

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

MARIZA DE SOUZA MACEDO

**NORMAS, PRÁTICAS E INSTITUCIONALIZAÇÃO: ADERÊNCIA DO TCEES ÀS
NBASP NA AUDITORIA FINANCEIRA**

VARGINHA/MG

2025

MARIZA DE SOUZA MACEDO

**NORMAS, PRÁTICAS E INSTITUCIONALIZAÇÃO: ADERÊNCIA DO TCEES ÀS
NBASP NA AUDITORIA FINANCEIRA**

Dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas. Área de concentração: Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Adriano Antônio Nuintin.

VARGINHA/MG

2025

Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Alfenas
Biblioteca Campus Varginha

Macedo, Mariza de Souza.

Normas, práticas e institucionalização : Aderência do TCEES às NBASP na auditoria financeira / Mariza de Souza Macedo. - Varginha, MG, 2025.
163 f. : il. -

Orientador(a): Adriano Antônio Nuintin.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública em Rede Nacional) -
Universidade Federal de Alfenas, Varginha, MG, 2025.
Bibliografia.

1. Auditoria financeira. 2. NBASP. 3. Controle externo. 4. Teoria institucional. 5. Accountability. I. Antônio Nuintin, Adriano, orient. II. Título.

MARIZA DE SOUZA MACEDO

NORMAS, PRÁTICAS E INSTITUCIONALIZAÇÃO: ADERÊNCIA DO TCEES ÀS NBASP NA AUDITORIA FINANCEIRA

O Presidente da banca examinadora abaixo assina a aprovação da Dissertação apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas. Área de concentração: Administração Pública.

Aprovado em: 23 de outubro de 2025.

Prof. Dr. Adriano Antônio Nuintin
Presidente da Banca Examinadora
Instituição: Universidade Federal de Alfenas

Profa. Dra. Marlene Valerio Dos Santos Arenas
Instituição: Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Rogério Zanon da Silveira
Instituição: Universidade Federal do Espírito Santo



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Antônio Nuintin, Professor do Magistério Superior**, em 07/11/2025, às 10:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.unifal-mg.edu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1654378** e o código CRC **635D736A**.

AGRADECIMENTOS

Expresso minha profunda gratidão a todos que contribuíram para a realização desta etapa tão significativa de minha trajetória acadêmica e profissional.

Ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, agradeço pelo incentivo à capacitação de seus servidores e pelo apoio institucional que viabilizou a execução desta pesquisa, bem como aos colegas de trabalho, pelo companheirismo, pelas trocas de experiências e pelo estímulo constante que tornaram esta jornada mais rica e produtiva.

Ao meu orientador, Professor Doutor Adriano Antônio Nuintin, sou profundamente grata pela disponibilidade, orientação e contribuições valiosas que foram decisivas para a consolidação deste trabalho.

Aos membros da banca examinadora — Professores Doutores Marlene Valerio dos Santos Arenas e Rogério Zanon da Silveira — registro meus sinceros agradecimentos pelas observações criteriosas e sugestões que aprimoraram e enriqueceram a pesquisa.

À UNIFAL-MG, pela oportunidade de cursar o mestrado, que proporcionou não apenas aprendizado técnico-científico, mas também significativo crescimento pessoal e profissional.

Aos colegas da turma do Profiap 2024, pela parceria, pelo compartilhamento de experiências e pelo companheirismo, que tornaram o percurso mais leve e motivador.

À minha família, minha base sólida e fonte de inspiração, pelo amor incondicional, apoio e paciência em todos os momentos desta caminhada.

Por fim, a todos que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a concretização deste projeto, deixo registrado meu reconhecimento e minha gratidão: cada um de vocês é parte desta conquista.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

A mente que se abre a uma nova ideia jamais
voltará ao seu tamanho original.

Albert Einstein

RESUMO

O propósito das demonstrações contábeis do setor público é fornecer informações úteis para a prestação de contas, a responsabilização (*accountability*) e a tomada de decisão. Nesse contexto, a auditoria financeira constitui instrumento fundamental para assegurar a confiabilidade desses demonstrativos, contribuindo para a transparência e o fortalecimento do controle externo. No Brasil, a institucionalização da auditoria financeira é recente e tem sido impulsionada pela convergência às normas internacionais de auditoria, adaptadas à realidade nacional por meio das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Entretanto, persistem assimetrias no grau de internalização das normas pelos Tribunais de Contas, o que suscita a necessidade de estudos que avaliem o nível de alinhamento entre normativos, práticas de auditoria e padrões técnicos internacionais. Este estudo teve como objetivo geral avaliar em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, no período de 2017 a 2024. Para tanto, realizou-se pesquisa aplicada, de caráter descritivo e exploratório, com abordagem quali-quantitativa. Foram analisados normativos internos do TCEES, relatórios técnicos e documentos de auditoria, complementados por pesquisa bibliográfica. Para a avaliação da aderência, aplicaram-se checklists estruturados em escala ordinal do tipo Likert, cujos resultados foram tratados por meio de estatística descritiva e consolidados em um Índice de Conformidade. Os resultados revelaram avanços significativos na normatização e no planejamento institucional, com a adoção formal das NBASP desde 2017 e sua incorporação ao planejamento estratégico a partir de 2024, sinalizando um processo de progressiva sedimentação institucional. Contudo, persistem fragilidades nas áreas de estrutura e capacitação de equipes, controle de qualidade e planejamento global anual para a seleção de entes, temas e áreas a serem auditados. Na dimensão prática, observou-se evolução assimétrica entre as fases do processo de auditoria: pré-auditoria e execução apresentaram maior maturidade, enquanto finalização, revisão e relatório carecem de revisão de qualidade do trabalho e de documentação robusta. A comparação entre auditorias estaduais e municipais indicou maior maturidade nas práticas do Estado e maior volatilidade nos municípios, reforçando a necessidade de padronização de procedimentos e fortalecimento da capacitação técnica para garantir a aplicação

uniforme das NBASP em ambas as esferas. Como contribuição prática, a pesquisa apresenta um conjunto de recomendações estruturantes voltadas à elaboração de plano global anual de auditoria, fortalecimento da capacitação contínua das equipes, normatização da atuação de especialistas e institucionalização da revisão de qualidade do trabalho, visando elevar a robustez técnica e a confiabilidade das auditorias. No campo acadêmico, o estudo avança na aplicação da Teoria Institucional ao controle externo, contribuindo para o entendimento dos mecanismos de adoção e institucionalização de normas no setor público. Ao oferecer um diagnóstico sistemático e recomendações aplicáveis, esta dissertação busca apoiar o aprimoramento da auditoria financeira no TCEES e servir de referência para outros Tribunais de Contas, fortalecendo a transparência, a *accountability* e a qualidade da gestão pública no Brasil.

Palavras-chave: auditoria financeira; NBASP; controle externo; teoria institucional; *accountability*.

ABSTRACT

The purpose of public sector financial statements is to provide useful information for accountability and decision-making. In this context, financial auditing is a fundamental tool to ensure the reliability of these statements, contributing to transparency and the strengthening of external control. In Brazil, the institutionalization of financial auditing is recent and has been driven by convergence with international auditing standards, adapted to the national reality through the Brazilian Public Sector Auditing Standards (NBASP). However, disparities remain in the degree of internalization of these standards by the Courts of Accounts, which raises the need for studies to evaluate the level of alignment between regulations, auditing practices, and international technical standards. This study aimed to assess the extent to which the financial auditing conducted by the Court of Accounts of the State of Espírito Santo (TCEES) is aligned with the fundamental principles and structural requirements of the NBASP, from 2017 to 2024. To achieve this, an applied research with a descriptive and exploratory nature was carried out, using a quali-quantitative approach. Internal regulations of the TCEES, technical reports, and auditing documents were analyzed, complemented by bibliographic research. Structured checklists on an ordinal Likert scale were applied for the adherence assessment, and the results were treated using descriptive statistics and consolidated into a Compliance Index. The findings revealed significant advances in the standardization and institutional planning, with the formal adoption of the NBASP since 2017 and its incorporation into strategic planning starting in 2024, signaling a process of progressive institutional consolidation. However, there are still weaknesses in the areas of team structure and training, quality control, and annual global planning for the selection of entities, themes, and areas to be audited. In the practical dimension, asymmetrical evolution was observed between the phases of the audit process: pre-audit and execution showed greater maturity, while finalization, review, and reporting lacked quality control and robust documentation. The comparison between state and municipal audits indicated greater maturity in state practices and greater volatility in municipalities, reinforcing the need for standardization of procedures and strengthening of technical training to ensure uniform application of NBASP in both spheres. As a practical contribution, the research presents a set of structural recommendations aimed at developing a comprehensive annual audit plan, strengthening the continuous training of teams, standardizing the work of specialists,

and institutionalizing the quality review of work, with a view to increasing the technical robustness and reliability of audits. In the academic field, the study advances the application of Institutional Theory to external control, contributing to the understanding of the mechanisms for adopting and institutionalizing standards in the public sector. By offering a systematic diagnosis and applicable recommendations, this dissertation seeks to support the improvement of financial auditing at the TCEES and serve as a reference for other Courts of Auditors, strengthening transparency, accountability, and the quality of public management in Brazil.

Keywords: financial auditing; NBASP; external control; institutional theory; accountability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Componentes do processo de institucionalização.....	30
Figura 2 –	Os três níveis iniciais das NBASP.....	32
Figura 3 –	Organização atual das NBASP.....	33
Figura 4 –	Normas aplicadas a auditoria financeira integrantes do Grupo 2.....	35
Figura 5 –	Normas de Auditoria Financeira Grupo 2 série 2200-2899	36
Figura 6 –	Princípios gerais da auditoria financeira no setor público.....	37
Figura 7 –	Processo de auditoria financeira.....	40
Figura 8 –	Procedimentos de monitoramento e controle de qualidade.....	43
Figura 9 –	Principais atividades de Pré-auditoria.....	78
Figura 10 –	Síntese do processo de planejamento da auditoria.....	82
Figura 11 –	Execução de auditoria.....	85
Figura 12 –	Principais elementos do relatório de auditoria.....	93
Figura 13 –	Desafios Institucionais e Reflexos na Prática da Auditoria (2017-2024).....	118
Figura 14 –	Correlação entre Desafios Institucionais e Práticos da Auditoria com Recomendações Integradas.....	119

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Frequência de atendimento dos requisitos de Normatização segundo NBASP (2017–2024).....	61
Gráfico 2 –	Frequência de atendimento dos requisitos de Planejamento Institucional segundo NBASP (2017–2024).....	62
Gráfico 3 –	Frequência de atendimento dos requisitos de Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade segundo NBASP (2017–2024).....	64
Gráfico 4 –	Frequência de atendimento dos requisitos de Estrutura e Capacitação das Equipes segundo NBASP (2017–2024).....	66
Gráfico 5 –	Frequência de atendimento dos requisitos de Planejamento e Execução das Auditorias segundo NBASP (2017–2024).....	68
Gráfico 6 –	Evolução da Conformidade Institucional do TCEES aos Requisitos das NBASP por Eixo Temático (2017–2024).....	69
Gráfico 7 –	Trajetória da Frequência de Atendimento aos Requisitos de Conformidade Institucional do TCEES com as NBASP (2017–2024).....	71
Gráfico 8 –	Evolução do Índice de Conformidade Institucional do TCEES por Eixo Temático (2017–2024).....	73
Gráfico 9 –	Comparativo do Índice de Conformidade Institucional do TCEES por Eixo Temático entre 2017 e 2024.....	76
Gráfico 10 –	Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de pré-auditoria segundo NBASP (2017–2024).....	79
Gráfico 11 –	Trajetória Evolutiva do Atendimento aos Requisitos da fase de Planejamento das Auditorias Financeiras (2017–2024).....	83
Gráfico 12 –	Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de execução da auditoria segundo NBASP (2017–2024).....	87
Gráfico 13 –	Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de finalização e revisão da auditoria segundo NBASP (2017–2024).....	90
Gráfico 14 –	Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de relatório da auditoria segundo NBASP (2017–2024).....	95

Gráfico 15 – Trajetória de Conformidade das Práticas de Auditoria Financeira do TCEES segundo as NBASP (2017–2024).....	97
Gráfico 16 – Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras por fase do processo de auditoria (2017–2024).....	101
Gráfico 17 – Comparativo da Evolução do Índice de Conformidade das Auditorias Financeiras: Estado x Municípios (2017–2024).....	103
Gráfico 18 – Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras realizadas no Estado por fase do processo de auditoria.....	105
Gráfico 19 – Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras realizadas nos municípios por fase do processo de auditoria.....	106
Gráfico 20 – Comparativo do Índice de Conformidade prática do TCEES por fase do processo de auditoria financeira entre 2017 e 2024.....	107

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa.....	44
Quadro 2 –	Delineamento da pesquisa.....	51
Quadro 3 –	Amostra de Processos de Auditoria Financeira Realizadas (2017 a 2024).....	53
Quadro 4 –	Escala Ordinal do Tipo Likert (3 pontos) para Avaliação dos Requisitos.....	56
Quadro 5 –	Classificação do Índice de Conformidade.....	59
Quadro 6 –	Síntese dos Resultados por Eixo Temático da Conformidade com as NBASP (2017–2024).....	111
Quadro 7 –	Síntese dos Resultados da Avaliação de conformidade das práticas de auditoria financeira com as NBASP.....	114
Quadro 8 –	Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP	138
Quadro 9 –	Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP	149

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Quantitativo de Requisitos avaliados por fase da auditoria.....	78
------------	---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
E-TCEES	Plataforma informatizada corporativa que gerencia os processos do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
IDI	Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LOTCEES	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
MMDTC	Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
TCEES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCs	Tribunais de Contas
TCU	Tribunal de Contas da União
GQ	Garantia da qualidade

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	18
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA.....	19
1.2	OBJETIVOS.....	22
1.2.1	Objetivo geral.....	22
1.2.2	Objetivos específicos.....	22
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	22
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	24
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	25
2.1	<i>ACCOUNTABILITY</i> E TRIBUNAIS DE CONTAS.....	25
2.2	TEORIA INSTITUCIONAL E O PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NBASP.....	27
2.3	NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO.....	31
2.3.1	Auditoria financeira no setor público.....	38
2.4	ESTUDOS ANTERIORES.....	44
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	49
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	49
3.2	FONTE DE DADOS E AMOSTRA.....	52
3.2.1	Fonte de dados.....	52
3.2.2	Amostra de Processos.....	53
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	55
3.4	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	57
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	60
4.1	CONFORMIDADE DOS NORMATIVOS DO TCEES COM AS NBASP NA AUDITORIA FINANCEIRA (2017-2024).....	60
4.1.1	Análise por eixo temático.....	61
4.1.1.1	Normatização.....	61
4.1.1.2	Planejamento institucional.....	62
4.1.1.3	Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade.....	64
4.1.1.4	Estrutura e Capacitação das Equipes.....	66
4.1.1.5	Planejamento e Execução das Auditorias.....	68
4.1.2	Evolução Temporal e Índice de Conformidade Institucional.....	69

4.2	CONFORMIDADE PRÁTICA DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS DO TCEES COM AS NBASP (2017-2024).....	77
4.2.1	Atividades de Pré-auditoria.....	78
4.2.2	Planejamento da Auditoria.....	81
4.2.3	Execução da Auditoria.....	85
4.2.4	Finalização e revisão da Auditoria.....	89
4.2.5	Relatório da Auditoria.....	93
4.2.6	Evolução Temporal e Índice de Conformidade Prática.....	97
4.2.6.1	Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras.....	100
4.2.6.2	Análise Comparativa: Auditorias Estaduais e Municipais.....	103
4.3	AVANÇOS E DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCEES.....	109
4.3.1	Panorama Geral da Conformidade Institucional.....	110
4.3.2	Panorama Geral da Conformidade Prática das auditorias financeiras.....	113
4.3.3	Análise Integrada: Conformidade Institucional e Prática.....	118
4.4	RECOMENDAÇÕES PARA O FORTALECIMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCEES EM ALINHAMENTO ÀS NBASP.....	122
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	126
	REFERÊNCIAS.....	130
	APÊNDICES	137

1 INTRODUÇÃO

O propósito das demonstrações contábeis das entidades do setor público é prover informações úteis aos seus usuários para fins de prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Para serem úteis, essas informações devem atender a características qualitativas como relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade, conforme estabelece a NBC TSP – Estrutura Conceitual (CFC, 2016).

O sistema de *accountability* financeira e orçamentária, estabelecido pela Constituição Federal de 1988, demanda que os gestores públicos, incluindo presidentes, governadores e prefeitos, prestem contas anualmente de sua administração financeira e orçamentária (Moutinho, 2020). Os artigos 70 e 71 da Carta Magna estabelecem que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será conduzida por meio do controle externo, sendo atribuição do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (Brasil, 1988). Essa estrutura se estende aos tribunais de contas estaduais e municipais, conforme previsto nos artigos 75 e 31 da Carta Magna, assegurando o controle externo sobre os entes subnacionais com o apoio do respectivo tribunal de contas (Brasil, 1988).

Nesse contexto, a prestação de contas dos gestores públicos aos Tribunais de Contas envolve a apresentação detalhada das informações sobre a execução orçamentária, a situação patrimonial e o uso dos recursos públicos, sendo as demonstrações contábeis elemento central desse processo. Como parte integrante do processo de apreciação (contas de governo) e julgamento (contas de gestão) das contas anuais, essas demonstrações contábeis são objeto de fiscalização sob as perspectivas contábil, financeira, orçamentária e patrimonial. E as legislações infralegais, como as Leis Orgânicas dos Tribunais de Contas, enfatizam a importância da exatidão e da fidedignidade dos demonstrativos para que as contas sejam consideradas regulares (Justino; Forti; Cheade, 2023).

A fiscalização contábil envolve a análise da conformidade e precisão técnica dos registros contábeis, a legitimidade das transações, a adequação da documentação e a eficácia dos controles internos (Mileski, 2011). “Os registros contábeis do setor público revelam-se em três diferentes aspectos, a saber: orçamentário, patrimonial e fiscal. Esses aspectos corroboram a existência de vínculo entre a fiscalização contábil e outras modalidades de fiscalização” (Conti; Moutinho;

Nascimento, 2022, p. 79).

A fiscalização financeira foca no controle de recursos financeiros, enquanto a fiscalização orçamentária verifica a aplicação das verbas de acordo com a lei orçamentária aprovada e a fiscalização patrimonial monitora a integridade e a preservação dos bens públicos (Reis, 2017).

Entre os instrumentos de fiscalização utilizados pelos tribunais de contas, para fiscalizar as demonstrações contábeis, destaca-se a auditoria financeira — também denominada auditoria contábil ou auditoria de demonstrações contábeis ou financeiras (Longo, 2015; Brasil, 2016). De acordo com a NBASP 200, o objetivo da auditoria financeira é fornecer asseguração razoável aos usuários, por meio da obtenção de evidências suficientes e apropriadas, acerca de se as demonstrações contábeis estão apresentadas de maneira adequada, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis.

A institucionalização da auditoria financeira no setor público brasileiro é um processo relativamente recente, impulsionado pela incorporação gradual das normas internacionais de auditoria emitidas pela INTOSAI (ISSAIs), que foram adaptadas ao contexto nacional e convertidas nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Esse movimento representa um marco na evolução do controle externo, contribuindo para maior qualidade das informações contábeis, maior responsabilização dos gestores e eficiência no uso dos recursos públicos.

A Teoria Institucional oferece uma perspectiva analítica relevante para compreender como normas técnicas e práticas gerenciais são incorporadas pelas organizações públicas e gradualmente transformadas em rotinas institucionais. Ao aplicar essa abordagem, torna-se possível analisar os estágios de amadurecimento institucional da auditoria financeira, identificando fatores que favorecem ou dificultam sua consolidação como prática estruturante da atuação dos Tribunais de Contas no Brasil.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

A partir de 2015, o Instituto Rui Barbosa (IRB) e o Tribunal de Contas da União (TCU) iniciaram um processo sistemático de convergência das normas internacionais de auditoria para o setor público, resultando na integração das normas internacionais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) à

estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. A adoção dessas normas representa um avanço no alinhamento do controle externo brasileiro às boas práticas internacionais, contudo, a implementação e a aplicação efetiva dos padrões internacionais de auditoria pelos Tribunais de Contas são fundamentais para que os benefícios dessas diretrizes sejam plenamente observados no país (Estevam; Rodrigues; Silva, 2021).

Com a adoção das NBASP, os instrumentos de fiscalização utilizados pelos tribunais de contas para a fiscalização das demonstrações contábeis vêm sendo progressivamente aprimorados, buscando alinhamento com padrões internacionais. Nesse processo, a auditoria financeira assume papel central, ao avaliar a fidedignidade das informações contábeis prestadas pelos entes públicos, conferindo maior confiabilidade ao processo de prestação de contas (Carvalho, 2023).

A literatura recente tem enfatizado a relevância da auditoria financeira como instrumento de qualificação do controle externo. Moutinho (2020) destaca a necessidade de que as demonstrações contábeis reflitam adequadamente a situação fiscal, orçamentária e patrimonial das entidades públicas, reforçando o papel da auditoria financeira no fortalecimento da transparência e da *accountability*.

Justino, Forti e Cheade (2023) enfatizam o papel da auditoria financeira como um catalisador do controle externo exercido pelos tribunais de contas e como a ferramenta mais adequada para avaliar a confiabilidade dos demonstrativos contábeis. E Carvalho (2023) ressalta que a auditoria financeira é indispensável para assegurar a conformidade das demonstrações contábeis com as normas legais e contábeis, garantindo clareza e fidedignidade das informações, elementos essenciais para a tomada de decisões no setor público.

Além disso, os relatórios de auditoria pública desempenham papel estratégico no fortalecimento da rede de *accountability*, promovendo maior transparência, induzindo a melhoria contínua da gestão pública e servindo de base para a responsabilização dos agentes públicos (NBASP 100, Instituto Rui Barbosa, 2017a; Lino; Aquino, 2018). A consolidação dessa prática está associada à adoção de padrões técnicos internacionalmente reconhecidos, à melhoria dos métodos de fiscalização e à geração de informações mais confiáveis para a sociedade.

Apesar dos avanços, estudos mostram que o processo de adoção das NBASP ainda é desigual. Quintal *et al.* (2012) apontaram que os tribunais não priorizavam a correção das demonstrações contábeis. Azevedo e Lino (2018) destacaram o uso

limitado das normas de auditoria, concluindo que a auditoria financeira ainda era pontual e incipiente. Estevam, Rodrigues e Silva (2021) analisaram a adoção das normas internacionais, indicando que a maioria dos tribunais estava apenas iniciando esse processo. E mais recentemente, Carvalho (2023) revelou as limitações dos tribunais de contas na realização de auditorias financeiras com asseguração razoável, apontando que as práticas de auditoria financeira ainda são insatisfatórias, situando-se em um nível básico.

No Espírito Santo, o Tribunal de Contas do Estado (TCEES), criado em 1957, (Moraes; Sampaio, 2015) responsável pelo controle externo do Estado e dos Municípios capixabas, desempenha papel fundamental na fiscalização das demonstrações contábeis, conforme estabelecido pela Constituição Estadual e pela Lei Orgânica do Tribunal. Em 2017, o TCEES adotou formalmente as NBASP por meio da Resolução 313/2017, visando harmonizar suas práticas aos padrões e normas internacionais. Entretanto, persiste a necessidade de avaliar se a adoção formal se traduziu em mudanças efetivas na prática de auditoria e se os princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP foram internalizados no plano normativo e operacional.

Diante desse panorama, formula-se o seguinte problema de pesquisa: Em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes estabelecidos nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)?

Para responder a essa questão, a pesquisa adota como referenciais teóricos a Teoria Institucional e o conceito de *accountability*, buscando compreender a auditoria financeira como um processo incremental de transformação organizacional. A análise abrange o período de 2017 a 2024 e considera tanto a formalização da auditoria financeira nos normativos e diretrizes internas do TCEES quanto sua aplicação prática, identificando avanços, desafios e fatores que influenciam a consolidação de uma cultura de auditoria orientada por padrões internacionais de qualidade. Para os fins desta investigação, os termos “auditoria financeira” e “auditoria das demonstrações contábeis” são empregados como sinônimos, conforme definição das NBASP 200 e NBASP 2000 (Instituto Rui Barbosa, 2017b, 2023a).

1.2 OBJETIVOS

A seguir, são descritos os objetivos (geral e específicos) da presente dissertação.

1.2.1 Objetivo geral

Avaliar em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, no período de 2017 a 2024.

1.2.2 Objetivos específicos

Para direcionar o estudo no sentido de atingir o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) analisar o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES aplicáveis à auditoria financeira, em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes constantes nas NBASP;
- b) avaliar o nível de conformidade das práticas adotadas pelo TCEES na auditoria financeira, considerando os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP;
- c) identificar avanços e desafios no processo de institucionalização da auditoria financeira no TCEES;
- d) apresentar recomendações voltadas ao fortalecimento da auditoria financeira no TCEES, em consonância com as NBASP.

1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DA PESQUISA

A crescente institucionalização da auditoria financeira no setor público brasileiro, impulsionada pela incorporação das Normas Internacionais de Auditoria adaptadas à realidade nacional por meio das NBASP, representa um marco relevante para o aprimoramento do controle externo e da *accountability* pública. No entanto, observa-se que o grau de efetiva internalização dessas normas nas estruturas e práticas dos Tribunais de Contas é heterogêneo, evidenciando assimetrias e desafios

metodológicos, técnicos e organizacionais que precisam ser compreendidos e superados. A ausência de uma avaliação sistemática e longitudinal desse processo pode comprometer a qualidade das auditorias financeiras, a confiabilidade das informações prestadas à sociedade e, em última instância, a efetividade do controle externo.

Diante desse contexto, esta pesquisa justifica-se pela necessidade de avaliar em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, no período de 2017 a 2024. O estudo concentra-se nas normas conceituais e estruturantes do Grupo 2 das NBASP — especialmente a NBASP 100 (Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público), a NBASP 200 (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira) e a NBASP 2000 (Aplicação das normas de auditoria financeira) —, por constituírem o núcleo normativo essencial à conformidade institucional e à qualidade técnica das auditorias.

Ao adotar esse recorte metodológico e aplicar a Teoria Institucional como lente de análise, o estudo permite compreender a auditoria financeira como um processo incremental de transformação organizacional, identificando os diferentes estágios de amadurecimento institucional do TCEES, e evidenciando avanços alcançados, desafios ainda existentes e os fatores que influenciam a consolidação de uma cultura de auditoria alinhada a padrões internacionais de qualidade.

A relevância da pesquisa manifesta-se em diferentes dimensões. Sob a perspectiva prático-institucional, o estudo oferece um diagnóstico atualizado e fundamentado sobre o grau de alinhamento do TCEES às NBASP no período de 2017 a 2024, permitindo identificar avanços e desafios que podem comprometer a efetividade da auditoria financeira realizada. Os achados oferecem subsídios para iniciativas de aprimoramento institucional, com recomendações voltadas ao fortalecimento da auditoria financeira no TCEES, com potencial para qualificar sua atuação e promover melhorias tanto no plano organizacional quanto no operacional.

No campo acadêmico-científico, a pesquisa contribui para o avanço da literatura de contabilidade pública e auditoria governamental ao explorar empiricamente a aplicação da Teoria Institucional ao controle externo, ampliando a compreensão sobre os mecanismos de adoção, difusão e institucionalização de normas técnicas no setor público. Ao integrar conceitos como auditoria financeira, *accountability* e normatização contábil, o estudo oferece subsídios para o debate

técnico e metodológico sobre a atuação dos Tribunais de Contas, servindo como referência para pesquisas comparativas em outros contextos estaduais e nacionais.

Por fim, ao abordar o alinhamento das práticas de fiscalização contábil aos padrões normativos estabelecidos pelas NBASP, esta investigação dialoga com compromissos internacionais de fortalecimento das instituições públicas, contribuindo para o alcance do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 16 da Agenda 2030 da ONU — especialmente a meta 16.6, voltada ao desenvolvimento de instituições eficazes, responsáveis e transparentes (IDI.2020). Nesse sentido, reforça-se o papel estratégico dos Tribunais de Contas na promoção da boa governança, da transparência e da responsabilidade na administração pública.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do presente trabalho organiza-se de forma sequencial, articulando a contextualização teórica, os procedimentos metodológicos, a análise empírica e a proposição de soluções técnico-institucionais.

Na seção I, a Introdução apresenta a contextualização do tema e da situação problema incluindo as objetivos gerais e específicos que orientam o estudo.

A seção II, expõe o Referencial Teórico, abrangendo: (i) *Accountability* e Tribunais de Contas; (ii) Teoria Institucional e o Processo de Adoção das NBASP; (iii) Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público; com destaque para a Auditoria financeira no setor público.

A seção III, descreve os Procedimentos Metodológicos, incluindo a tipologia da pesquisa, as fontes de dados utilizadas, a amostra selecionada, o instrumento de coleta e as técnicas de tratamento e análise dos dados.

A seção IV, por sua vez, reúne os Resultados e Discussões, nos quais são expostos e interpretados os principais achados empíricos à luz do referencial teórico, em resposta aos objetivos específicos estabelecidos.

Por fim, as considerações finais sintetizam os principais pontos do trabalho, destacando suas contribuições, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os eixos explorados, em termos de referencial teórico, são: (i) *Accountability* e Tribunais de Contas; (ii) Teoria Institucional e o Processo de Adoção das NBASP; (iii) Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público; com destaque para a Auditoria financeira no setor público e (iv) estudos anteriores sobre a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização das demonstrações contábeis.

2.1 ACCOUNTABILITY E TRIBUNAIS DE CONTAS

A literatura sobre *accountability* oferece diversas perspectivas conceituais que podem ser aplicadas para sua compreensão. As diferentes abordagens resultam em variados conceitos, evidenciando que a *accountability* é um conceito complexo e multifacetado, sem uma definição única, sendo dinâmico e evoluindo de acordo o contexto político e social (Barata; Soares; Lima, 2024).

No contexto da administração pública, essas abordagens geram conceitos variados aplicáveis às entidades públicas, incluindo métodos de responsabilização dos gestores, ferramentas de controle pela sociedade e órgãos institucionais, prestação de contas ao público e a órgãos fiscalizadores, além de exigências de participação e transparência. Apesar das diferentes perspectivas, convergem em três características principais: responsabilização, controle e prestação de contas (Barata; Soares; Lima, 2024, p. 15).

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) adota o termo “*accountability*” vinculado à prestação de contas e responsabilização. A norma destaca que a principal finalidade da informação contábil é fornecer dados úteis para a prestação de contas e responsabilização, elementos essenciais para a tomada de decisões. Além disso, enfatiza a responsabilidade das entidades públicas perante a sociedade (CFC, 2016).

Diversas dimensões e tipologias são usadas para explicar e delimitar o conceito, com a classificação de O’Donnel sendo uma referência principal (Maurício; Rodrigues; Nunes, 2019). Guillermo O’Donnel (1998) classifica a *accountability* em duas dimensões: vertical e horizontal.

O’Donnell (1998) define *accountability* vertical como a relação de prestação de contas entre o governo e a sociedade, destacando o papel dos cidadãos, como

eleitores, na responsabilização dos governantes por meio de mecanismos como eleições e livre expressão de opiniões e reivindicações. Também caracteriza a *accountability* horizontal, pela atuação de agências estatais, que possuem autoridade e autonomia para fiscalizar e responsabilizar outros agentes ou instituições públicas por atos ilegais ou contrários ao interesse coletivo. Filgueiras (2016) reforça que a efetiva responsabilidade política exige transparência institucional e a redução do déficit de informação entre os cidadãos e as instituições democráticas.

No contexto da *accountability* horizontal é fundamental que a estrutura estatal contemple órgãos capazes de formar uma verdadeira rede, denominada de rede de agências de *accountability*, ou rede de controle, encarregada de supervisionar, controlar, aplicar sanções e, principalmente, disponibilizar informações ao cidadão sobre a conduta dos gestores públicos (Quintal *et al.*, 2012; Lino; Aquino, 2018; Filgueiras, 2016).

No Brasil, o arcabouço constitucional e legal viabiliza essa estrutura de rede de agências de *accountability* composta por múltiplas instituições públicas, cada uma com atribuições específicas e interdependentes, com o objetivo de controlar e responsabilizar os agentes públicos (Aranha, 2015; Quintal *et al.*, 2012). Essa rede inclui instituições que atuam na esfera federal, estadual e municipal como o Ministério Público, os sistemas de controle interno dos Poderes, a Polícia Federal, o Poder Judiciário e os Tribunais de Contas, entre outros órgãos (Quintal *et al.*, 2012; Aranha, 2015; Lino; Aquino, 2018).

Os Tribunais de Contas exercem um papel essencial na promoção da *accountability* na administração pública, atuando como agentes especializados no âmbito da *accountability* horizontal (Moutinho, 2020). Dentre suas principais atribuições, destacam-se a apreciação das contas de governo e o julgamento das contas de gestão, processos que envolvem a análise minuciosa da utilização dos recursos públicos por meio da prestação de contas realizada pelos gestores. Nessa prestação de contas, as demonstrações contábeis assumem papel central, ao consolidarem informações financeiras, orçamentárias, patrimoniais e contábeis relevantes para o controle externo.

Essas demonstrações contábeis estão sujeitas à fiscalização, sendo a auditoria financeira a ferramenta mais adequada (Justino; Forti; Cheade, 2023; Moutinho, 2020), pois visa aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações financeiras, o que é alcançado por meio da expressão de uma opinião pelo auditor.

Essa opinião atesta se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e se estão livres de distorções relevantes (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020; Moutinho, 2020; Carvalho, 2023).

Os estudos sobre *accountability* utilizam diferentes conceitos conforme o tema, apropriando-se nessas dimensões para delimitar o campo de análise. Neste estudo, é adotado o enquadramento da NBC TSP, que associa *accountability* à prestação de contas e responsabilização, integrando as dimensões vertical e horizontal de O'Donnel.

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL E O PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NBASP

A Teoria Institucional parte da premissa de que as organizações não operam de forma isolada, mas estão inseridas em contextos sociais e institucionais que moldam suas estruturas, processos e práticas. Nesse sentido, Meyer e Rowan (1977) argumentam que as organizações atuam em ambientes institucionalizados nos quais normas, valores, regras e crenças sociais exercem influência significativa sobre o comportamento organizacional. Complementarmente, DiMaggio e Powell (1983) destacam que, na busca por legitimidade, as organizações tendem a se conformar às expectativas institucionais dominantes, o que leva a processos de isomorfismo institucional.

Entre os principais expoentes contemporâneos da Teoria Institucional, destaca-se W. Richard Scott, cuja obra tem sido central para a consolidação e o desenvolvimento do campo. Em *Institutions and Organizations: Ideas, Interests and Identities*, Scott (2014) propõe um arcabouço teórico integrador, que articula distintas abordagens do institucionalismo por meio da formulação dos três pilares que sustentam as instituições: o regulativo, o normativo e o cultural-cognitivo.

O pilar regulativo refere-se ao conjunto de regras formais e mecanismos de coerção que moldam o comportamento organizacional. O pilar normativo abrange os valores e obrigações morais ou profissionais que orientam as ações dos indivíduos. O pilar cultural-cognitivo diz respeito aos esquemas interpretativos e significados compartilhados que estruturam a forma como os atores percebem e agem no mundo institucional. Segundo o autor, esses três pilares atuam de forma interdependente, influenciando simultaneamente a dinâmica institucional e as respostas organizacionais às pressões externas.

Scott (2008) também enfatiza o papel central dos profissionais nos processos de criação, manutenção e transformação das instituições, destacando-os como atores influentes na construção da ordem institucional contemporânea. Essa perspectiva é particularmente relevante para a análise de instituições públicas, como os Tribunais de Contas, cujas práticas estão sujeitas a múltiplas pressões institucionais, tanto regulatórias quanto normativas e simbólicas.

No contexto dos Tribunais de Contas, a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) pode ser compreendida como um processo institucional impulsionado pela busca de alinhamento a padrões internacionais de governança, transparência e *accountability*. Esse movimento pode ser interpretado como uma estratégia de construção de legitimidade técnica e institucional, por meio da incorporação de diretrizes normativas capazes de reforçar a credibilidade e a autoridade dos órgãos de controle externo.

A interpretação desse processo à luz dos três pilares propostos por Scott (2014) permite compreender os mecanismos que operam simultaneamente nesse campo: o pilar regulativo se manifesta na formalização de normas e resoluções internas que tornam obrigatória a adoção das NBASP nos processos de auditoria; o pilar normativo reflete-se nas expectativas de entidades profissionais, como o Instituto Rui Barbosa, a INTOSAI e a Atricon que difundem valores de competência técnica, padronização de procedimentos e profissionalização das auditorias, moldando o comportamento esperado na profissionalização das auditorias públicas; e o pilar cultural-cognitivo evidencia-se na gradual internalização e naturalização, por parte dos auditores e gestores, de crenças, valores e significados associados à modernização institucional, à eficiência do controle e à legitimidade do desempenho institucional, consolidando um entendimento comum sobre o modo legítimo de conduzir a auditoria pública.

A obra clássica de DiMaggio e Powell (1983) apresenta o conceito de isomorfismo institucional como mecanismo explicativo da homogeneização das estruturas e práticas organizacionais. Os autores argumentam que, à medida que as organizações buscam legitimidade em contextos altamente institucionalizados, elas tendem a se tornar cada vez mais semelhantes umas às outras, mesmo que operem em contextos distintos.

Essa convergência ocorre por meio de três mecanismos principais: (i) isomorfismo coercitivo, decorrente de pressões legais, regulatórias ou normativas impostas por instâncias de autoridade; (ii) isomorfismo mimético, que surge em

contextos de incerteza e leva as organizações a imitarem práticas consideradas bem-sucedidas ou legítimas; e (iii) isomorfismo normativo, influenciado pela profissionalização e pelas normas estabelecidas pela comunidade técnica e profissional.

No contexto dos Tribunais de Contas brasileiros, o processo de adoção das NBASP evidencia a atuação combinada desses três mecanismos. Identificam-se pressões coercitivas materializadas em resoluções, diretrizes e normativos que exigem a conformidade com padrões internacionais de auditoria.

As pressões miméticas se manifestam quando tribunais estaduais e municipais buscam replicar práticas adotadas por instituições de referência, como o Tribunal de Contas da União (TCU). E as pressões normativas são impulsionadas pelo crescente processo de profissionalização dos auditores e a atuação de entidades como a INTOSAI, IRB, Atricon, que promovem a disseminação de boas práticas e a consolidação de padrões técnicos no âmbito do controle externo.

Nesse sentido, mais do que uma decisão puramente técnica, a incorporação das NBASP pode ser interpretada como uma resposta institucional orientada à busca por legitimidade e alinhamento com normas, valores e padrões amplamente reconhecidos no campo da auditoria pública.

A contribuição de Tolbert e Zucker (1996) à Teoria Institucional é fundamental para a compreensão dos processos de institucionalização nas organizações adicionando uma dimensão temporal. As autoras propõem um modelo composto por três estágios — habitualização, objetivação e sedimentação — para explicar como práticas organizacionais emergem, se consolidam e se tornam institucionalizadas ao longo do tempo. Inicialmente, a habitualização ocorre quando uma nova prática é adotada de forma recorrente, ainda sem um status normativo amplamente reconhecido.

Na fase seguinte, de objetivação, a prática começa a ser legitimada socialmente, ganhando consistência normativa e sendo incorporada aos discursos e estruturas formais. Por fim, na sedimentação a prática se torna rotineira, resistente à mudança e parte integral da estrutura institucional.

Figura 1 – Componentes do processo de institucionalização



Fonte: Tolbert; Zucker (1996, p. 182, tradução nossa).

Esse modelo teórico oferece uma lente analítica relevante para compreender a trajetória de adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) pelos Tribunais de Contas, particularmente no campo da auditoria financeira. A adoção das NBASP pode ser interpretada como uma trajetória de institucionalização ainda em desenvolvimento. O processo tem início na fase de habitualização, marcada pela adoção pontual das NBASP em iniciativas específicas, como projetos-piloto, capacitações técnicas e inserções parciais nos planos anuais de auditoria. Trata-se de um momento ainda incipiente, com práticas esparsas e desarticuladas, geralmente motivadas por fatores externos mais do que por compromissos institucionais consolidados.

Essa dinâmica é evidenciada por estudos como os de Azevedo e Lino (2018), que identificaram o uso incipiente das normas, e por Estevam, Rodrigues e Silva (2021), que demonstraram que a maioria dos tribunais ainda se encontrava nas fases iniciais de adoção das normas internacionais. Quintal *et al.* (2012) também apontaram a baixa priorização da análise das demonstrações contábeis, enquanto Carvalho (2023) indicou que a auditoria financeira ainda se encontra em um nível básico.

Na fase seguinte, de objetivação, as práticas de auditoria financeira passam a ser gradualmente legitimadas e incorporadas de forma mais sistemática às estruturas organizacionais. Observa-se o fortalecimento do discurso técnico-normativo e a inserção das NBASP em regulamentos internos, diretrizes operacionais e planos estratégicos. Estudos como os de Cedraz e Dutra (2014) destacam os esforços de convergência às normas internacionais, enquanto Leitão e Dantas (2016) discutem parâmetros de materialidade que contribuem para a padronização metodológica. Autores como Capovilla (2013) e Moutinho (2020) também reforçam essa etapa ao

defenderem a centralidade da auditoria financeira na agenda institucional dos tribunais, contribuindo para sua legitimação técnica e simbólica.

Por fim, a sedimentação — ainda em curso — representa o estágio em que as NBASP são plenamente integradas à cultura e estrutura dos Tribunais de Contas, com rotinas consolidadas, resistência à mudança e um alto grau de institucionalização. Justino, Forti e Cheade (2023) destacam o papel estratégico da auditoria financeira no fortalecimento do controle externo, sinalizando a importância de alcançar esse estágio. No entanto, os estudos de Carvalho (2023) destacam os resultados do ciclo 2022 do Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) apontando que a fase da sedimentação ainda não se concretizou, uma vez que a auditoria financeira obteve o menor desempenho entre os três tipos de auditoria recomendados pela INTOSAI, revelando que a sedimentação plena permanece como um desafio para a maioria das instituições de controle externo no Brasil.

Portanto, a Teoria Institucional oferece um suporte conceitual relevante para compreender a adoção das NBASP como um processo de busca de legitimidade e maturidade institucional. Neste estudo, o modelo de Tolbert e Zucker (1996) é a principal lente analítica, permitindo classificar o avanço da auditoria financeira do TCEES nas fases de habitualização, objetivação e sedimentação. Esse enquadramento, aliado aos pilares de Scott (2014) e aos mecanismos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983), possibilita interpretar de forma integrada a trajetória de institucionalização das NBASP no período de 2017–2024.

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) emite pronunciamentos profissionais — compreendendo princípios, normas e orientações — que definem os requisitos fundamentais para o adequado funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Esses instrumentos normativos estabelecem princípios de observância obrigatória na condução das atividades fiscalizatórias (Instituto Rui Barbosa, 2020a).

A Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI, engloba as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, conhecidas pela sigla ISSAIs *International Standards of Supreme Audit Institutions*, (IDI, 2020) que constituem um referencial normativo composto por princípios, diretrizes e boas

práticas voltadas à auditoria no setor público. Essas normas têm como finalidade assegurar a realização de auditorias independentes, eficazes e tecnicamente qualificadas, contribuindo para o fortalecimento da credibilidade institucional e do profissionalismo no âmbito das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Instituto Rui Barbosa, 2017a; IDI, 2020).

No contexto brasileiro, a convergência a esse referencial internacional se materializa por meio das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), que congrega o Tribunal de Contas da União (TCU) e os Tribunais de Contas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Instituto Rui Barbosa, 2020a, 2025). As NBASP refletem a convergência às ISSAIs, compostos por princípios, normas e orientações, que definem requisitos essenciais para o funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e princípios obrigatórios para a atividade fiscalizatória, além de orientações específicas aplicáveis a distintos contextos de auditoria (Instituto Rui Barbosa, 2020a). Esse alinhamento visa promover a padronização, a qualidade técnica e a credibilidade das auditorias realizadas no âmbito do controle externo brasileiro, respeitando as especificidades do ordenamento jurídico e da administração pública do país (Instituto Rui Barbosa, 2017a)

O processo de adoção das normas internacionais de auditoria no setor público brasileiro teve início em 2015, com a publicação dos primeiros três níveis das NBASP, voltadas à promoção de auditorias independentes e eficazes pelos Tribunais de Contas (Estevam; Rodrigues; Silva, 2021).

Figura 2 - Os três níveis iniciais das NBASP

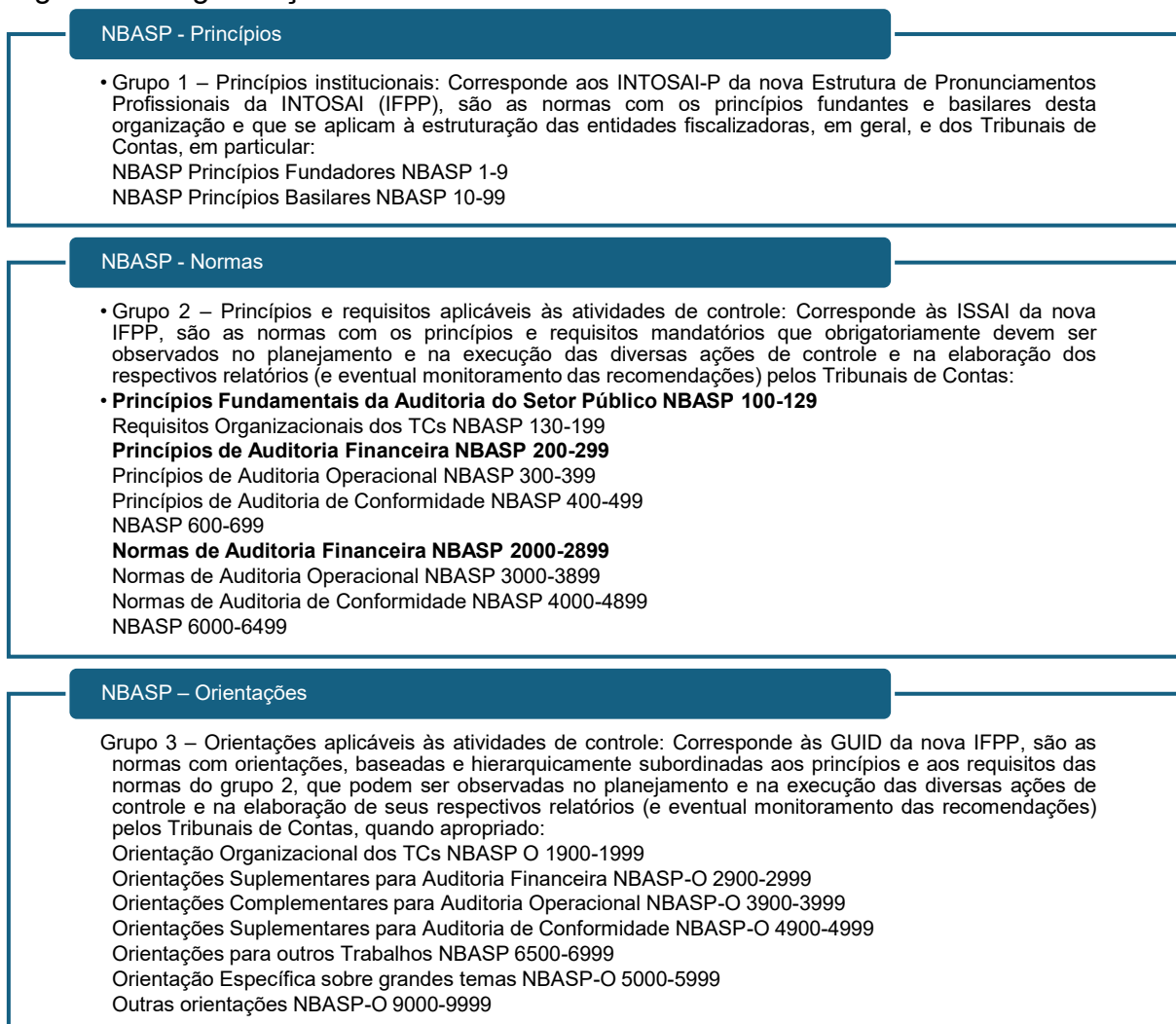


Fonte: Instituto Rui Barbosa (2020b).

Em 2019, essa estrutura foi revista em decorrência da reformulação das ISSAIs,

aprovada no Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI). Como resultado, a classificação das NBASP foi reorganizada em três categorias: Princípios, Normas e Orientações, formalizados por meio da Resolução IRB nº 03/2020:

Figura 3 – Organização atual das NBASP



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados de Instituto Rui Barbosa (2020a).

A NBASP 100 que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, corresponde a tradução da ISSAI 100 - *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*, estabelece uma definição abrangente de auditoria no setor público e apresenta os conceitos, elementos e princípios fundamentais que orientam todos os tipos de auditoria realizados nesse âmbito.

A norma delinea os tipos de auditoria do setor público e os respectivos componentes, assim como os princípios orientadores que devem ser observados, tanto de forma geral quanto em cada uma das fases do processo de auditoria (Instituto Rui Barbosa, 2017a).

Segundo a ISSAI 100, a auditoria no setor público consiste em um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências para verificar se as informações ou condições reais de um determinado objeto atendem aos critérios aplicáveis. Esse conceito se aplica de forma abrangente a três tipos de auditoria: financeira, operacional e de conformidade (Leitão; Dantas, 2016).

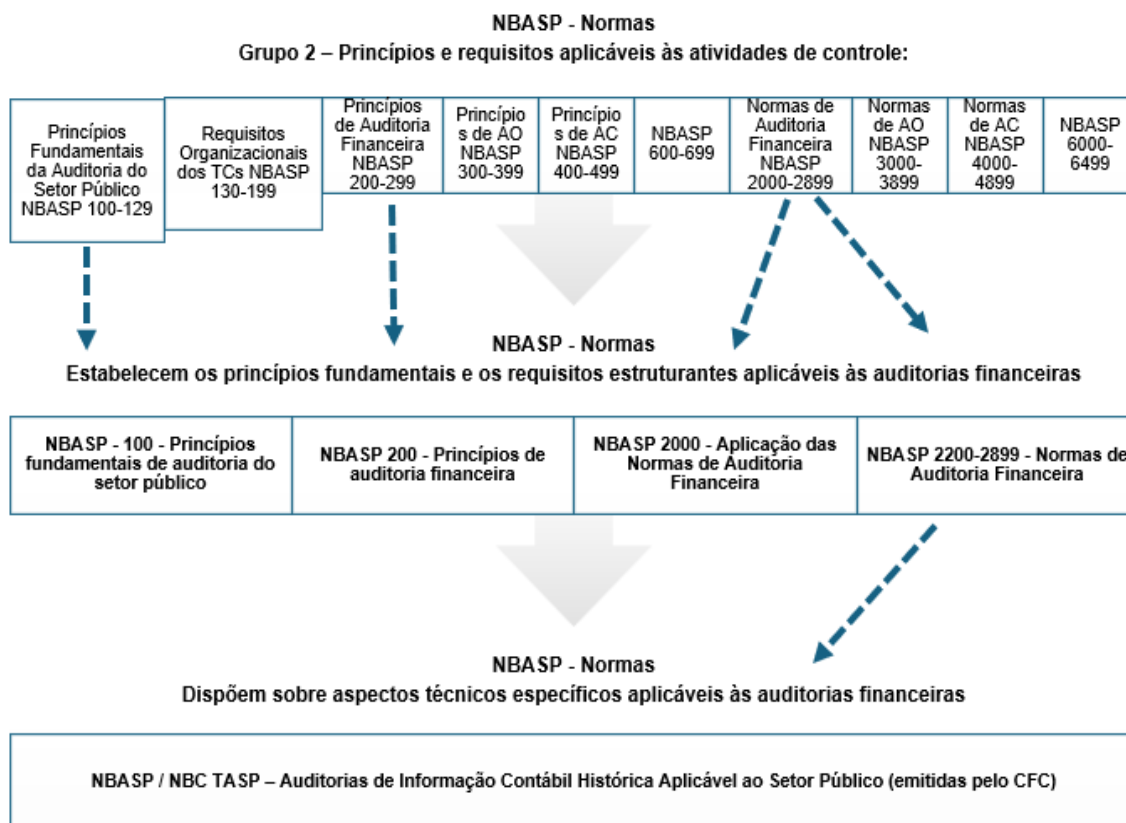
No contexto da auditoria financeira, destacam-se, no Grupo 2 da Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI, as normas que compõem a base conceitual dos trabalhos realizados no setor público. A NBASP 100 que estabelece os princípios fundamentais aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria no setor público (Instituto Rui Barbosa, 2017a).

E a NBASP 200 - Princípios de Auditoria Financeira que se refere à tradução da ISSAI 200 – *Financial Audit Principles*, (Instituto Rui Barbosa, 2017b) que complementa os princípios fundamentais da NBASP 100 no contexto específico da auditoria financeira. Essas normas, em conjunto, constituem a base conceitual dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI no campo da auditoria financeira e devem ser observadas de forma integrada e obrigatória (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020).

A esse conjunto soma-se a NBASP 2000 que esclarece os requisitos éticos e de controle de qualidade que devem ser observados para assegurar a conformidade dos trabalhos com os princípios estabelecidos nas normas anteriores. Além dessas, integram o escopo normativo da auditoria financeira as NBASP 2200 a 2899, equivalentes às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica no Setor Público (NBC TASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme a Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020 (CFC,2020).

A Figura 4, apresenta a estrutura das normas aplicadas à auditoria financeira integrantes do Grupo 2 da Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI.

Figura 4 – Normas aplicadas a auditoria financeira integrantes do *Grupo 2*



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados de Instituto Rui Barbosa (2020a).

A NBASP 200 apresenta os princípios que orientam a realização de auditorias sobre demonstrações financeiras, sejam elas individuais, consolidadas ou relativas a elementos específicos dessas demonstrações. A norma trata da aplicabilidade das diretrizes internacionais no contexto da auditoria financeira, estabelece uma estrutura conceitual para sua execução, define os elementos que compõem esse tipo de auditoria e explicita os princípios fundamentais que devem ser observados ao longo do processo (Instituto Rui Barbosa, 2017b).

As Normas de Auditoria Financeira da série NBASP 2200-2899 correspondem às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme CFC nº 1.601/2020 (Instituto Rui Barbosa, 2023b). A Figura 5 ilustra a correlação entre a NBASP e as NBC TA.

Figura 5 - Normas de Auditoria Financeira Grupo 2 série 2200-2899

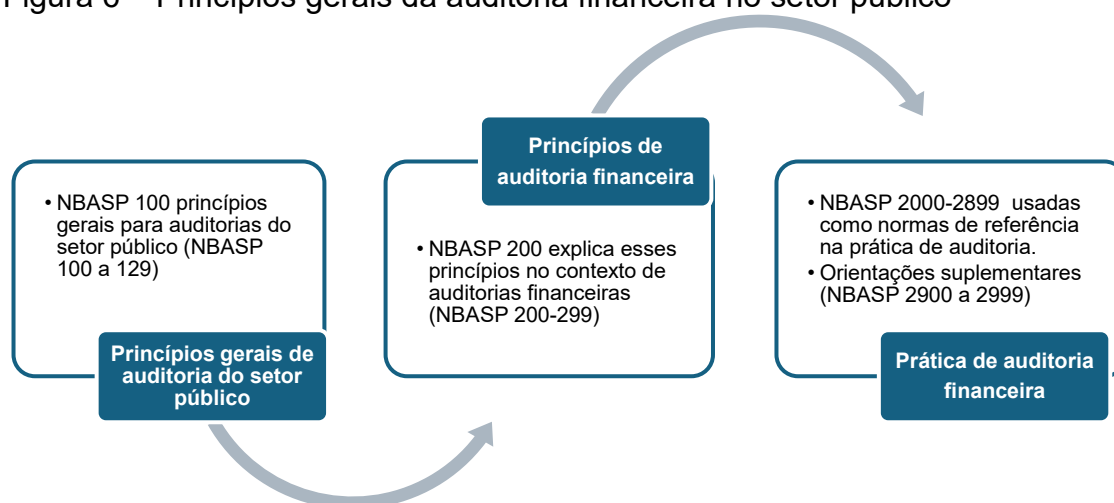
NBASP 2200-2899 - Normas de Auditoria Financeira	=	NBASP / NBC TASP – Auditorias de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (emitidas pelo CFC)
---	----------	--

NBASP / Correlação com as NBC_TA : Nome da Norma
ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração
NBASP 2200 / NBC TA 200 (R1): Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria
NBASP 2210 / NBC TA 210 (R1): Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria
NBASP 2220 / NBC TA 220(R3): Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBASP 2230 / NBC TA 230 (R1): Documentação de Auditoria
NBASP 2240 / NBC TA 240 (R1): Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBASP 2250 / NBC TA 250: Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBASP 2260 / NBC TA 260(R2): Comunicação com os Responsáveis pela Governança
NBASP 2265 / NBC TA 265 : Comunicação de Deficiências de Controle Interno
NBASP 2300 / NBC TA 300 (R1): Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBASP 2315 / NBC TA 315 (R2): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente
NBASP 2320 / NBC TA 320 (R1): Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria
NBASP 2330 / NBC TA 330 (R1): Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados
NBASP 2402 / NBC TA 402: Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços
NBASP 2450 / NBC TA 450 (R1): Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria
NBASP 2500 / NBC TA 500 (R1): Evidência de Auditoria
NBASP 2501 / NBC TA 501: Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados
NBASP 2505 / NBC TA 505: Confirmações Externas
NBASP 2510 / NBC TA 510 (R1): Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais
NBASP 2520 / NBC TA 520: Procedimentos Analíticos
NBASP 2530 / NBC TA 530: Amostragem em Auditoria
NBASP 2540 / NBC TA 540 (R2): Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas
NBASP 2550 / NBC TA 550: Partes Relacionadas
NBASP 2560 / NBC TA 560 (R1): Eventos Subsequentes
NBASP 2570 / NBC TA 570: Continuidade Operacional
NBASP 2580 / NBC TA 580 (R1): Representações Formais
NBASP 2600 / NBC TA 600 (R1): Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes
NBASP 2610 / NBC TA 610: Utilização do Trabalho de Auditoria Interna
NBASP 2620 / NBC TA 620: Utilização do Trabalho de Especialistas
NBASP 2700 / NBC TA 700: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis
NBASP 2701 / NBC TA 701: Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.
NBASP 2705 / NBC TA 705: Modificações na Opinião do Auditor Independente
NBASP 2706 / NBC TA 706: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente
NBASP 2710 / NBC TA 710 (R1): Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas
NBASP 2720 / NBC TA 720: Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações
NBASP 2800 / NBC TA 800: Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais
NBASP 2805 / NBC TA 805: Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis
NBASP 2810 / NBC TA 810: Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados de Instituto Rui Barbosa (2023b).

O objetivo central das NBASP voltadas à auditoria financeira consiste em fornecer um conjunto abrangente de princípios e diretrizes que orientem a auditoria de demonstrações contábeis, ou de outras formas de informação financeira, no setor público. Nesse contexto, os princípios estabelecidos na NBASP 200 constituem a base normativa para o desenvolvimento de normas mais específicas relacionadas à auditoria financeira — reunidas na série NBASP 2000 a 2899 — bem como das orientações suplementares que apoiam sua aplicação prática (NBASP 2900 a 2999) (Instituto Rui Barbosa, 2017b, p. 8).

Figura 6 – Princípios gerais da auditoria financeira no setor público



Fonte: Adaptado de IDI (2020, p. 23), com simplificação para evidenciar os princípios gerais da auditoria financeira no setor público.

De forma integrada, os princípios gerais de auditoria do setor público, definidos na NBASP 100, oferecem a base conceitual que orienta todas as auditorias executadas pelas entidades fiscalizadoras superiores. Esses princípios são operacionalizados nas normas específicas de auditoria financeira, notadamente na NBASP 200, que serve de referência para a construção das normas da série 2000 a 2999, assegurando que os trabalhos de auditoria sejam conduzidos com qualidade, responsabilidade e rigor técnico, em conformidade com padrões internacionalmente reconhecidos.

Entre os princípios estão: ética e independência, que exigem conduta íntegra e autonomia dos auditores; julgamento e ceticismo profissional, que orientam decisões baseadas em análise crítica e cautela; controle de qualidade, que assegura a confiabilidade do processo; competências técnicas, que garantem que a equipe possua ou tenha acesso ao conhecimento necessário; gerenciamento do risco de auditoria, que previne a emissão de relatórios inadequados; consideração da materialidade, essencial para definir a relevância das informações analisadas; documentação apropriada, para registrar com clareza os procedimentos e conclusões; e comunicação eficaz, que assegura o diálogo contínuo com as partes envolvidas. Esses princípios estão interligados e sustentam os requisitos técnicos exigidos nas normas aplicáveis à auditoria das demonstrações contábeis do setor público (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020)

No contexto dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), a auditoria

financeira desempenha um papel relevante no cumprimento do Objetivo 16, que visa promover paz, justiça e instituições eficazes. Essa contribuição materializa-se na assegurar a fidedignidade das demonstrações contábeis das entidades do setor público e do governo como um todo, elemento fundamental para o alcance da meta que visa consolidar instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis de governo (IDI, 2020).

Nesse sentido, a auditoria pública atua como um mecanismo de promoção da transparência, da responsabilidade e da melhoria contínua na gestão dos recursos públicos, reforçando a confiança da sociedade nas instituições (Instituto Rui Barbosa, 2017b). Adicionalmente, a auditoria financeira fortalece a *accountability* ao oferecer avaliações independentes e objetivas para a sociedade, o poder legislativo e os órgãos de controle, contribuindo para a disciplina fiscal, para a eficiência do gasto público e para a qualidade da governança pública.

Diante desse papel estratégico para a transparência e a boa governança, é essencial compreender os fundamentos e a metodologia da auditoria financeira no setor público. A seguir, apresentam-se seus objetivos, características e etapas principais, evidenciando sua importância para o controle externo e para o fortalecimento institucional.

2.3.1 Auditoria financeira no setor público

A auditoria financeira no setor público tem como objetivo fornecer, por meio da coleta de evidências suficientes e apropriadas, uma assegurar razoável aos usuários de que as demonstrações contábeis, ou outras formas de apresentação de informações financeiras, estão adequadamente elaboradas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis (Instituto Rui Barbosa, 2017b).

No âmbito do controle externo, a análise dos balanços gerais realizada pelos Tribunais de Contas busca verificar se as demonstrações contábeis refletem de forma fidedigna a situação financeira, orçamentária e patrimonial ao final do exercício, sendo a auditoria financeira instrumento essencial para fortalecer a confiança pública e a *accountability* (Moutinho, 2020). Sua execução constitui uma das principais competências constitucionais dos Tribunais de Contas e é reconhecida como a

ferramenta mais adequada para planejar e realizar a fiscalização da confiabilidade dos demonstrativos contábeis (Justino; Forti; Cheade, 2023).

Para cumprir tais objetivos, a auditoria financeira deve ser conduzida de modo a proporcionar um alto nível de confiança aos usuários das informações financeiras, em conformidade com os princípios e normas em A NBASP 100 que estabelece os princípios fundamentais aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria no setor itidos pela INTOSAI (Carvalho, 2023). A observância de normas e diretrizes profissionais é condição essencial para assegurar a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo do trabalho realizado (Instituto Rui Barbosa, 2017b).

As normas internacionais de auditoria da INTOSAI, incorporadas ao ordenamento nacional por meio das NBASP (Estevam; Rodrigues; Silva, 2021; Instituto Rui Barbosa, 2017b), estabelecem princípios, requisitos e diretrizes metodológicas para a auditoria de demonstrações financeiras do setor público, oferecendo um padrão estruturado de atuação que contempla todas as etapas do processo, desde o planejamento até a emissão do relatório de auditoria (Instituto Rui Barbosa, 2017b).

Os trabalhos de auditoria financeira devem declarar se foram conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. Além disso, para garantir transparência, essa declaração pode especificar quais normas de auditoria foram adotadas (Instituto Rui Barbosa, 2017b). Essa prática é essencial para assegurar a credibilidade, a qualidade técnica e a aderência aos padrões éticos e profissionais internacionalmente reconhecidos, fortalecendo a confiança dos usuários nos resultados apresentados (Instituto Rui Barbosa, 2017b).

As auditorias de demonstrações financeiras realizadas em conformidade com as ISSAIs configuram trabalhos de asseguarção razoável, ou seja, oferecem um alto grau de confiança, ainda que não absoluto, em função das limitações inerentes ao processo de auditoria (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020). O Manual de Implementação das ISSAIs, traduzido para o português pelo Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do IRB, descreve de forma detalhada cada etapa do processo, orientando sua aplicação prática e fornecendo modelos de papéis de trabalho que facilitam a padronização e a consistência metodológica (IDI, 2020).

De acordo com o IDI (2020), a auditoria financeira é estruturada em cinco fases interdependentes: (i) atividades de pré-auditoria, (ii) planejamento, (iii) execução, (iv) finalização/revisão e (v) elaboração do relatório. Todas essas fases devem

permanecer articuladas ao longo de todo o processo, sendo concluídas apenas com a emissão e a divulgação do relatório final, que formaliza a opinião do auditor e encerra o ciclo de asseguuração.

Figura 7 – Processo de auditoria financeira



Fonte: Adaptado de IDI (2020, p. 31), com simplificação para destacar o processo da auditoria financeira

De acordo com o Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira, as atividades de pré-auditoria têm como principal finalidade verificar se estão presentes as condições necessárias para a realização do trabalho, como a existência de uma estrutura de relatório financeiro aceitável e o reconhecimento, por parte da administração, de suas responsabilidades no processo. Nessa fase, os auditores também executam ações específicas, como a avaliação dos requisitos éticos e da competência da equipe de auditoria, a elaboração e aprovação dos termos de trabalho e a condução da reunião de abertura da auditoria, entre outras.

Concluídas as atividades de pré-auditoria, elabora-se o plano de auditoria, documento que orientará todo o processo de execução. Na fase de planejamento, é fundamental que os auditores desenvolvam uma compreensão abrangente da entidade e de seu ambiente, incluindo sua estrutura de governança, processos organizacionais e controles internos relevantes (Suzart, 2023). Essa compreensão é indispensável para identificar áreas de risco, avaliar a possibilidade de distorções relevantes e definir a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria (Capovila, 2013).

O entendimento do negócio e setor de atuação da entidade permite ao auditor compreender suficientemente a entidade para desenvolver expectativas sobre suas demonstrações contábeis, avaliar os sistemas de informação e controles internos,

considerar a razoabilidade de estimativas contábeis em áreas críticas e identificar práticas contábeis específicas do setor. Esse entendimento permite detectar riscos de distorções e avaliar a conformidade com práticas comuns do setor (Boynton; Johnson; Kell, 2002).

A abordagem de auditoria preconizada pelas ISSAIs é baseada em riscos (IDI, 2020). Assim, os auditores devem identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, considerando fatores como fraude, erro e a probabilidade, magnitude e significância dos riscos e determinam a materialidade. (Capovila, 2013; IDI, 2020).

Nesse contexto, compreender, avaliar e testar os controles internos é essencial para que o auditor obtenha segurança suficiente para fundamentar sua opinião (Cedraz; Dutra, 2014). “Com base na avaliação de riscos, o auditor deve identificar os controles implementados que podem mitigar ou eliminar os riscos e testar a efetividade operacional desses controles”. E como resposta aos riscos, os auditores devem planejar procedimentos adicionais, que incluem testes de controle e testes substantivos (IDI, 2020, p.32).

No plano de auditoria o auditor também deve determinar a materialidade para o planejamento e para a execução da auditoria (IDI, 2020). As decisões sobre materialidade exigem julgamento profissional, considerando as necessidades dos usuários e aspectos tanto quantitativos quanto qualitativos (Leitão; Dantas, 2016; IDI, 2020; Carvalho, 2023). Como destacam Schumacher, Imoniana e Murcia (2023) a materialidade é uma questão de julgamento que depende dos fatos e das circunstâncias específicas da entidade, sendo influenciada tanto pelo ambiente interno quanto por fatores externos.

Por fim, o plano de auditoria deve detalhar a estratégia global, os objetivos, o escopo e os procedimentos a serem realizados, incluindo a descrição da natureza, época e extensão dos procedimentos planejados para responder aos riscos identificados. Trata-se de um instrumento dinâmico, que serve como guia para a equipe de auditoria e deve ser continuamente revisado e atualizado até a conclusão dos trabalhos e a emissão do relatório (IDI, 2020; Capovila, 2013).

A fase de execução da auditoria corresponde à implementação dos procedimentos planejados e à coleta sistemática de evidências de auditoria, obtidas por meio de testes de controles e testes substantivos (IDI, 2020; Schumacher; Imoniana; Murcia, 2023). Todos os procedimentos realizados devem ser

rigorosamente documentados nos papéis de trabalho, registrando-se os testes aplicados, as amostras selecionadas e as conclusões obtidas, de modo a assegurar a qualidade da auditoria e a rastreabilidade do trabalho executado (IDI, 2020).

A qualidade das evidências de auditoria influencia diretamente a capacidade do auditor de emitir uma opinião com segurança razoável (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI 2020). As evidências precisam ser suficientes (em quantidade adequada) e competentes (em qualidade adequada e confiáveis) para que o auditor forme uma opinião com base razoável sobre as demonstrações contábeis (Capovila, 2013. p. 31). Nesse contexto, "suficiência é a medida da quantidade da evidência, enquanto a adequação é a medida da qualidade" (Longo, 2015, p. 21; Instituto Rui Barbosa, 2017b). A quantidade e a qualidade necessárias variam de acordo com o nível de risco de distorção relevante a que a entidade auditada está exposta, exigindo julgamento profissional para a definição da extensão dos procedimentos de auditoria (Carvalho, 2023).

A fase de finalização e revisão compreende a análise crítica de toda a documentação, a consolidação dos resultados, a verificação da suficiência e adequação das evidências e a avaliação dos efeitos de distorções não corrigidas ou de eventos subsequentes que possam impactar as demonstrações contábeis (IDI, 2020). Essa revisão deve ser contínua ao longo de todo o processo e intensificada ao final dos trabalhos, momento em que o auditor formula sua conclusão e decide o tipo de opinião a ser expressa (Capovila, 2013).

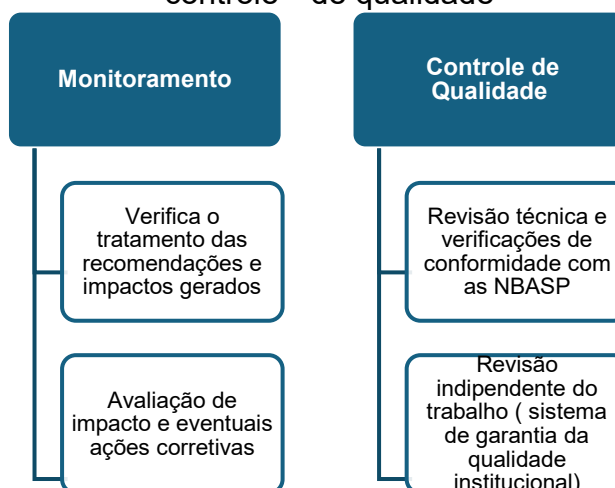
Com base nessa avaliação, o auditor emite uma das quatro modalidades de opinião previstas nas NBASP: (i) opinião sem ressalvas, (ii) opinião com ressalvas, (iii) opinião adversa ou (iv) abstenção de opinião (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020). Como destacam Costa e Dutra (2014, p. 131), "quanto maior a confiança sobre esse diagnóstico, maior a segurança no processo decisório".

O relatório de auditoria constitui o produto final de todo o processo, comunicando de forma clara e objetiva a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. Elaborado com base nas evidências coletadas, o relatório deve apresentar de maneira explícita a fundamentação que sustenta a conclusão, garantindo transparência, rastreabilidade e credibilidade ao trabalho de auditoria (Instituto Rui Barbosa, 2017b; IDI, 2020).

Além das cinco fases principais: atividades de pré-auditoria, planejamento, execução, finalização/revisão e relatório, o processo de auditoria financeira deve

contemplar os procedimentos de monitoramento e a revisão de garantia da qualidade, que asseguram a efetividade das recomendações e a conformidade técnica dos trabalhos (IDