoria. Já sob a perspectiva qualitativa, determinadas situações podem assumir elevada relevância mesmo quando financeiramente imateriais, especialmente em casos envolvendo contas bancárias não registradas contabilmente, ausência de controles adequados ou indícios de movimentações financeiras não autorizadas.

As omissões de contas bancárias representam risco particularmente relevante sob a ótica da afirmação de integridade. A existência de contas não registradas nos sistemas contábeis pode indicar fragilidades nos controles internos, deficiência de governança financeira e potencial exposição a riscos de fraude e malversação de recursos públicos. Da mesma forma, diferenças não reconciliadas entre saldos contábeis e confirmações externas podem representar subavaliações ou superavaliações de Caixa e Equivalentes de Caixa, afetando diretamente a representação fidedigna das demonstrações financeiras.

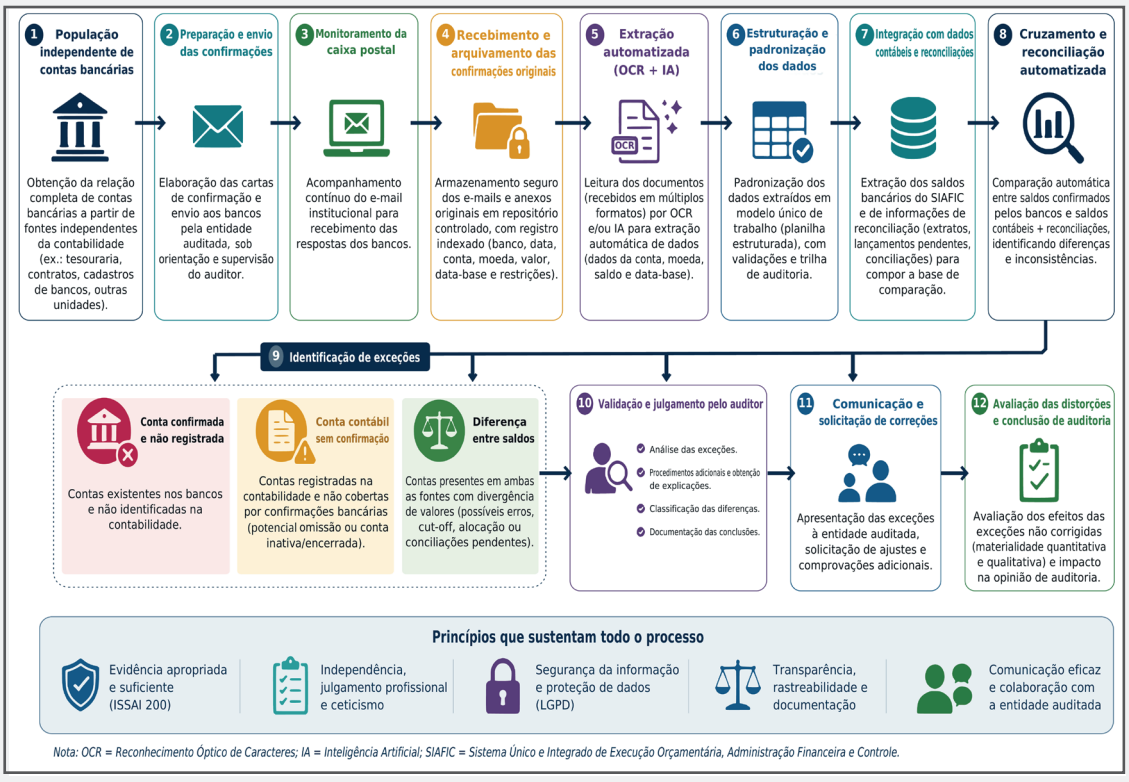
Uma vez identificadas potenciais distorções, o auditor deve aprofundar os procedimentos de validação mediante acesso às evidências subjacentes processadas pela tecnologia. Isso inclui revisão das confirmações bancárias originais, análise de lançamentos contábeis, inspeção de reconciliações bancárias elaboradas pela entidade auditada e realização de procedimentos adicionais, quando necessários.

Na sequência, os achados identificados devem ser comunicados formalmente à parte responsável, possibilitando manifestação da entidade auditada e eventual realização de ajustes ou correções contábeis. A adequada comunicação entre auditor e auditado constitui elemento essencial para o sucesso do procedimento, exigindo não apenas domínio técnico, mas também habilidades interpessoais, clareza na exposição dos achados e capacidade de negociação institucional.

Nos casos em que as distorções identificadas não sejam corrigidas pela administração, cabe ao auditor avaliá-las em conjunto com os demais achados da auditoria, considerando seus efeitos quantitativos e qualitativos sobre as demonstrações financeiras. Nesse contexto, assumem relevância as disposições das NBC TAs 450 e 705, que disciplinam, respectivamente, a avaliação de distorções identificadas durante a auditoria e os possíveis impactos sobre a opinião do auditor.

O fluxograma a seguir sintetiza as principais etapas do processo abordado:

Figura 1 – Fluxo tecnológico proposto para o teste de detalhes sobre saldos bancários



Fonte: elaborado pelos autores.

7 CONCLUSÃO

A obtenção de evidências apropriadas e suficientes permanece como um dos pilares centrais da Auditoria Financeira no setor público. Entre os diversos procedimentos disponíveis ao auditor, as confirmações externas relacionadas ao ciclo contábil de Caixa e Equivalentes de Caixa continuam figurando entre os mecanismos mais robustos para validação de saldos bancários e verificação da integridade das informações financeiras.

Entretanto, o crescimento da complexidade operacional das entidades públicas, associado ao elevado volume de dados financeiros atualmente existente, tornou insuficiente a utilização exclusiva de abordagens manuais tradicionais. Nesse contexto, a incorporação de tecnologia da informação, automação e inteligência artificial passou a representar importante instrumento para aumento de eficiência, otimização de tempo e ampliação da capacidade analítica das equipes de auditoria.

A utilização de ferramentas tecnológicas para leitura automatizada de confirmações externas, a integração com sistemas contábeis governamentais e a execução de reconciliações em larga escala permitem ao auditor concentrar esforços na análise crítica das exceções efetivamente relevantes. Além disso, contribuem para o fortalecimento da rastreabilidade, da documentação de auditoria e da qualidade das evidências obtidas.

Todavia, a tecnologia não elimina a necessidade de adequado planejamento, supervisão profissional e exercício do julgamento técnico pelo auditor. O sucesso do procedimento depende da conjugação entre aderência aos padrões normativos de auditoria, utilização ética e responsável das ferramentas tecnológicas, manutenção de comunicação efetiva com a entidade auditada e atuação crítica do auditor na validação das conclusões alcançadas.

Por fim, conclui-se que a integração entre normas profissionais, tecnologia, automação e competências humanas representa um caminho relevante para fortalecimento da Auditoria Financeira governamental contemporânea. A adequada execução de testes de detalhes sobre saldos bancários mediante o uso de confirmações externas não apenas contribui para a emissão de opiniões de auditoria mais robustas, mas também fortalece a transparência, a *accountability* e a confiança dos usuários das demonstrações financeiras do setor público.

Como perspectiva para trabalhos futuros, mostra-se relevante avaliar empiricamente a aplicação do fluxo tecnológico proposto neste artigo em auditorias financeiras do setor público, mediante estudos de caso que mensurem seus efeitos sobre o tempo de execução dos procedimentos, a taxa de processamento automatizado das confirmações, a ocorrência de erros na extração de dados e a quantidade e natureza das exceções identificadas.

Também podem ser exploradas comparações entre diferentes soluções tecnológicas para leitura e estruturação das confirmações externas, inclusive modelos de inteligência artificial generativa e técnicas tradicionais de reconhecimento óptico de caracteres. No campo teórico, estudos posteriores podem aprofundar aspectos relacionados à confiabilidade, explicabilidade, segurança da informação, proteção de dados, supervisão humana e governança do uso da inteligência artificial na produção e no tratamento de evidências de auditoria, especialmente quanto aos limites para utilização dos resultados gerados por essas ferramentas como suporte ao julgamento profissional do auditor.



AÇAÍ COM KAHNEMAN: A NECESSIDADE DA IA NO CONTROLE EXTERNO PENSAR DEVAGAR

Jonas Gomes de Sousa (TCE-PA)[1]
Ilana Trombka (Senado Federal)[2]

RESUMO

Este artigo examina, à luz da teoria dos sistemas duplos de Daniel Kahneman, os riscos e as oportunidades que a inteligência artificial generativa impõe à auditoria governamental brasileira, com ênfase no dever normativo de ceticismo profissional do Auditor de Controle Externo. Demonstra-se que modelos de linguagem em modo de geração direta operam de forma análoga ao Sistema 1 (rápido, associativo e sujeito a alucinações), ao passo que ferramentas de pesquisa profunda e modelos com Recompensa por Processo (PRM) emulam o Sistema 2, deliberativo e autocorretivo. Sustenta-se que a adoção passiva de respostas de Sistema 1 viola o dever de ceticismo prescrito nas ISSAIs e nos normativos nacionais de auditoria. A Plataforma açAÍ do TCE-PA é analisada como caso concreto de

1 Auditor de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Pará. É graduado em Economia pela União Pioneira de Integração Social (2012), Especialista em Auditoria Financeira pela Universidade de Brasília (2026), Mestre em Segurança Pública pela Universidade Federal do Pará (2022) e Doutorando em Administração Pública pelo Instituto de Direito Público Brasiliense (2026).
2 Diretora-Geral do Senado Federal. É graduada em Relações Públicas e Mestre em Comunicação Social pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, e Doutora em Administração de Empresas pela Escola de Economia da Fundação Getúlio Vargas.

transição tecnológica responsável. Conclui-se que o ceticismo profissional deve ser reinterpretado no contexto da inteligência artificial como dever de governança algorítmica.

Palavras-chave: inteligência artificial; auditoria governamental; ceticismo profissional; Sistema 1 e Sistema 2; Plataforma açAÍ; TCE-PA.

1 A CONFIANÇA PERIGOSA NAS MÁQUINAS ELOQUENTES

Em 2023, o advogado Steven Schwartz submeteu ao tribunal peças processuais com jurisprudência completamente inexistente com referências plausíveis, bem redigidas, estruturalmente coerentes e absolutamente fictícias. O modelo de inteligência artificial havia "alucinado", ele gerou respostas com a mesma desenvoltura com que produziria análises sofisticadas, porém totalmente fantasiosas.

Para os Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas, esse comportamento não é curiosidade, é risco operacional concreto. Em contextos nos quais a qualidade da evidência e a precisão das referências normativas são pilares inegociáveis da atividade fiscalizatória, um produto de auditoria contaminado por informações incorretas geradas por inteligência artificial pode comprometer a fundamentação de acórdãos, ensejar questionamentos sobre a consistência técnica dos achados e, em última instância, fragilizar a função constitucional de controle externo.

Mais de 60% dos Tribunais de Contas do país já utilizam ferramentas algorítmicas em suas atividades de fiscalização, conforme dados consolidados pelo Instituto Rui Barbosa[3]. A questão não é mais se adotar a tecnologia, mas como fazê-lo sem abdicar daquele que é o requisito fundamental da prática de auditoria: o ceticismo profissional. A resposta, surpreendentemente, talvez possa ser encontrada em um livro de psicologia comportamental, de 2011, do economista Daniel Kahneman, *Rápido e Devagar: Duas Formas de Pensar*[4].

A tese central deste artigo é que a variabilidade qualitativa das respostas de inteligência artificial não é aleatória, ela reflete o modo de operação em que a ferramenta está sendo empregada. Compreender essa distinção não é apenas curiosidade técnica, mas condição para o uso responsável da IA na auditoria pública e para a preservação do dever de ceticismo que os normativos internacionais e nacionais impõem ao Auditor de Controle Externo.

---

3 INSTITUTO RUI BARBOSA. **Inteligência Artificial é uma realidade na maioria dos Tribunais de Contas**. Disponível em: https://irbcontas.org.br/inteligencia-artificial-e-uma-realidades-na-maioria-dos-tribunais-de-contas-e-oficina-apresenta-boas-praticas/. Acesso em: 11 maio 2026.
4 KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar**: Duas Formas de Pensar. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

2 OS SISTEMAS DE KAHNEMAN E OS MODELOS DE IA

Kahneman sistematizou décadas de pesquisa em psicologia cognitiva ao descrever dois modos fundamentais pelos quais a mente humana processa informação. O Sistema 1 opera de forma automática, rápida, associativa e sem esforço consciente. É o sistema que reconhece um rosto familiar, que completa intuitivamente um padrão, que forma impressões instantâneas. Eficiente e indispensável para a navegação cotidiana, ele comete erros sistemáticos, os chamados vieses cognitivos, precisamente porque substitui problemas difíceis por perguntas mais fáceis sem que o usuário perceba. Sua característica mais perigosa é que não sabe o que não sabe, responde com a mesma confiança diante de questões simples e de problemas irresolúveis.

O Sistema 2 é lento, deliberativo, lógico e exige esforço cognitivo consciente, resolve uma equação complexa, avalia criticamente um argumento, compara hipóteses antes de decidir, é confiável, porém custoso. A tensão entre os dois sistemas é a fonte de grande parte dos erros humanos de julgamento, e é precisamente nessa tensão que reside o risco mais crítico do uso irrefletido de inteligência artificial na auditoria.

Os modelos de linguagem de grande escala (do inglês *Large Language Models* - LLMs), em sua operação padrão, funcionam de maneira estruturalmente análoga ao Sistema 1 de Kahneman. Treinados para prever o próximo *token* mais provável dado o contexto anterior, esses modelos geram texto fluente com base em padrões estatísticos aprendidos durante o treinamento, sem consultar bases de dados de fatos verificados e sem revisão lógica intermediária.

O mecanismo induz o modelo ao viés descrito por Kahneman como *WYSIATI* (*What You See Is All There Is* ou em português "o que você vê é tudo o que há"), ou seja, diante de uma consulta sobre conformidade licitatória, o modelo se ancora na proximidade semântica dos termos e gera uma resposta fluida e convincente, porém frequentemente destituída de fundamentação factual coerente. A “alucinação” ou “confabulação”, fenômeno pelo qual o modelo gera informações factualmente incorretas com aparente confiança [5], não é um defeito passageiro a ser corrigido em atualizações futuras, mas consequência estrutural desse modo de operação. Acrescenta-se o problema do conhecimento congelado no tempo, na medida em que os modelos têm data de corte e não acessam normativos publicados após o treinamento, jurisprudência recente dos Tribunais de Contas ou dados orçamentários do exercício corrente, salvo se tais informações forem fornecidas como contexto, buscadas em tempo real ou acessadas por técnica de *RAG*.[6]

---

5 JI, Ziwei *et al. Survey of Hallucination in Natural Language Generation.* ACM Computing Surveys, v. 55, n. 12, 2023.

6 RAG (*Retrieval-Augmented Generationem* ou em português, Geração Aumentada por Recuperação) é uma técnica de IA que conecta Modelos de Linguagem (LLMs) a bases de dados externas. Antes de responder a uma pergunta, a IA busca informações em documentos confiáveis e usa esse contexto real para gerar a resposta, evitando que invente dados.

A revolução tecnológica recente reside no desenvolvimento de modelos deliberativos projetados especificamente para simular o comportamento do Sistema 2. Esses modelos utilizam um espaço de trabalho interno oculto para realizar um encadeamento lógico sequencial antes de apresentar a resposta final ao usuário. Em vez de otimizarem apenas a verossimilhança semântica de curto prazo, analisam diferentes ramificações lógicas, testam premissas intermediárias e checam a consistência interna de suas deduções[7].

As ferramentas de pesquisa profunda, como *deep research*, disponíveis nas versões mais avançadas das principais plataformas de inteligência artificial, representam algo qualitativamente distinto do modo padrão. Nesse modo de operação, o sistema: (i) decompõe a pergunta em subproblemas; (ii) formula e executa múltiplas buscas com refinamentos iterativos; (iii) lê e sintetiza documentos primários; (iv) verifica consistência entre fontes; e (v) produz resposta fundamentada com referências rastreáveis. O processo é mais lento, pode levar minutos em vez de segundos, e computacionalmente mais custoso. Esse comportamento é estruturalmente análogo ao Sistema 2, ou seja, deliberativo, baseado em evidências, com etapas explícitas de verificação e revisão interna, nesse caso a velocidade é sacrificada em nome da confiabilidade.

3 O DEVER DE CETICISMO PROFISSIONAL DO AUDITOR E SUA DIMENSÃO ALGORÍTMICA

O ceticismo profissional não é atributo opcional da boa prática de auditoria, mas um dever normativo expressamente prescrito nos principais referenciais que orientam os Tribunais de Contas. A ISSAI 200 (Princípios Gerais de Auditoria Financeira da INTOSAI) define o ceticismo profissional como uma atitude que inclui mente questionadora, especial atenção a circunstâncias que possam indicar distorções por erro ou fraude, e avaliação crítica das evidências de auditoria.

O auditor deve manter distanciamento profissional, questionar a validade das evidências coletadas e abster-se de aceitar premissas da administração fiscalizada como verdades absolutas sem a devida comprovação documental e empírica. O ceticismo funciona, sob a perspectiva comportamental, como mecanismo cognitivo de desenviesamento, ou seja, bloqueia a tendência humana de aceitar prematuramente explicações confortáveis e parciais da gestão pública.

Essa exigência normativa adquire dimensão inteiramente nova quando a evidência de auditoria é produzida, mediada ou sintetizada por sistemas de inteligência artificial.

7 BROWN, Tom *et al. Language Models are Few-Shot Learners. Advances in Neural Information Processing Systems*, v. 33, 2020.

O auditor que delega a pesquisa normativa ou a análise jurisprudencial a um modelo em modo Sistema 1 sem verificação posterior não está apenas cometendo um erro metodológico, está violando o dever de ceticismo prescrito nos normativos que regem sua atuação.

A analogia de Kahneman revela um risco específico e subestimado na interface entre auditoria e inteligência artificial: o viés de fluência. Textos bem redigidos, coesos e estruturalmente coerentes ativam no leitor humano uma heurística de confiança, se parece articulado e está bem escrito, provavelmente está correto. O Sistema 1 do Auditor de Controle Externo, ao ler a resposta do Sistema 1 da máquina, não dispara alarmes de ceticismo. É uma dupla camada de automatismo que, em conjunto, pode paralisar a função crítica que a auditoria exige.

A periculosidade desse fenômeno reside precisamente na sua invisibilidade, diferentemente de um erro aritmético flagrante em uma planilha, a alucinação de um modelo de linguagem frequentemente não ativa gatilhos cognitivos de alerta. O texto plausível, gramaticalmente correto e estruturalmente coerente, atravessa o filtro de atenção do auditor com naturalidade e é exatamente essa naturalidade que constitui o risco, pois uma evidência obtida de um sistema em modo Sistema 1, sem verificação posterior, pode ser fluente, mas não é confiável.

A releitura do dever de ceticismo à luz da teoria de Kahneman sugere uma reformulação operacional de alta utilidade prática: o ceticismo profissional do auditor, no contexto da inteligência artificial, consiste precisamente em saber quando forçar o engajamento do Sistema 2, tanto o da máquina quanto o próprio. Essa formulação, aparentemente simples, tem implicações profundas.

O auditor deve desenvolver um repertório de situações de risco que disparam, de forma quase reflexa, a adoção de procedimentos de verificação mais robustos, tais como pesquisar o normativo no texto oficial publicado em diário oficial, verificar a ementa do acórdão citado no sistema de jurisprudência do Tribunal, confrontar dados orçamentários com o Sistema Financeiro. Essa postura não é "tecnofobia", é ceticismo metodológico aplicado ao instrumento tecnológico, exatamente como se aplica a qualquer outra fonte de evidência de auditoria.

4 O RISCO DO SISTEMA 1 E OS MODELOS DE RECOMPENSA POR PROCESSO DO SISTEMA 2

A manifestação concreta do risco do Sistema 1 da inteligência artificial distribui-se pelas três fases clássicas da auditoria governamental, exigindo protocolos diferenciados de ceticismo em cada uma delas.

Na fase de planejamento, quando o auditor usa IA para mapear o marco regulatório de uma política pública auditada, uma resposta baseada em treinamento desatualizado pode levar a uma matriz de risco incorreta, deixando vulnerabilidades relevantes fora do escopo do trabalho. O modelo pode, por exemplo, omitir alterações recentes em legislação de licitações, como as decorrentes da Lei Federal nº 14.133/2021 e seus regulamentos posteriores, induzindo o auditor a construir um plano de trabalho fundamentado em referencial normativo superado.

Na fase de execução, quando se utiliza IA para interpretar cláusulas contratuais ou para verificar precedentes de jurisprudência do Tribunal de Contas, uma resposta em modo Sistema 1 pode citar acórdãos com numeração incorreta, atribuir entendimentos equivocados a ementas reais ou omitir enunciados de súmula mais recentes que alteraram o entendimento anteriormente vigente. A contaminação da evidência nessa fase é particularmente grave porque alimenta diretamente os achados de auditoria.

Na fase de elaboração do relatório, quando se usa IA para fundamentar achados, textos plausíveis, porém imprecisos, podem comprometer a solidez técnica do produto final, expondo o trabalho a questionamentos que poderiam ser evitados com o emprego criterioso das ferramentas adequadas. A fluidez da prosa gerada pelo modelo pode mascarar, inclusive do próprio auditor, a ausência de verificação das fontes primárias que deveriam amparar cada conclusão.

Por outro lado, a viabilidade prática do Sistema 2 computacional em ambiente de auditoria depende de como a máquina é treinada a valorizar a verdade e a exatidão lógica. Nos processos tradicionais de refinamento algorítmico, as redes neurais são calibradas por Modelos de Recompensa por Resultado (em inglês *Outcome Reward Models* — ORM), ou seja, se a conclusão estiver certa, o modelo recebe recompensa positiva; se estiver errada, recebe penalização. No entanto, na auditoria do setor público, uma conclusão correta obtida por meio de raciocínio juridicamente nulo ou baseado em premissas financeiras equivocadas é inaceitável. Logo, o acerto fortuito não sana o vício de motivação do ato de controle.

Para solucionar essa lacuna, a engenharia computacional introduziu os Modelos de Recompensa por Processo (em inglês *Process Reward Models* — PRM). Diferentemente dos ORMs, o PRM avalia e pontua individualmente cada uma das etapas intermediárias geradas no espaço de rascunho da máquina. A probabilidade de acerto de uma resposta final deixa de ser uma mera projeção direta e passa a ser condicionada por uma trajetória de passos dedutivos intermediários. Nesse caso, o modelo pondera se cada premissa de fato sustenta a conclusão sob a luz das regras inseridas no contexto, reduzindo de forma expressiva as chances de erro.[8]

8 LIGHTMAN, Hunter *et al. Let's Verify Step by Step. arXiv preprint arXiv*:2305.20050, 2023. Disponível em: arxiv.org. Acesso em: 03 set 2026.

Essa arquitetura baseada em PRMs aproxima-se do equivalente algorítmico do ceticismo profissional, na medida em que o sistema analisa as premissas passo a passo, questiona as correlações fáticas, identifica inconsistências entre os preços praticados e os índices inflacionários, e autodetecta erros antes de consolidar seu veredicto técnico.

Um sistema destituído de PRM, operando em modo Sistema 1, aceitará qualquer documento fiscal ou justificativa editalícia que apresente verossimilhança estatística superficial. O sistema governado por recompensa processual emula digitalmente o ceticismo metodológico que os normativos exigem do auditor.

5 PLATAFORMA açAÍ: O CASO CONCRETO DE TRANSIÇÃO RESPONSÁVEL

A materialização desse debate técnico-cognitivo encontra exemplo concreto e bem-sucedido no Tribunal de Contas do Estado do Pará com o desenvolvimento da Plataforma açAÍ (Aplicações Corporativas Assistidas por Inteligência Artificial)[9]. Concebida em 2024 no âmbito do Plano de Gestão institucional, a Plataforma foi desenvolvida pela Secretaria de Tecnologia da Informação (Setin), com a cooperação de Auditores da Secretaria Geral de Controle Externo e de servidores dos gabinetes dos Conselheiros.

O projeto conquistou o primeiro lugar na categoria "Processo" do 5º Prêmio Inova Servidor do Estado do Pará, destacando-se pela maturidade técnica com que integra Inteligência Artificial e Processamento de Linguagem Natural à rotina de fiscalização da Corte de Contas paraense. A equipe de desenvolvimento estruturou a plataforma como um *hub* unificado de serviços internos seguros. O ecossistema é composto por quatro módulos principais, cada um com perfil cognitivo distinto segundo a classificação de Kahneman, com riscos e mecanismos de controle específicos[10].

O ChatContas 2.0 atua como assistente interativo para consultas textuais em ambientes estritamente controlados, sem transmissão de informações sensíveis para servidores externos. Os Módulos e-TCE e de Bases do Usuário realizam extração automatizada de dados e síntese analítica de peças processuais volumosas. O Extrator de Publicações do Diário Oficial do Estado captura atos oficiais de interesse fiscalizatório por reconhecimento de padrões. O Painel de Licitações ALICE executa cruzamento complexo de dados de editais com preços referenciais e cadastros de fornecedores para mapeamento de riscos.

---

9 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Portal TCE-PA — Plataforma açAÍ.** Disponível em: https://www.tcepa.tc.br/comunicacao/noticias/9834-tce-pa-lanca-plataforma-acai-2-0-com-novas-funcionalidades-e-avanco-no-uso-de-ia . Acesso em: 11 maio 2026.

10 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Portal TCE-PA — Plataforma açAÍ.** Disponível em: https://www.tcepa.tc.br/comunicacao/noticias/8959-plataforma-acai-do-tce-pa-vence-5-premio-inova-servidor. Acesso em: 11 maio 2026.

A Tabela 1 organiza os quatro módulos da Plataforma açAÍ segundo dois eixos analíticos interdependentes: o perfil cognitivo de cada ferramenta, classificado conforme a analogia com os Sistemas de Kahneman, e o conjunto de riscos epistêmicos que essa classificação implica para a atividade de auditoria.

O ChatContas 2.0, embora utilize o motor GPT como base generativa, opera em modo de Geração Aumentada por Recuperação (RAG), o que significa que suas respostas são ancoradas nos documentos internos do TCE-PA, e não no conhecimento estatístico irrestrito do modelo de linguagem subjacente. Esse desenho arquitetural reposiciona o ChatContas em um ponto de transição entre o Sistema 1 e o Sistema 2: a recuperação documental prévia funciona como uma etapa de verificação que disciplina a geração, reduzindo substancialmente o risco de alucinação em relação ao modo puramente autorregressivo. O acesso à internet existe como funcionalidade, mas exige ativação deliberada pelo usuário, gesto que, por si mesmo, constitui um protocolo implícito de ceticismo, ao tornar consciente e registrável a decisão de expandir o escopo das fontes consultadas.

O segundo agrupamento da matriz contempla os Módulos e-TCE e de Bases do Usuário, que realizam compressão semântica de defesas, relatórios e peças processuais volumosas, e o Extrator de Publicações do Diário Oficial, que opera por reconhecimento de padrões nominais e palavras-chave. Nesses casos, o risco cognitivo é mais típico do Sistema 1, pois a síntese automatizada de uma defesa pode omitir tese preliminar processualmente relevante e no caso do extrator, este pode deixar escapar contratações firmadas sob denominações atípicas não catalogadas nos dicionários ontológicos do sistema.

Nesses módulos, o nível de ceticismo recomendado é alto e de natureza estrutural, logo, não basta revisar os resultados positivos entregues pelo sistema, é necessário auditar periodicamente o próprio mecanismo de captura, verificando se o vocabulário de rastreamento acompanha a evolução das práticas administrativas dos jurisdicionados. O ceticismo se desloca, aqui, do produto para o processo de geração do produto.

O Painel ALICE, por sua vez, é o módulo que mais se aproxima do modo Sistema 2, pois seu funcionamento envolve cruzamento complexo de dados de editais com preços referenciais e cadastros de fornecedores, operação que exige múltiplas etapas lógicas intermediárias antes de emitir um alerta de risco. O desafio cognitivo específico desse módulo não é a alucinação, mas a fadiga de alarmes, fenômeno pelo qual a alta frequência de alertas, incluindo falsos positivos gerados por flutuações regionais de preço, induz o auditor a reduzir gradualmente sua atenção crítica a cada novo sinal. A matriz recomenda, por isso, filtros de materialidade e análise contextual obrigatória antes de qualquer escalada investigativa. Em conjunto, os quatro módulos revelam que a governança da Plataforma açAÍ não é uniforme, pois cada ferramenta exige um protocolo de ceticismo calibrado ao seu perfil cognitivo.

Tabela 1 — Matriz de Risco Cognitivo da Plataforma açAÍ do TCE-PA

Módulo	Classificação Cognitiva	Principais Riscos	Mecanismos de Controle	Ceticismo Exigido
ChatContas 2.0	Transição (S1→S2): busca semântica local controlada	Viés de ancoragem; acórdãos descontextualizados ou revogados	Conferência hipertextual; exibição de links e páginas dos acórdãos citados	Alto: verificar fonte primária
Módulos e-TCE / Bases do Usuário	Sistema 1: compressão semântica de defesas e relatórios	Omissão de teses preliminares; simplificação indesejada	Revisão dupla compulsória antes de integrar aos papeis de trabalho	Alto: confrontar com original
Extrator DOE	Sistema 1: extração por palavras-chave e padrões nominais	Falsos negativos; omissão de contratações com termos atípicos	Dicionários ontológicos dinâmicos; amostragem probabilística	Médio: auditoria periódica
Painel ALICE	Sistema 2: cruzamento de editais com preços referenciais	Fadiga de alarmes; falsos positivos por flutuação regional	Filtros de materialidade e relevância antes do alerta às equipes	Médio: análise contextual

Fonte: elaboração própria a partir dos dados do TCE-PA.

A experiência do TCE-PA demonstra, ainda, que a classificação cognitiva dos módulos de inteligência artificial é uma ferramenta concreta de gestão de risco institucional. Ao identificar quais funcionalidades operam predominantemente em modo Sistema 1 e quais se aproximam do Sistema 2, a Corte pode calibrar com precisão os requisitos de revisão humana, os protocolos de verificação e as responsabilidades dos auditores em cada etapa do processo.

6 QUANDO ACIONAR O SISTEMA 2?

Com base na analogia de Kahneman e nas evidências do caso açAÍ, propõe-se a seguir taxonomia para orientar o uso de inteligência artificial em trabalhos de auditoria nos Tribunais de Contas, articulada ao dever de ceticismo normativo.

Para tarefas de baixo risco epistêmico, como redigir comunicações institucionais, estruturar minutas preliminares de ofícios, sumarizar documentos já verificados pelo auditor, gerar ideias iniciais para o planejamento, a resposta rápida do Sistema 1 da inteligência artificial é suficiente e adequada. O custo de um eventual erro é baixo e há revisão humana natural no fluxo do trabalho, o dever de ceticismo permanece ativo, mas pode ser exercido de forma proporcional ao risco.

Para tarefas de alto risco epistêmico, como pesquisa normativa, verificação de jurisprudência dos Tribunais de Contas, análise de dados fiscais complexos, fundamentação técnica de achados de auditoria, o auditor deve adotar protocolo rigoroso: (i) ativar o

modo de pesquisa profunda quando disponível; (ii) fornecer ao modelo os documentos primários relevantes como contexto, em vez de depender exclusivamente do conhecimento treinado; (iii) solicitar explicitamente que o modelo apresente suas fontes e indique incertezas; e (iv) aplicar o próprio Sistema 2 humano sobre a resposta gerada, verificando as referências indicadas nos documentos originais antes de incorporá-las ao produto de auditoria.

Em termos institucionais, recomenda-se que os Tribunais de Contas aprovem resoluções normativas de governança algorítmica que determinem os níveis aceitáveis de erro, garantam a explicabilidade dos modelos empregados e estabeleçam auditorias internas periódicas sobre as bases de dados utilizadas no treinamento. O objetivo é assegurar o respeito aos princípios da transparência ativa e da ampla defesa, coibindo decisões pautadas em raciocínios computacionais de difícil sindicabilidade pelo jurisdicionado, pois a governança algorítmica é, em síntese, a institucionalização do ceticismo.

Recomenda-se, adicionalmente, a formação de equipes híbridas nas quais Auditores de Controle Externo atuem lado a lado com analistas, cientistas e engenheiros de dados. A qualificação técnica deve capacitar o auditor para interagir criticamente com a ferramenta, ensinando-o a construir instruções baseadas em desenviesamento, a ler trajetórias dedutivas intermediárias dos modelos deliberativos e a confrontar resultados algorítmicos com ceticismo metodológico, repelindo a complacência tecnológica.

Os modelos de linguagem são, em essência, máquinas de completar padrões com extraordinária fluência. Quando operam em modo Sistema 1, essa fluência pode mascarar imprecisões fatais para a auditoria. Quando convocados a operar em modo Sistema 2, com pesquisa profunda, acesso a documentos primários, instrução explícita para apresentar incertezas e encadeamento lógico verificável, tornam-se ferramentas analíticas de alto valor para a fiscalização.

A lição derradeira de Kahneman é que os melhores julgamentos não eliminam o Sistema 1, isso seria impossível e indesejável, mas sabem quando acionar o Sistema 2. Para a auditoria de controle externo, essa lição tem uma dimensão normativa adicional, qual seja: acionar o Sistema 2, tanto o da máquina quanto o próprio, não é apenas boa prática, é dever. E essa é, em última instância, uma competência que não pode ser delegada à máquina, pois pertence ao Auditor de Controle Externo.

7 PERSPECTIVAS E TRABALHOS FUTUROS

A contribuição deste artigo é analítica e delimitada, ou seja, a matriz de risco cognitivo apresentada na Tabela 1 classifica os módulos da Plataforma açAÍ a partir da descrição

documental de sua arquitetura e do enquadramento teórico dos sistemas duplos, e não a partir de mensuração empírica de desempenho. Trata-se, portanto, de instrumento de orientação, ainda carente de verificação. O adensamento dessa agenda supõe deslocar a discussão do plano da analogia para o da evidência, o que abre pelo menos quatro frentes de pesquisa.

A primeira frente é experimental e recai sobre o auditor, não sobre a máquina, na medida em que o viés de fluência descrito neste artigo é hipótese comportamental falseável e pode ser submetido a desenho controlado: grupos equivalentes de Auditores de Controle Externo recebem a mesma tarefa de verificação normativa ou jurisprudencial, variando-se apenas o modo de operação da ferramenta (geração direta, de um lado; recuperação documental ou pesquisa profunda com fontes rastreáveis, de outro), com inserção deliberada de erros de referência. Medem-se a taxa de detecção, o tempo despendido e a confiança declarada na resposta. Um desenho dessa natureza permite estimar a magnitude do fenômeno e testar se a dupla camada de automatismo aqui postulada, de fato, reduz a acuidade crítica, e em que proporção.

A segunda frente é a instrumentação da própria plataforma, pois os registros de uso dos módulos permitem construir indicadores auditáveis, tais como a taxa de falsos positivos do Painel ALICE por faixa de materialidade, a curva de decaimento da atenção do auditor em função do volume de alertas recebidos, a frequência efetiva de conferência hipertextual das fontes exibidas pelo ChatContas 2.0 e a taxa de omissão de teses preliminares nas sínteses produzidas pelos módulos e-TCE e de Bases do Usuário, aferida por amostragem probabilística com revisão humana independente. Esse conjunto converte o "ceticismo exigido", hoje formulado como recomendação, em métrica de governança acompanhável ao longo do tempo.

A terceira frente é normativa e comparada, e consiste em mapear as resoluções e políticas de governança algorítmica já editadas pelos Tribunais de Contas brasileiros, identificando convergências quanto a níveis aceitáveis de erro, exigências de explicabilidade e regimes de responsabilidade pelo produto assistido por inteligência artificial. A quarta frente é técnica e consiste em avaliar a viabilidade de treinar Modelos de Recompensa por Processo sobre corpora próprios do controle externo, de modo que a pontuação das etapas intermediárias reflita os padrões de motivação exigidos pela jurisprudência das Cortes de Contas, e não critérios genéricos de coerência.

As quatro frentes convergem para uma linha de pesquisa mais ampla, a da auditoria comportamental aplicada aos Tribunais de Contas, atualmente desenvolvida em tese de doutorado em elaboração por um dos autores[11], que adota a teoria dos sistemas duplos

11 SOUSA, Jonas Gomes de. **Para uma teória da auditoria comportamental.** Tese (Doutorado em Administração Pública) — Instituto de Direito Público Brasiliense, Brasília, em elaboração.

de Kahneman como corrente teórica de referência e propõe o Protocolo de Auditoria Comportamental para Tribunais de Contas (PAC-TC). O protocolo estrutura o diagnóstico de barreiras cognitivas, o desenho de intervenções e a verificação de seus efeitos como etapas de um trabalho de fiscalização, tendo como caso empírico um experimento de campo com desenho A/B conduzido junto a contribuintes em programa estadual de regularização fiscal, no qual a variação do modo de comunicação e da fricção processual produziu diferenças mensuráveis de adesão.

A extensão natural dessa linha, sugerida pelos achados do presente artigo, é voltar o instrumento para dentro da própria organização de controle. O mesmo protocolo que diagnostica vieses e barreiras no comportamento do jurisdicionado pode ser aplicado ao comportamento decisório do auditor em sua interação com sistemas de inteligência artificial, tratando a complacência tecnológica não como falha individual de diligência, mas como barreira comportamental sistemática, passível de diagnóstico, intervenção e mensuração.



FISCALIZAÇÃO DE EMENDAS PARLAMENTARES COM FINALIDADE DEFINIDA: UM RELATO DE EXPERIÊNCIA

Ana Valdizia Costa da Silva (TCE-AC) [1]
Leandro do Amaral de Souza (TCE-AC)[2]

RESUMO

A fiscalização de emendas parlamentares de transferência com finalidade definida passou a exigir maior aprofundamento metodológico dos órgãos de controle em razão do fortalecimento dos mecanismos de transparência e rastreabilidade. Nesse contexto, um trabalho de verificação de conformidade demanda, além da observância à legalidade dos atos, adequada compreensão do objeto fiscalizado, definição do universo auditável, delimitação do escopo, escolha da modalidade processual e seleção dos procedimentos e evidências necessários ao desenvolvimento dos trabalhos. A partir da experiência decorrente da condução de auditorias de conformidade realizadas no exercício de 2025, foram

1 Graduada em direito pela UFAC. Assessora Jurídica do MPAC até 2025. Auditora de Controle Externo do TCE-AC. Coordenadora do Grupo de Trabalho das Emendas Parlamentares Estaduais e Municipais do TCEAC. Pós-graduada em Direito Administrativo e Gestão Pública. Pós-Graduada em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público.
2 Graduado em direito. Pós-graduado em Direito Administrativo e Gestão Pública. Pós-graduado em Auditoria no setor público. Assessor Jurídico da PGEAC até 2014. Conciliador no TJAC até 2022. Auditor de Controle Externo do TCEAC. Membro do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do IRB. Membro do Comitê Técnico de Segurança Pública do IRB.

sistematizadas as etapas adotadas durante o planejamento e a execução da fiscalização, preservando-se o sigilo das informações e dos jurisdicionados envolvidos. A experiência evidenciou que a adequada estruturação dos trabalhos antes da autuação processual contribui para a definição mais precisa do objeto da fiscalização, para a obtenção de evidências suficientes e para a elaboração de relatórios técnicos mais consistentes e com adequadas propostas de encaminhamento, podendo fortalecer a efetividade da atuação do controle externo em matéria de emendas parlamentares.

Palavras-chave: Auditoria de conformidade; Emendas Parlamentares; Controle Externo.

1 INTRODUÇÃO

Antes de iniciar a apresentação da experiência decorrente da realização do processo de fiscalização do controle externo em emendas parlamentares, vale destacar que o presente trabalho integrou um conjunto de três processos iniciais relacionados à fiscalização de transferências parlamentares, ocorridos no exercício de 2025.

Como todo trabalho inaugural, além do resultado processual, que ainda demanda conclusão, a experiência contribuiu para o aprimoramento da atuação dos auditores envolvidos, principalmente no que se refere às técnicas desenvolvidas, aos procedimentos utilizados, à tipologia processual e à definição do escopo.

Nesse contexto, diante das discussões acerca da atuação do controle externo no acompanhamento das emendas parlamentares estaduais, intensificadas após as decisões proferidas na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 854, observa-se que a fiscalização dessa matéria ainda suscita mais questionamentos do que respostas, especialmente no que se refere à definição da metodologia a ser adotada. Assim, considerando a relevância do tema e a necessidade de compartilhar experiências práticas que possam contribuir para o aperfeiçoamento das atividades de fiscalização, o presente relato tem por objetivo apresentar a metodologia desenvolvida a partir da experiência vivenciada nos exercícios de 2025 e 2026, buscando oferecer subsídios que possam orientar futuras atuações do controle externo, inclusive a partir dos desafios e limitações identificados ao longo dos trabalhos.

Em síntese, a Auditoria de Conformidade consiste na avaliação da legalidade dos atos, tomando a legislação como parâmetro de análise das ações, omissões e documentos fiscalizados. Essa perspectiva alinha-se à NBASP 4000, que exige a definição prévia de critérios extraídos da legislação e de referenciais aplicáveis, bem como a obtenção de evidência suficiente e apropriada para sustentar as conclusões do trabalho. Nessa lógica, a metodologia descrita neste artigo parte da adequada delimitação do objeto e do escopo,

de modo a viabilizar a seleção de procedimentos e fontes probatórias compatíveis com o exame de conformidade. Todavia, no que diz respeito à fiscalização das transferências parlamentares, cabe sugerir que a realização de um *checklist* que considere os aspectos legais e normativos envolvidos, figura como um dos procedimentos iniciais, servindo de ponto de partida para conhecimento do objeto e como suporte para as etapas subsequentes do trabalho.

Isso posto, para fins de compartilhamento da experiência, antes mesmo de o auditor iniciar a aplicação dos testes e a avaliação de conformidade, faz-se necessário um profundo entendimento do objeto.

Em auditorias de emendas parlamentares, sejam elas de bancada, de comissão, especiais ou transferências com finalidade definida, além da vasta legislação federal e dos entes subnacionais, o plano de trabalho, a finalidade e a destinação dos recursos tornam-se elementos adicionais de avaliação, ainda que o trabalho tenha como enfoque, por exemplo, a prestação de contas, quando as atividades já tiverem sido realizadas.

À vista disso, faz-se necessário destacar que, na sistemática financeira vigente na República Federativa do Brasil, vigora a perspectiva do orçamento-programa, na qual, além da observância das fases da despesa (planejamento, empenho, liquidação e pagamento), deve haver especial atenção ao atingimento das metas e da finalidade do recurso público. Assim, a simples conferência de documentos, como nota fiscal, lista de empenhos, extratos de credores, REDESIM e procedimentos licitatórios, não se mostra, por si só, suficiente, a depender do escopo do trabalho desenvolvido. Registre-se, ademais, que a realização isolada desses procedimentos não caracteriza, à luz das NBASP/ISSAI, a execução de uma auditoria, seja ela financeira, de conformidade ou operacional, que exige a observância de requisitos normativos próprios de cada modalidade.

Por essas razões, considerando a sensibilidade que envolve as emendas parlamentares, acentuada após a ADPF nº 854, a busca pela correta destinação dos recursos e pelo atingimento das metas deve constituir um dos objetos de verificação nos processos de fiscalização do controle externo.

2 CONHECIMENTO DO UNIVERSO AUDITÁVEL

Diante disso, passa-se ao importante momento do desenvolvimento dos trabalhos de controle externo: conhecer o universo auditável e definir os critérios para escolha das emendas parlamentares.

Esse ponto revela-se essencial, pois orienta diretamente a definição do escopo. A fixação dos critérios de risco demanda atuação conjunta dos auditores e melhor apro-

veitamento do ceticismo profissional da equipe. À luz da NBASP 4000, a etapa possui relevância metodológica, uma vez que a delimitação do universo auditável condiciona a definição do objeto, do escopo e dos critérios de auditoria, viabilizando a escolha de procedimentos adequados e a obtenção de evidência suficiente e apropriada para amparar os achados.

No caso analisado, desenvolveu-se, inicialmente, atividade de inteligência voltada à identificação das Organizações da Sociedade Civil (OSCs) que mais receberam recursos oriundos de emendas parlamentares impositivas, com ênfase nas transferências com finalidade definida. O universo preliminar compunha-se de 474 emendas estaduais referentes ao exercício de 2024, totalizando R$75.524.361,82 empenhados, dos quais R$59.425.161,20 já haviam sido efetivamente pagos. Adotaram-se como critérios de avaliação o montante envolvido e a atuação de entidades privadas como beneficiárias diretas, o que justificou olhar mais atento sobre essas instituições. O levantamento identificou ao menos 29 OSCs ou entidades sem fins lucrativos vinculadas à execução de emendas e 7 órgãos estaduais como principais concedentes, cenário que, embora revelasse dispersão operacional, apresentava concentração material suficiente para orientar a triagem por risco.

As transferências impositivas especiais também merecem atenção destacada, não apenas em razão do apelido de "emendas pix", mas sobretudo porque os recursos são repassados diretamente ao ente federado beneficiado, independentemente de convênio ou instrumento congênere, incorporando-se ao seu patrimônio no momento da efetiva transferência. Nessa modalidade, os valores devem ser aplicados em programações finalísticas de competência do Poder Executivo, vedada sua utilização para pagamento de pessoal e encargos sociais, inativos e pensionistas e para o serviço da dívida, exigindo-se, ainda, que ao menos 70% sejam destinados a despesas de capital, nos termos do art. 166 da Constituição Federal. Já nas transferências com finalidade definida, os recursos permanecem vinculados à programação estabelecida na emenda e devem ser aplicados nas áreas de competência constitucional do ente beneficiário.

Ambas as modalidades, previstas no art. 166-A da Constituição Federal, contam com disciplina infraconstitucional relevante: a Lei Complementar nº 210/2024, que dispõe sobre a execução das emendas parlamentares, e a Portaria Conjunta MGI/MF nº 2/2025[3], que detalha sua operacionalização. Nas hipóteses de execução por OSCs, aplica-se ainda a Lei nº 13.019/2014, que rege os instrumentos de parceria correspondentes.

Observa-se, portanto, que, ao passo que as emendas com finalidade definida despertam atenção em decorrência dos instrumentos de repasse e da entrega dos recursos

3 **Portaria Conjunta Ministério da Gestão e Inovação Digital e Ministério da Fazenda nº 2, de 24/01/2025.**

públicos a instituições privadas, também exigem a observância de extenso normativo federal, tanto no que se refere às atividades quanto à transparência e à rastreabilidade.

As emendas especiais, além dos controles de transparência e rastreabilidade, exigem do controle externo, a depender do escopo do trabalho, atenção quanto ao fim dado ao recurso e ao retorno da programação, partindo-se da premissa de que o Poder Executivo, em tese, conhece o melhor destino do gasto. Não cabe ao controle externo, como "engenheiro da obra pronta", indicar setor diverso para aplicação do recurso, mas verificar a observância dos limites legais e dos princípios da economicidade, eficácia e eficiência, conforme modalidade de auditoria aplicável, evitando ingerências indevidas.

Embora a experiência aqui relatada tenha incidido sobre emendas impositivas na modalidade transferência com finalidade definida, a possibilidade de atuação sobre as transferências especiais não foi afastada. Considerando a expressiva destinação de recursos a despesas de custeio e às áreas de saúde, educação e lazer, buscou-se identificar os entes públicos que mais atuaram como concedentes. A seleção por risco resultou da combinação entre volume financeiro, concentração de recursos e materialidade: na execução estadual, o montante alcançou R$ 39.012.340,18, sendo que os 10 maiores dispêndios corresponderam a R$ 18.924.304,86 (48%); os repasses aos municípios totalizaram R$ 20.412.821,02. Esses dados permitiram dimensionar o universo auditável e orientar a fiscalização para os fluxos mais concentrados e sensíveis.

A atuação concentrou-se, então, nas emendas com finalidade definida, sobretudo após a aplicação do segundo critério mencionado. A escolha da modalidade dependerá das particularidades de cada ente federativo; no caso relatado, foi determinante o crescente aumento da destinação de recursos à execução por OSCs. Assim, embora o universo inicial abrangesse 474 emendas, a etapa preliminar de inteligência reduziu o campo de observação às situações de maior relevância quantitativa e potencial de risco, culminando na avaliação orçamentária dos recursos, do parlamentar autor, da quantidade de emendas e do volume recebido por área de atuação de cada OSC, o que encerrou a primeira fase de avaliação preliminar.

Nota-se que, até esse momento, sequer havia sido definido o escopo da atuação, limitando-se a análise a procedimentos preliminares. A partir deles, foram selecionadas as três secretarias estaduais que receberam os maiores valores decorrentes de emendas parlamentares e que, por meio de termos de fomento, repassaram tais recursos a OSCs. Cada secretaria deu origem a um processo fiscalizatório autônomo, resultando em três auditorias de conformidade distintas.

3 DELIMITAÇÃO DO OBJETO E DO ESCOPO DA FISCALIZAÇÃO

Em um segundo momento, o objeto que será auditado deve estar claramente definido. Do contrário, corre-se o risco de a equipe técnica comprometer a produção do trabalho, uma vez que analisar todo o ciclo da emenda em uma mesma fiscalização pode, em determinadas situações, revelar-se contraproducente. É possível categorizar os ciclos das emendas parlamentares em: a) orçamentário; b) financeiro; c) execução interna; d) execução externa (operacional); e) prestação de contas.

Cumpre registrar que os Tribunais de Contas, sem incorrer em ingerência indevida, dispõem de matérias relevantes a serem apreciadas em cada uma das fases elencadas, cujo volume e complexidade justificam, inclusive, a instauração de processos autônomos, dada a variedade de pontos sensíveis envolvidos. Nas fases de execução interna e externa, em particular, merece atenção reforçada a atuação do ente jurisdicionado no monitoramento e na gestão dos recursos, isto é, o exercício do controle interno em sentido lato.

Nesse sentido, vale rememorar a decisão proferida pelo Ministro Flávio Dino, do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual as emendas parlamentares devem ser controladas desde a fase orçamentária até a fase financeira. Embora a fase orçamentária não tenha integrado o escopo do trabalho realizado em 2025, na experiência do TCE/AC, mostra-se viável, e instigante, a instauração de trabalhos específicos já nesse momento, durante a elaboração da Lei Orçamentária Anual e das respectivas emendas parlamentares.

4 DEFINIÇÃO DA MODALIDADE PROCESSUAL

Nesta etapa, no TCE/AC, cabe à equipe definir o instrumento processual mais adequado à emenda selecionada, escolha que dependerá da fase a ser fiscalizada. No Tribunal de Contas do Estado do Acre, a inspeção, assim como a auditoria, configura tipo processual vinculado, e não procedimento isolado, como usualmente se registra na doutrina e nas normas técnicas.

A experiência revelou, inclusive, situações em que se mostrou pertinente converter a inspeção em auditoria no curso do processo, providência que, embora não seja simplificada em razão das fases exigidas, reforça a recomendação de que, mesmo em processos de menor complexidade, seja elaborada matriz de planejamento como parâmetro interno e papel de trabalho da equipe, evitando o distanciamento do objeto e como delimitação do escopo.

Quanto à modalidade adotada, utilizou-se a Auditoria de Conformidade em 2025. No presente exercício, até a elaboração deste artigo, optou-se por processos de inspeção sobre as emendas selecionadas, dada a maior dinamicidade exigida pelos trabalhos em curso, cujas execuções financeiras ainda se encontram em andamento.

Ou seja, no TCE/AC a definição do tipo processual depende da fase em que a emenda se encontra. Ademais, a equipe técnica é orientada a levar em consideração possíveis achados que possam justificar desde um direcionamento pedagógico ao gestor até o apontamento de irregularidade passível de penalidade.

Nesse contexto, cumpre destacar que, além da legislação vigente, o teor da decisão proferida na ADPF n.º 854 pode ser utilizado como questão de auditoria, tanto em trabalhos amplos quanto em processos voltados à execução de emendas específicas.

No TCE/AC, para nortear a escolha do tipo processual, existem algumas hipóteses. Caso a emenda ainda se encontre na fase orçamentária, com o recurso em posse do Executivo, revela-se pertinente a instauração de processo de acompanhamento da execução interna, com foco nas cautelas adotadas pela entidade concedente na seleção da OSC executora. Se a emenda já estiver na fase de execução externa, mostra-se cabível a inspeção destinada a verificar o cumprimento do instrumento de parceria — por exemplo, o termo de fomento — e a atuação da equipe de monitoramento da entidade pública. Por fim, tratando-se de emenda já executada, a atuação poderá concentrar-se na tempestividade e conformidade da prestação de contas, na diligência da entidade pública e, conforme o objeto, na busca de indícios ou provas quanto à efetiva aplicação do recurso na finalidade definida.

Tais cenários representaram um aprendizado para o TCE/AC, pois reforçaram a necessidade de a equipe técnica conhecer previamente o seu objeto. Reside aí o primeiro aperfeiçoamento identificado a partir da experiência de 2025: o conhecimento prévio da natureza da emenda, de seu objeto, do plano de trabalho e dos critérios mínimos, desvinculado da autuação processual, uma vez que as questões de auditoria tendem a variar conforme o escopo, ainda que se trate do mesmo objeto.

Naquele exercício, a Auditoria de Conformidade inspirou-se na abordagem adotada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na Ação Integrada de Fiscalização das Transferências Especiais (Ação 48 da Rede Integrar), organizando-se em três eixos analíticos: (i) transparência; (ii) rastreabilidade e (iii) identificação de falhas ou impropriedades sistêmicas ou recorrentes. Registre-se, contudo, que a utilização de matriz elaborada por outro órgão deve ser objeto de avaliação quanto à realidade operacional e à capacidade institucional do Tribunal, sob pena de inviabilizar a adequada execução do trabalho.

Por fim, quanto à delimitação do objeto — sobretudo na elaboração da matriz de planejamento, mesmo em processos que não configurem auditoria —, cabe assinalar que o recorte bem definido, especialmente quanto à fase examinada, não constitui limitador ou prejuízo à atuação do controle externo.

5 DEFINIÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO E DAS EVIDÊNCIAS

Pois bem, conhecida e definida a emenda, determinado o objeto e a fase a ser avaliada, realizado o corte temporal, o próximo passo consiste na escolha dos procedimentos adotados e dos testes a serem realizados no curso do processo.

A aplicação de questionários, visita *in loco* e testes de observância, substantivos ou de detalhes são instrumentos importantes quando se busca fiscalizar o planejamento e a execução físico-financeira de emendas parlamentares. Todavia, a depender da quantidade de recursos envolvidos e do objeto a ser fiscalizado, faz-se necessária a aplicação de testes por amostragem, estatística ou não.

Nesse ponto, embora, por vezes, atribua-se maior relevância à amostragem estatística, por conferir maior segurança quanto à inexistência de viés na avaliação, a utilização da amostragem não estatística, valendo-se da experiência da área técnica, constitui importante instrumento no momento da fiscalização de emendas.

Ainda nesse contexto de definição de procedimentos e testes, tratando-se de emendas parlamentares, revelou-se crucial, como questão de auditoria, a transparência e a rastreabilidade das emendas, cuja publicização ativa deve ocorrer desde a fase orçamentária. A existência de portais transparentes, aliada ao cumprimento da decisão proferida na ADPF n.º 854, é medida essencial para conferir agilidade ao controle externo e constitui exigência obrigatória em qualquer trabalho de fiscalização.

A título ilustrativo, nos trabalhos iniciais de 2025 sobre emendas parlamentares estaduais, os documentos referentes à OSC, ao plano de trabalho e ao espelho da emenda foram requisitados à entidade concedente. Já no processo de certificação do Estado do Acre conduzido pelo TCE/AC, tais documentos foram extraídos diretamente do Portal da Transparência do Poder Executivo, viabilizando análises pré-processuais, sem necessidade de requisição.

Dessa forma, como se observou ao longo das seções anteriores, com o propósito de sistematizar a fiscalização das emendas parlamentares com finalidade definida, o ciclo da emenda pode ser decomposto em cinco fases analíticas:

Quadro 1 – *Framework* das cinco fases do ciclo da emenda parlamentar com finalidade definida, aplicável ao TCE/AC em 2025

Fase do ciclo	Questões de auditoria típicas	Modalidade processual mais adequada	Fontes de evidência típicas
Orçamentário	Verificar se a emenda foi corretamente classificada, se a finalidade definida está compatível com a programação orçamentária e se há transparência e rastreabilidade desde a origem.	**Auditoria**	Lei Orçamentária Anual, espelho da emenda, atos legislativos, registros orçamentários, Portal da Transparência, normativos aplicáveis.

Fase do ciclo	Questões de auditoria típicas	Modalidade processual mais adequada	Fontes de evidência típicas
Financeiro	Examinar se o repasse observou a finalidade definida, se o fluxo do recurso é rastreável e se os pagamentos permitem identificar a destinação e a regularidade da execução financeira.	**Inspeção**	Empenhos, liquidações,pagamentos, ordens bancárias, extratos, registros contábeis e financeiros, Portal da Transparência.
Execução interna	Avaliar se o ente concedente adotou cautelas na escolha da OSC, se definiu fluxos e rotinas de controle e se o monitoramento administrativo foi adequadamente estruturado.	**Inspeção**	Plano de trabalho, atos administrativos, normativos internos, documentos preparatórios, fluxos de controle, questionários, análise documental.
Execução externa (operacional)	Verificar se o objeto pactuado está sendo executado conforme o instrumento de parceria, se há aderência entre execução física e financeira e se a equipe de monitoramento acompanha adequadamente a execução.	**Inspeção**	Termo de fomento ou instrumento congênere, relatórios de monitoramento, documentos da OSC, visitas *in loco*, testes de observância, amostragens.
Prestação de contas	Verificar a tempestividade da prestação de contas, a conformidade dos documentos apresentados, a demonstração do cumprimento da finalidade definida e a atuação diligente do ente público na análise das contas.	**Inspeção/ Auditoria**	Processo de prestação de contas, relatórios, comprovantes, pareceres técnicos, documentos fiscais, registros do acompanhamento anterior.

Fonte: elaboração própria.

Cumpre registrar que a indicação da modalidade processual possui caráter predominantemente orientativo e aplicável à experiência do TCE/AC, devendo ser ajustada em função do objeto delimitado, do estágio em que a emenda se encontra, da complexidade dos achados e da capacidade operacional do Tribunal de Contas.

6 ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO TÉCNICO E CONSOLIDAÇÃO DOS ACHADOS

No que tange à elaboração do Relatório de Análise Técnica, é corolário lógico que cada Corte de Contas possui sua própria estrutura, de modo que a análise, as irregularidades identificadas e as propostas de encaminhamento guardarão relação direta com o julgamento profissional exercido pela equipe de auditores, informado pelo ceticismo que a atividade fiscalizatória exige. Não se trata, portanto, de reconhecer estilos distintos de atuação — pedagógico ou punitivo-sancionador —, mas de assegurar que auditores devidamente capacitados exerçam esse julgamento de forma consistente, tendo como objetivo comum que o trabalho técnico se traduza em informações mais fidedignas ao cidadão, em números que reflitam a realidade da gestão pública e, no caso da auditoria de conformidade, em atos efetivamente conformes ao ordenamento jurídico. Os trabalhos de conformidade devem ainda, no caso de irregularidades, emitir propostas de encami-

nhamento, cujo objetivo é reforçar o cumprimento, pelos gestores, de normas identificadas no trabalho como violadas.

Com relação à execução propriamente dita do relatório de instrução, a delimitação do objeto, as evidências e as responsabilidades devem ser devidamente apresentadas. Antecedido por uma matriz de achados, suas causas e efeitos, propostas de encaminhamento e direcionamento para a responsabilização dos agentes, se for o caso, em procedimento adequado.

7 CONCLUSÃO

À vista do exposto, verifica-se que a fiscalização de emendas parlamentares, especialmente na modalidade transferência com finalidade definida, demanda do controle externo atuação que ultrapassa a simples conferência documental, exigindo compreensão prévia do objeto, do plano de trabalho, da fase em que se encontra a emenda e da finalidade pública a ser atingida. A experiência relatada buscou demonstrar que a adequada delimitação do universo auditável, do objeto, do escopo e dos procedimentos de fiscalização constitui etapa indispensável para conferir utilidade, coerência e efetividade à atuação da equipe técnica.

Do mesmo modo, observou-se que a transparência e a rastreabilidade das emendas parlamentares se apresentam como pressupostos relevantes para a atuação eficiente do controle externo, na medida em que viabilizam análises preliminares mais céleres e qualificadas. Ao final, a experiência desenvolvida em 2025 permitiu ao TCE/AC não apenas a instauração dos processos fiscalizatórios, mas também o aprimoramento das técnicas de atuação, revelando que o conhecimento prévio da matéria, a definição clara do escopo e a adequada consolidação dos achados representam medidas essenciais para o aperfeiçoamento do controle externo sobre as transferências parlamentares.[4]

4 Referências:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 jul. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 210, de 25 de novembro de 2024.** Dispõe sobre a proposição e a execução de emendas parlamentares na lei orçamentária anual; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp210.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014.** Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e nº 9.790, de 23 de março de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm. Acesso em: 6 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 854.** Relator: Ministro Flávio Dino. Brasília, DF. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6199750. Acesso em: 03 jul. 2026.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 4000:** Norma para Auditoria de Conformidade. Brasília, DF: Instituto Rui Barbosa, 2021. Disponível em: https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-4000-Norma-de-Auditoria-de-Conformidade.pdf. Acesso em: 15 jul. 2026.



PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NOS MUNICÍPIOS BAIANOS: ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO E DESAFIOS PARA A AUDITORIA FINANCEIRA

Leonice Silva de Oliveira (TCM-BA)[1]

RESUMO

Este artigo examina o problema da defasagem na adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) pelos municípios do estado da Bahia, cuja implantação tempestiva é condição essencial para que as demonstrações contábeis reflitam a real situação econômico-financeira dos entes públicos e permitam a condução de auditorias financeiras efetivas. O objetivo é verificar o estágio de implantação dos PCP com prazos expirados até 2024 e identificar os obstáculos que retardam esse processo, subsidiando a estruturação do setor de auditoria financeira do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA). Mediante levantamento realizado em outubro de 2024, com 276 municípios respondentes (66,19% do total), verificou-se que 76,45% deles apresentam Índice de Evolução na Implantação dos PCP (IEIPCP) inferior a 60%, e 5,43% sequer

1 Auditora de Controle Externo e Instrutora do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM_BA), onde atua desde 2006, integrando também o Centro de Estudos de Auditoria Financeira (CENAFIN) do Tribunal. Exerceu a função de Chefe da 2ª Divisão de Controle Externo no TCM. Também atuou como docente em cursos de graduação nas áreas de Ciências Contábeis e Administração. É graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) e possui especializações, entre outras áreas, em Auditoria Financeira, em Gestão, Governança e Gestão Pública e em Controladoria e Auditoria de Contas Públicas Municipais. É autora de trabalhos e publicações sobre controle interno, consórcios públicos e políticas públicas, incluindo capítulos publicados nas obras Os Tribunais de Contas e as Políticas Públicas e Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Estudos e Práticas.

iniciaram qualquer procedimento, mesmo aqueles com prazo expirado desde 2015. As principais dificuldades relatadas foram a falta de pessoal capacitado, a ausência de integração de sistemas e a escassez de recursos financeiros. Conclui-se que os municípios baianos enfrentam elevado atraso na adoção das normas contábeis patrimoniais, sendo necessários investimentos em capacitação, reestruturação dos sistemas informatizados e atuação mais intensa do TCM-BA como agente estratégico na melhoria da informação contida nas demonstrações contábeis.

Palavras-chave: procedimentos contábeis patrimoniais; auditoria financeira; municípios baianos; TCM-BA.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública brasileira passou por profunda transformação a partir de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), dando início ao processo de convergência aos padrões internacionais. O enfoque orçamentário, que até então dominava o registro contábil público (basicamente voltado para o conteúdo do art. 35 da Lei nº 4.320/1964[2], costumeiramente chamado de "regime misto"), passou a coexistir com o enfoque patrimonial, exigindo o reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas no momento de ocorrência do fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento (registros contábeis com base no regime de competência).

Sendo assim, informações que antes não integravam as contas públicas passaram a ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações contábeis do período ao qual se referem, a exemplo do reconhecimento de créditos a receber, da depreciação de bens e das provisões, gerando benefícios para os gestores públicos na medida em que as informações contábeis se tornam dados mais completos para a tomada de decisões, o controle dos processos e o acompanhamento das políticas de governo, contribuindo na economicidade e eficiência na alocação dos recursos públicos.

Para viabilizar essa transição de forma gradual, tendo em vista que uma mudança dessa magnitude se mostrava inviável para ser realizada de uma só vez, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), editou a Portaria STN n.º 548/2015[3], posteriormente alterada

2 BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1964.

3 SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015 – Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vista à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.**

pela Portaria STN nº 10.300/2022[4], estabelecendo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), com cronogramas diferenciados conforme o porte do município. Até o exercício de 2024, ano da realização desta pesquisa, quinze procedimentos já se encontravam com os prazos expirados, inclusive para os municípios de até 50.000 habitantes.

De outro lado, cada vez mais vem se fortalecendo nos Tribunais de Contas brasileiros a visão da importância da auditoria financeira como instrumento de eficiência no processo de controle externo das contas públicas devido ao objetivo principal da auditoria financeira de obter segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes,[5] de modo que estas demonstrações reflitam, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio e os resultados do período[6], podendo servir de matéria-prima para as auditorias operacionais e de conformidade, e permitindo aprimorar o controle realizado por estes órgãos, os quais passam a ter foco não somente na detecção de fraudes, apropriação indébita e outras ações que lesam o erário mas, também, na prevenção, apuração e correção de falhas, má gestão, desperdício e desconformidade, proporcionando maior confiança aos usuários das informações contábeis e contribuindo para a boa governança através do bom desempenho dos serviços públicos e maior transparência[7].

Considerando que, sem a adoção plena dos PCPs, o objetivo da auditoria financeira, buscando a verificação da conformidade dos registros contábeis, prezando pela transparência, fidedignidade e tempestividade dos dados, fica comprometido, o problema que motiva esta pesquisa pode ser assim enunciado: é possível afirmar que os municípios baianos já implantaram os procedimentos contábeis patrimoniais que estão com os prazos limite de implantação já expirados? A relevância da questão é amplificada pelo processo de reestruturação das unidades de controle externo no âmbito do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM-BA), que prevê a criação de uma unidade específica de auditoria financeira — modalidade que, para ser efetiva, pressupõe demonstrações contábeis que retratem fidedignamente o patrimônio dos entes fiscalizados.

---

4 SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Brasil). Portaria nº 10.300, de 1º de dezembro de 2022. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vista à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Altera a Portaria nº 548/2015.

5 INTOSAI. ISSAI 200: Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. Tradução do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2017.

6 GONÇALVES, Guilherme C. *et al.* Auditoria no setor público. Porto Alegre: SAGAH, 2019.

7 DUTRA, Tiago A. de G. 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, mai./ago. 2014. Disponível em: https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/43. Acesso em: 13 fev. 2024.

Sendo assim, o objetivo primário deste estudo é o de verificar o estágio atual de implantação dos PCPs com prazos expirados nas prefeituras baianas; e o objetivo secundário é o de identificar as dificuldades, porventura, enfrentadas pelos municípios, e assim contribuir no estabelecimento dos primeiros passos a serem adotados pela futura unidade responsável pelas auditorias financeiras do TCM-BA, além de ações que necessitam ser realizadas pelos gestores e contadores públicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

A Lei nº 4.320/1964 constituiu o marco legislativo da contabilidade pública brasileira, ao estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados. Apesar de prever registros patrimoniais, sua interpretação foi historicamente dominada pelo enfoque orçamentário, com adoção do chamado regime misto — receitas reconhecidas no recebimento e despesas no empenho.

Com a convergência aos padrões internacionais, iniciada em 2000 com a criação do grupo assessor para o desenvolvimento de normas contábeis do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), culminando na edição do conjunto de onze normas que compõem as NBCASP e na edição, pela STN, do MCASP, da Portaria nº 634/2013 (implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP) e das Portarias nº 548/2015, 10.300/2022 e 1.569/2023 (estabelecimento dos prazos limite para implantação dos PCP), de observância obrigatória para todos os entes federados, o regime de competência patrimonial passou a ser a regra para os registros relativos ao patrimônio público. Situações antes ausentes das contas públicas — como a depreciação de bens, o reconhecimento por competência das despesas com provisões de férias e 13.º salário, o passivo atuarial previdenciário e os ajustes para perdas na dívida ativa — tornaram-se obrigatórias, refletindo com maior precisão a situação econômico-financeira dos entes.

Pesquisas anteriores demonstram que a implantação dos PCP ainda é insatisfatória em boa parte do Brasil. Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022)[8] constataram que o índice médio do nível de evidenciação dos PCP (IEA-PIPCP) nos municípios brasileiros evoluiu de apenas 32,42% em 2015 para 34,9% em 2017, associando resultados mais favoráveis a municípios com maior população, IDH mais elevado e existência de controle interno estruturado. Silva, F. (2020)[9] identificou baixo índice de implantação nas

8 PICCINI, Allan J.; BEZERRA FILHO, João E.; MARQUES, Luciane R. Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. **Sinergia: Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis**, Rio Grande, v. 26, n. 1, p. 49–62, jan./jun.2022. Disponível em: https://doi.org/10.17648/2236-7608-v26n1-12576. Acesso em: 25 jan. 2024.

9 SILVA, Flávia de A. e (coord.). A implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais feita pelas entidades mineiras. **Revista TCE-MG**, Belo Horizonte, v. 38, n. 1, p. 134–161, jan./jun. 2020. Disponível em: https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/444. Acesso em: 10 jan. 2024.

entidades mineiras, com destaque para a necessidade de conscientização dos gestores máximos. A pesquisa realizada por Oliveira e Xavier Júnior (2022)[10], que teve base nos estudos de Piccini, Bezerra Filho e Marques (2022), concluiu que houve uma evolução do IEA-PIPCP nas capitais brasileiras no exercício de 2020, com Belo Horizonte liderando o ranking com 95% de evidenciação. Em relação às regiões brasileiras, a região com maior índice foi a Região Sudeste (86,25%), enquanto a Região Centro-Oeste apresentou o menor resultado (56,67%).

3 METODOLOGIA

A pesquisa adotou abordagem quantitativa descritiva, com delineamento de levantamento. O instrumento de coleta de dados foi um questionário estruturado, encaminhado por ofício do Presidente do TCM-BA, aos controladores de todos os 417 municípios baianos, através de e-mail com *link* do questionário em plataforma digital, com solicitação de que fosse respondido no período de 01 a 11 de outubro de 2024, preferencialmente pelos contadores dos municípios.

O questionário foi composto de 33 questões fechadas[11], cobrindo os 15 PCP com prazos expirados até a data de 01/01/2024 (apresentados por ordem cronológica na Tabela 1), distribuídos em uma escala de implantação com seis níveis: (a) não existem elementos dessa natureza – não se aplica por ausência da situação a ser contabilizada; (b) não implementado – não foi iniciado estudos sobre o PCP; (c) estágio inicial – o estudo sobre o PCP foi iniciado e foi formado grupo para levantamento dos dados; (d) estágio intermediário – foi iniciado o levantamento dos dados e realizado o mapeamento dos processos; (e) estágio avançado – o levantamento foi praticamente concluído e foi realizada adaptação de sistemas; (f) implementado – os dados estão sendo gerados e reconhecidos/evidenciados nos sistemas. Adicionalmente, foi incluída uma questão aberta facultativa sobre as dificuldades relatadas pelos respondentes para a implantação dos PCPs.

10 OLIVEIRA, Mariana F. de; XAVIER JÚNIOR, Antônio E. **Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: um estudo do nível de evidenciação nas capitais brasileiras.** 2022. 23f. (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade Federal Rural do Semi-Árido-UFERSA, Mossoró. Disponível em: https://repositorio.ufersa.edu.br/handle/prefix/8586. Acesso em: 26 jun. 2024.

11 Com base na escala utilizada no estudo realizado por Silva, F. (2020).

Tabela 1 – PCPs com prazos de implantação expirados até 2024

Procedimento Contábil Patrimonial	Municípios > 50 mil habitantes	Municípios ≤ 50 mil habitantes
Dívida Ativa tributária e não tributária e ajustes para perdas	Imediato (2015)	Imediato (2015)
Provisão atuarial do RPPS	Imediato (2015)	Imediato (2015)
Obrigações com fornecedores por competência	01/01/2016	01/01/2016
Demais créditos a receber (exceto tributários, previdenciários e contribuições)	01/01/2018	01/01/2019
Obrigações por competência – benefícios a empregados (13.º salário, férias)	01/01/2018	01/01/2019
Provisões por competência	01/01/2020	01/01/2021
Ativos e passivos contingentes	01/01/2020	01/01/2021
Bens móveis e imóveis – depreciação, reavaliação e valor recuperável	01/01/2020	01/01/2021
Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais mobiliárias	01/01/2020	01/01/2021
Investimentos permanentes e ajustes	01/01/2020	01/01/2021
Créditos tributários e de contribuições (exceto previdenciários)	01/01/2021	01/01/2022
Créditos previdenciários	01/01/2021	01/01/2022
Bens intangíveis – softwares, marcas, patentes, licenças	01/01/2021	01/01/2022
Estoques	01/01/2022	01/01/2023
Bens de infraestrutura – depreciação, reavaliação e valor recuperável	01/01/2023	01/01/2024

Fonte: Elaboração própria, com base na Portaria STN n.º 548/2015 e na Portaria STN n.º 10.300/2022.

Para avaliação do desempenho dos municípios baianos, com base nas respostas obtidas, foi proposto o **Índice de Evolução na Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEIPCP)**, permitindo classificar os municípios em faixas de desempenho e direcionar as ações prioritárias do TCM-BA, sendo calculado pela fórmula:

$$\mathbf{IEIPCP = P / T \times 100}$$

onde **P** é a pontuação obtida (não implementado = 0; inicial = 1; intermediário = 2; avançado = 3; implementado = 4) e **T** é a pontuação máxima aplicável ao conjunto de questões avaliadas (O valor inicial de T é de 132 pontos [33 questões x 4 pontos], sendo reduzido em 4 pontos para cada questão cuja resposta seja "não existem elementos dessa natureza". Desta forma, T não constitui um valor fixo, devendo ser recalculado em cada avaliação de acordo com o número de questões aplicáveis. As respostas "não existem elementos dessa natureza" são, portanto, consideradas situações neutras, não compondo nem a pontuação obtida nem a pontuação máxima utilizada no cálculo do índice.)

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 ESTÁGIO DE IMPLANTAÇÃO POR PROCEDIMENTO

Foram obtidas respostas válidas de 276 municípios, correspondendo a **66,19%** do universo, abrangendo todas as mesorregiões baianas[12] e todos os portes populacionais[13], o que confere ampla abrangência à pesquisa e reforça a relevância dos resultados para a avaliação dos PCPs nos municípios baianos.

Os resultados revelam elevado atraso na implementação dos PCPs, sobretudo nos procedimentos de reconhecimento e mensuração de passivos, de ajustes para perdas e de bens de infraestrutura. Destacam-se a Dívida Ativa, cujo prazo de implementação era imediato desde 2015, e os procedimentos relativos a benefícios a empregados e provisões por competência. A ausência ou insuficiência desses registros compromete a adequada evidenciação dos ativos e passivos e a representação fidedigna da situação patrimonial dos municípios.

Quanto aos ativos, observa-se implementação desigual dos procedimentos de reconhecimento e mensuração dos bens móveis e imóveis, especialmente depreciação, reavaliação e redução ao valor recuperável. A situação é mais crítica nos bens de infraestrutura, sobretudo quanto ao reconhecimento e à mensuração do valor recuperável. A Tabela 2 sintetiza os resultados e evidencia a necessidade de intensificar as medidas de implementação e aprimorar a qualidade das informações patrimoniais produzidas pelos municípios baianos.

Tabela 2 – Percentual de atraso na implantação dos PCPs relativo aos municípios respondentes

PCP	% atraso	PCP	% atraso
Dívida Ativa	46,74%	Bens móveis e imóveis	40,94%
Ajustes para perdas – Dívida Ativa	81,88%	Depreciação – Bens móveis e imóveis	63,04%
Obrigação Fornecedores por competência	61,23%	Reavaliação – Bens móveis e imóveis	83,33%
Empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais mobiliárias	51,81%	Ajuste para perdas – Bens móveis e imóveis	89,49%
Obrigações benefícios a empregados por competência	76,45%	Bens de infraestrutura	66,30%
Provisões por competência	86,23%	Redução ao valor recuperável – Bens de infraestrutura	84,78%

Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa (out./2024).

12 Sul, Centro-Sul, Centro-Oeste, Extremo-Oeste, Nordeste, Metropolitana de Salvador e Vale Sanfranciscano – Disponível em: https://geogeral.com/h/m/b/brba.htm.
13 Muito Pequeno, Pequeno, Médio e Grande – https://iegm.tcm.ba.gov.br/publico/.

4.2 ÍNDICE DE EVOLUÇÃO NA IMPLANTAÇÃO DOS PCPS (IEIPCP)

A Tabela 3 sintetiza a distribuição dos municípios por faixa do IEIPCP. Os resultados demonstraram que, dos municípios respondentes, somente 8 municípios (2,90%) atingiram 100% de implantação. Em contraste, 76,45% apresentaram índice abaixo de 60% e 15 municípios (5,43%) apresentaram IEIPCP igual a zero — isto é, não iniciaram a implementação de nenhum PCP, mesmo daqueles que já deveriam ter sido implementados desde o ano de 2015.

Tabela 3 – Distribuição dos municípios respondentes por faixa do IEIPCP

Faixa do IEIPCP	Número de Municípios	% do Total
0% (nenhum PCP iniciado)	15	5,43%
Acima de 0% até 20%	50	18,12%
Acima de 20% até 40%	46	16,67%
Acima de 40% até 60%	100	36,23%
Acima de 60% até 80%	41	14,86%
Acima de 80% e abaixo de 100%	16	5,80%
100% (todos os PCP implantados)	8	2,90%
Total	**276**	**100%**

Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa (out./2024).

O desempenho dos melhores colocados evidencia que a plena implantação é viável, considerando que municípios de pequeno porte das mesorregiões Centro-Sul, Sul e Extremo Oeste, atingiram IEIPCP de 100%. Isso sugere que fatores organizacionais e de gestão, e não apenas o porte ou a disponibilidade de recursos, determinam o sucesso na adoção dos PCP.

4.3 DIFICULDADES RELATADAS

Do total de respondentes, 69,2% relataram dificuldades no processo de implementação dos PCP, sendo as mais recorrentes a deficiência na capacitação de servidores para operar os novos procedimentos contábeis, a deficiência de integração entre os sistemas informatizados, as deficiências de estrutura da administração e de normas e fluxo processuais e a escassez de recursos financeiros para capacitação e atualização tecnológica. Com menor frequência, foram mencionados a resistência à mudança de cultura (dificuldades de adaptação), o reduzido quadro de servidores, a falta de controles internos estruturados, a falta de compreensão da alta gestão sobre a importância dos PCP e as restrições típicas do último ano de mandato.

Apenas 2,54% dos respondentes declararam não ter encontrado dificuldades, e 28,26% não responderam à questão aberta. A convergência dos relatos com os achados de pesquisas realizadas em outros estudos reforça que os obstáculos identificados são de natureza estrutural, transcendendo especificidades regionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados evidenciam elevado grau de atraso na implantação dos PCPs nos municípios baianos: 76,45% dos respondentes apresentam IEIPCP abaixo de 60% e 5,43% não iniciaram qualquer procedimento. As principais dificuldades relacionam-se à capacitação dos servidores e à integração dos sistemas, reproduzindo padrões identificados em estudos anteriores realizados em períodos diversos e entes de esferas e estados diferentes.

Para os gestores municipais, os resultados apontam a necessidade prioritária de investir em capacitação técnica dos servidores municipais, de reestruturar os setores e de integrar os sistemas informatizados para que os registros contábeis sejam completos, fidedignos e tempestivos, contribuindo para maior controle dos bens, redução de riscos fiscais, melhoria na prestação de contas e aumento de eficiência no uso dos recursos públicos.

Para o TCM-BA, sugere-se a adoção do IEIPCP como instrumento de monitoramento contínuo, permitindo priorizar os municípios com maior defasagem, a intensificação das ações de capacitação por meio da Escola de Contas, a elaboração de orientações técnicas e a estruturação da unidade de auditoria financeira, prezando pela fidedignidade das informações contidas nas demonstrações contábeis disponibilizadas nas prestações de contas.

Como limitação, a pesquisa baseou-se exclusivamente nas respostas ao questionário, sem confronto com dados documentais, estratégia adotada para ampliar a participação e obter uma visão geral da situação. Além disso, a ausência de resposta de 33,81% dos municípios pode introduzir viés nos resultados, caso estes apresentem características distintas, inclusive quanto ao nível de implementação dos PCPs. Sugere-se, em pesquisas futuras, a obtenção do IEIPCP mediante análise dos demonstrativos contábeis, principalmente dos municípios não respondentes, de modo a verificar essa possível influência e aprimorar a avaliação.



CONTROLE EXTERNO E PROTEÇÃO SOCIAL DE ALTA COMPLEXIDADE: ESTUDO DE CASO DO TCE/SC SOBRE RESIDÊNCIAS INCLUSIVAS PARA JOVENS E ADULTOS COM DEFICIÊNCIA

Azor El Achkar (TCE-SC)[1]

RESUMO

Este artigo técnico analisa a atuação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina no levantamento sobre o acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência em Residências Inclusivas e instituições congêneres. O objetivo é demonstrar como o controle externo pode contribuir para diagnosticar fragilidades estruturais, orientar gestores e induzir melhorias em políticas públicas socioassistenciais de alta complexidade. A metodologia adotada consiste em estudo de caso e relato de experiência, com base no relatório técnico, no relatório e voto do relator e na decisão do Tribunal Pleno. Os resultados evidenciam baixa oferta territorial de serviços, dependência de entidades privadas com fins lucrativos, judicialização dos acolhimentos, fragilidades de acompanhamento técnico e insuficiência de mecanismos de avaliação e monitoramento. Conclui-se que a atuação orientativa e sistêmica do controle externo pode ampliar a transparência, for-

1 Graduado em Direito e Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Federal de Santa Catarina, Especialista em Controle Externo nas Concessões de Serviços Públicos pela Udesc/ENA. Auditor Fiscal de Controle Externo do TCE/SC há 19 anos, atualmente lotado na Divisão 1 da Coordenadoria I de Empresas e Entidades Congêneres da Diretoria de Empresas e Entidades Congêneres da Diretoria Geral de Controle Externo do TCE/SC.

talecer a governança federativa e induzir a qualificação da proteção social destinada a pessoas com deficiência em situação de vulnerabilidade.

Palavras-chave: Controle externo. Auditoria operacional. Assistência social. Residência Inclusiva. Pessoa com deficiência.

1 INTRODUÇÃO

A política pública de acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência em Residência Inclusiva ocupa posição sensível no âmbito da proteção social especial de alta complexidade do Sistema Único de Assistência Social (SUAS). Trata-se de serviço destinado a pessoas com deficiência em situação de dependência, sem condições de autossustento e sem retaguarda familiar ou comunitária suficiente para assegurar cuidados essenciais, proteção integral e convivência digna. Nessa perspectiva, a Residência Inclusiva não pode ser compreendida apenas como espaço de moradia assistida, mas como equipamento socioassistencial voltado à promoção da autonomia, da convivência familiar e comunitária, da inclusão social e da proteção de direitos fundamentais.

A relevância do tema decorre da própria condição de vulnerabilidade do público atendido. Jovens e adultos com deficiência que necessitam de acolhimento institucional geralmente se encontram em contexto de fragilização ou rompimento de vínculos familiares, dependência de cuidados continuados, barreiras de acessibilidade, risco de isolamento social e, em muitos casos, invisibilidade perante os instrumentos ordinários de planejamento e gestão pública. Por essa razão, a oferta desse serviço demanda atuação coordenada entre os entes federativos, definição clara de responsabilidades, financiamento adequado, equipes técnicas qualificadas, unidades acessíveis, planos individualizados de atendimento e mecanismos permanentes de avaliação e monitoramento.

No Estado de Santa Catarina, o Tribunal de Contas (TCE/SC) realizou procedimento de levantamento[2] com o objetivo de identificar a rede de atendimento em unidades de acolhimento institucional destinadas a jovens e adultos com deficiência acolhidos em Residência Inclusiva ou em instituições congêneres. O trabalho foi conduzido pela Diretoria de Atividades Especiais (DAE) e buscou compreender diferentes dimensões da política pública, abrangendo a existência e localização das unidades, a forma de execução do serviço, a estrutura física e de pessoal, os mecanismos de acompanhamento técnico, a convivência familiar, a atuação da gestão estadual e a eventual necessidade de regionalização da oferta.

2 Processo LEV 24/80088973.

2 RESIDÊNCIA INCLUSIVA COMO SERVIÇO DE PROTEÇÃO SOCIAL DE ALTA COMPLEXIDADE

A Constituição Federal reconhece a assistência social como política integrante da seguridade social e estabelece, entre seus objetivos, a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária. A Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS), por sua vez, organiza essa política sob a lógica da proteção social, da vigilância socioassistencial, da defesa de direitos e da responsabilidade compartilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No caso das pessoas com deficiência, esse dever público ganha especial relevo diante das barreiras físicas, institucionais, comunicacionais e atitudinais que podem limitar sua participação plena na sociedade.

No plano infralegal, a Tipificação Nacional dos Serviços Socioassistenciais, aprovada pela Resolução CNAS n. 109/2009, enquadra o acolhimento institucional como serviço de proteção social especial de alta complexidade, voltado a famílias ou indivíduos com vínculos familiares rompidos ou fragilizados. No caso específico das Residências Inclusivas, o serviço deve ser ofertado em unidades com características residenciais, inseridas na comunidade, com estrutura física adequada, ambiente acolhedor, acessibilidade, privacidade, segurança e atendimento personalizado.

Sua finalidade não se restringe ao acolhimento material, pois envolve a oferta de moradia assistida, cuidado integral, fortalecimento de vínculos, promoção de autonomia e inclusão social. Trata-se, portanto, de um serviço que concretiza a assistência social como direito de cidadania e dever estatal, em conformidade com a Constituição Federal, a LOAS e as diretrizes nacionais do SUAS.

Essa concepção também se articula com o Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei Federal nº 13.146/2015), que adota uma compreensão biopsicossocial da deficiência. A pessoa com deficiência não é definida apenas por impedimentos físicos, mentais, intelectuais ou sensoriais, mas pela interação desses impedimentos com barreiras que podem obstruir sua participação plena e efetiva na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas. Desse modo, a Residência Inclusiva deve ser estruturada não como espaço de segregação, mas como equipamento voltado à superação de barreiras, à ampliação da autonomia e à garantia de vida comunitária.

3 O LEVANTAMENTO DO TCE/SC: MÉTODO E ESTRATÉGIA DE ATUAÇÃO

O procedimento de levantamento realizado pelo TCE/SC foi estruturado como instrumento de produção de conhecimento sobre uma política pública sensível, ainda pouco

visibilizada nos mecanismos ordinários de controle. O objetivo foi identificar e analisar a rede de atendimento existente em Santa Catarina para jovens e adultos com deficiência acolhidos em Residência Inclusiva ou em instituições congêneres, permitindo compreender a forma de organização do serviço, sua distribuição territorial, os arranjos de execução, a estrutura física e de pessoal e os mecanismos de gestão e acompanhamento.

A estratégia metodológica combinou pesquisa normativa, revisão documental, consultas técnicas, aplicação de questionário estruturado aos municípios catarinenses e diligência à gestão estadual. A fase de planejamento teve início em outubro de 2024, com estudo sobre a política de Residência Inclusiva, elaboração do questionário, reuniões com especialistas e apresentação prévia do instrumento a gestores municipais por videoconferência, com o objetivo de esclarecer dúvidas e aperfeiçoar a coleta de informações. A execução iniciou-se em 30 de janeiro de 2025, mediante envio de ofício circular a todos os municípios do Estado.

O questionário foi encaminhado aos 295 municípios catarinenses e organizado em quatro eixos: identificação do município respondente; existência e características das unidades de acolhimento institucional para jovens e adultos com deficiência; estrutura física e de pessoal das unidades; e aspectos relacionados à gestão, acompanhamento técnico e inclusão familiar. Ao todo, 255 municípios responderam integralmente ao instrumento, o que representou adesão de 86,44% e conferiu densidade empírica ao diagnóstico produzido.

Além da consulta aos municípios, o TCE/SC encaminhou diligência à Secretaria de Estado da Assistência Social, Mulher e Família (SAS), com o objetivo de obter informações sobre a atuação estadual na política. Foram solicitados dados sobre eventual oferta de serviços regionalizados, demanda por acolhimento em Residência Inclusiva, recursos de cofinanciamento estadual, encaminhamento ou pagamento de acolhimentos em entidades privadas com fins lucrativos e ações de apoio técnico ou capacitação aos municípios.

A abrangência estadual do levantamento foi relevante para superar análises pontuais e permitir visão sistêmica da política pública. A partir das respostas municipais e das informações prestadas pela SAS, a equipe técnica pôde cruzar dados sobre unidades existentes, municípios que encaminham usuários para fora do território, natureza jurídica das entidades acolhedoras, valores per capita, existência de equipe multiprofissional, acessibilidade, tecnologias assistivas, atuação dos técnicos de referência, elaboração do Plano Individual de Atendimento (PIA), convivência familiar e mecanismos de avaliação e monitoramento.

Outro elemento relevante da estratégia de atuação foi o uso do levantamento como etapa prévia de fiscalização orientada a riscos. Em vez de iniciar a atuação com uma

auditoria de conformidade restrita a contratos ou despesas específicas, o TCE/SC produziu um diagnóstico amplo sobre a rede de atendimento, permitindo identificar pontos críticos e subsidiar futuras fiscalizações, recomendações e ações de acompanhamento. Essa escolha metodológica mostrou-se adequada à natureza do problema, pois a política analisada envolve múltiplos entes, diferentes formas de execução, lacunas de informação, judicialização e forte interface entre assistência social, saúde, direitos humanos e controle social.

4 PRINCIPAIS ACHADOS DO ESTUDO DE CASO

O levantamento realizado pelo TCE/SC revelou um cenário de fragilidade estrutural na política de acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência em Santa Catarina. O primeiro achado relevante refere-se à baixa oferta pública direta. Embora alguns municípios tenham informado executar o serviço de forma direta, a análise técnica demonstrou que as unidades indicadas correspondiam, em geral, a organizações da sociedade civil, instituições privadas com fins lucrativos ou Instituições de Longa Permanência para idosos, e não a Residências Inclusivas municipais executadas diretamente. Com isso, o relatório concluiu que não havia, entre os municípios participantes, serviços de acolhimento para jovens e adultos com deficiência executados de forma direta pelo poder público municipal.

A segunda constatação diz respeito à concentração regional e ao deslocamento territorial dos usuários. Apenas número reduzido de municípios declarou possuir unidades de acolhimento em seu próprio território, enquanto 92 municípios informaram encaminhar pessoas com deficiência para instituições situadas fora de sua área de origem. Esse dado representa aproximadamente 31,2% do total de 295 municípios catarinenses e evidencia a escassez e a má distribuição geográfica dos serviços de alta complexidade, especialmente das Residências Inclusivas. Esse distanciamento territorial compromete uma diretriz essencial da política socioassistencial: a preservação ou reconstrução dos vínculos familiares e comunitários.

Outro achado central foi a dependência de entidades privadas com fins lucrativos. Das 58 unidades identificadas nas respostas dos municípios, 49 possuíam natureza privada com finalidade lucrativa, o que corresponde a 84,5% do total informado. Em contraste, foram identificadas poucas organizações da sociedade civil sem fins lucrativos e inexistência de unidades governamentais de execução direta. Essa realidade indica um padrão de "compra de vagas" em instituições privadas, muitas vezes fora do território de origem do usuário, com desafios relevantes para a regulação pública, o controle social, a

fiscalização da qualidade do atendimento e a preservação do caráter socioassistencial do serviço.

O levantamento também apontou elevada judicialização dos acolhimentos. Aproximadamente 41,6% das pessoas acolhidas ingressaram no serviço por determinação judicial, percentual que pode indicar fragilidade da rede socioassistencial em identificar, planejar e responder preventivamente às situações de vulnerabilidade. Quando o acolhimento passa a depender majoritariamente de decisões judiciais, há risco de que a política pública funcione de modo reativo e emergencial, com menor capacidade de avaliação técnica prévia, planejamento individualizado e escolha da alternativa mais adequada ao usuário.

No campo da estrutura técnica, os dados também revelaram lacunas expressivas. Entre os 255 municípios respondentes, 32% dos municípios confirmaram ter conhecimento da existência de equipes multiprofissionais completas nas unidades de acolhimento; 48% declararam desconhecer a composição dessas equipes; e 20% informaram não encaminhar pessoas para acolhimento. A fragilidade é agravada pelo fato de que somente 35% dos municípios afirmaram contar com técnico de referência da gestão pública para acompanhar os acolhimentos, enquanto 65% declararam não dispor desse profissional ou núcleo especializado.

Essa insuficiência técnica repercute diretamente na elaboração e no monitoramento do PIA. O levantamento registrou que apenas 33% dos municípios com técnico de referência participavam da sua construção, enquanto 67% indicaram não participar desse processo. Trata-se de fragilidade relevante, pois trata-se de instrumento que organiza o acompanhamento individualizado, define estratégias de cuidado, registra objetivos de autonomia e orienta a articulação entre unidade acolhedora, gestão pública, família e rede intersetorial.

Também foram identificadas fragilidades quanto à acessibilidade e às tecnologias assistivas. Apenas 22% dos municípios informaram que as unidades utilizadas dispunham desses recursos, enquanto 74% não souberam informar ou não responderam e 4% informaram que não dispõem. Esse dado é particularmente sensível, pois tecnologias assistivas e condições de acessibilidade não são elementos acessórios, mas componentes essenciais para garantir autonomia, segurança, comunicação, mobilidade e participação social das pessoas com deficiência acolhidas.

No eixo da convivência familiar e comunitária, a situação também se mostrou preocupante. Apenas 40% dos municípios afirmaram adotar meios ou estratégias para permitir a convivência familiar dos usuários acolhidos, enquanto 60% declararam não desenvolver ações voltadas a esse objetivo. A ausência dessas estratégias compromete uma das

finalidades centrais da Residência Inclusiva, que é evitar que o acolhimento institucional resulte em isolamento, segregação ou ruptura definitiva dos vínculos sociais.

Por fim, o levantamento apontou déficit significativo de avaliação e monitoramento. Considerando a base de 255 respondentes, apenas 23% dos municípios informaram possuir mecanismos regulares de avaliação dos serviços, enquanto 77% declararam não dispor de instrumentos formais, como relatórios técnicos, visitas in loco, reuniões de avaliação ou protocolos de supervisão. Esse achado sintetiza a principal fragilidade de governança identificada: a execução do serviço, muitas vezes terceirizada e territorialmente distante, não vinha acompanhada de mecanismos suficientes de controle, acompanhamento técnico e verificação de resultados.

5 DELIBERAÇÃO DO TRIBUNAL PLENO E INDUÇÃO DE MELHORIAS

A atuação do TCE/SC ultrapassou a etapa diagnóstica e resultou na Decisão nº 1436/2025, pela qual o Tribunal Pleno conheceu o Relatório DAE n. 77/2025 e transformou os achados do levantamento em recomendações dirigidas aos municípios, à Secretaria de Estado da Assistência Social, Mulher e Família (SAS), e à própria estrutura de fiscalização. Aos municípios, foram recomendadas medidas para qualificar a gestão do acolhimento institucional, como a designação de equipe técnica de referência, a capacitação continuada dos profissionais, a exigência de acessibilidade, tecnologias assistivas e equipe multiprofissional nas unidades, além da implantação de mecanismos periódicos de avaliação e monitoramento. A decisão também orientou a priorização da execução direta ou por meio de parcerias com Organizações da Sociedade Civil sem fins lucrativos, regularmente inscritas no Conselho Municipal de Assistência Social, preservando o caráter público, o controle social e a supervisão técnica do serviço.

Em relação à SAS, o Tribunal recomendou maior protagonismo estadual na regionalização da oferta de Residências Inclusivas, especialmente em territórios de vazio assistencial e municípios de pequeno porte, bem como a ampliação do cofinanciamento específico para serviços de alta complexidade, a oferta sistemática de capacitações técnicas e o fortalecimento da articulação entre assistência social, saúde e direitos humanos. Esse conjunto de providências demonstra a função indutora do controle externo: o levantamento produziu conhecimento sobre uma política pública sensível, a deliberação converteu os achados em recomendações práticas, a divulgação ampliou a transparência e o controle social, e o acompanhamento posterior criou condições para verificar a implementação das medidas orientativas e corretivas.

6 LIÇÕES PARA O CONTROLE EXTERNO DE POLÍTICAS PÚBLICAS SENSÍVEIS

O estudo de caso permite extrair lições úteis para a atuação dos Tribunais de Contas em políticas públicas sensíveis, especialmente aquelas voltadas a grupos vulnerabilizados e executadas por múltiplos atores governamentais e não governamentais. A primeira lição é a importância do diagnóstico sistêmico. Em políticas complexas, fiscalizações restritas a contratos, unidades isoladas ou despesas específicas podem não revelar o problema público em sua real dimensão. No caso das Residências Inclusivas, a aplicação de questionário aos municípios, a diligência à gestão estadual e o cruzamento de informações permitiram identificar não apenas falhas pontuais, mas um padrão estrutural de baixa oferta pública, concentração regional, dependência de entidades privadas, judicialização e fragilidade de monitoramento.

A segunda lição diz respeito à necessidade de compreender a política pública a partir da articulação federativa. O acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência envolve responsabilidades municipais, estaduais e federais, além de interfaces com saúde, assistência social, direitos humanos, sistema de justiça e controle social. O levantamento demonstrou que a ausência de oferta regionalizada e de cofinanciamento específico suficiente pode levar municípios, especialmente os de menor porte, a buscar soluções emergenciais e individualizadas, muitas vezes por contratação de vagas em entidades privadas ou em instituições localizadas fora do território de origem do usuário. Por isso, o controle externo deve examinar não apenas a atuação de cada ente, mas a forma como as responsabilidades são coordenadas.

A terceira lição é que políticas voltadas a pessoas em situação de vulnerabilidade exigem abordagem orientada a direitos. No caso analisado, o objeto da fiscalização não se limitava à existência de vagas ou ao custo do acolhimento. A questão central era saber se o serviço estava organizado para assegurar proteção integral, acessibilidade, tecnologias assistivas, equipe técnica, Plano Individual de Atendimento, convivência familiar e comunitária e promoção de autonomia. Essa perspectiva desloca o foco da auditoria de uma análise meramente procedimental para uma avaliação da capacidade estatal de proteger direitos fundamentais.

A quarta lição refere-se ao papel do controle externo na indução de monitoramento permanente. O levantamento mostrou que 77% dos municípios não possuíam mecanismos regulares de avaliação dos serviços, como relatórios técnicos, visitas in loco, reuniões de avaliação ou protocolos de supervisão. Diante desse cenário, a decisão do Tribunal Pleno não se limitou a recomendar melhorias, mas determinou a instauração de Procedimento de Acompanhamento para verificar a implementação das medidas orientativas e corretivas. Essa sequência — diagnóstico, recomendação e acompanhamento

— é especialmente adequada para políticas públicas cuja melhoria depende de mudanças graduais de gestão, financiamento, coordenação e capacidade institucional.

A quinta lição envolve a transparência e o controle social. Ao determinar a ampla divulgação dos resultados aos municípios, à Federação de Consórcios, Associações de Municípios e Municípios de Santa Catarina (FECAM), ao Colegiado Estadual de Gestores Municipais de Assistência Social de Santa Catarina (COEGEMAS/SC), à SAS e à sociedade, o TCE/SC ampliou o alcance institucional do trabalho e permitiu que os achados fossem apropriados pelos gestores e demais atores da política pública. Em áreas sensíveis, a publicidade qualificada dos resultados pode funcionar como instrumento de aprendizado institucional, mobilização federativa e fortalecimento da *accountability*.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O caso do levantamento realizado pelo TCE/SC sobre o acolhimento institucional de jovens e adultos com deficiência em Residências Inclusivas evidencia o potencial do controle externo para atuar de forma preventiva, orientativa e indutora em políticas públicas sensíveis. Ao mapear a rede de atendimento, identificar fragilidades estruturais e sistematizar riscos de governança, o Tribunal produziu um diagnóstico capaz de tornar visível uma política de alta complexidade, marcada por baixa oferta pública, concentração territorial, dependência de entidades privadas, judicialização, fragilidades técnicas e insuficiência de monitoramento.

A experiência demonstra que, em políticas públicas voltadas a grupos vulnerabilizados, a atuação dos Tribunais de Contas não deve se restringir à análise formal da despesa ou à verificação isolada de contratos. É necessário examinar se a política está estruturada para alcançar sua finalidade pública, proteger direitos, assegurar equidade territorial, fortalecer vínculos familiares e comunitários, promover autonomia e garantir atendimento humanizado. No caso das Residências Inclusivas, essa perspectiva revelou que a qualidade da gestão depende não apenas de vagas disponíveis, mas de planejamento, cofinanciamento, equipes técnicas, acessibilidade, tecnologias assistivas, regulação pública, controle social e articulação federativa.

O estudo apresenta limitações próprias de um levantamento baseado em informações autodeclaradas pelos municípios e pela gestão estadual, sem validação in loco das condições de funcionamento de cada unidade. Como trabalhos futuros, recomenda-se aprofundar a análise por meio de procedimentos de acompanhamento e auditorias temáticas voltadas à avaliação da qualidade dos serviços, à aderência dos instrumentos de contratualização às normas do SUAS e à efetividade da regionalização e do cofinanciamento estadual.



Instituto Rui Barbosa

A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

Telefone: (71) 3115-4576 | Site: www.irbcontas.org.br

Endereço Sede:

Edifício ION. SGAN 601, Bloco H, Sala 50/71, Térreo – Asa Norte, Brasília – DF CEP: 70.830-018

Endereço Subsede:

Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Ed. Cons. Joaquim Batista Neves, nº495, Plataforma 05,

Avenida 4 Centro Administrativo da Bahia - CEP: 41745-002 - CAB Salvador/BA

Onze equipes de auditores, espalhadas por Tribunais de Contas de portes e regiões distintas do Brasil, testam nesta edição os limites entre o que as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público exigem e o que a estrutura, o método e a tecnologia disponíveis permitem entregar. Entre lacunas normativas nos níveis de asseguração, a distância entre estratégia e plano de auditoria, e o avanço da inteligência artificial dentro da rotina de fiscalização, cada artigo parte de uma pergunta ainda em aberto na prática do controle externo.

A obra apresenta da seleção de municípios por critérios estatísticos à automação de confirmações bancárias, da fiscalização de emendas parlamentares ao acolhimento institucional de pessoas com deficiência — sempre no ponto exato em que a norma encontra a realidade de cada Tribunal e precisa se adaptar, resistir ou se reinventar.

Lançada no X Encontro Nacional dos Tribunais de Contas, esta é a primeira edição sob responsabilidade do Comitê Técnico de Normas de Auditoria do Setor Público do Instituto Rui Barbosa, dando continuidade a uma trajetória iniciada no 3º ENAF-TC (Encontro Nacional de Auditoria Financeira dos Tribunais de Contas).

Instituto Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

TCESP Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

TCE TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA

BELÉM - PARÁ - 2026
X ENCONTRO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS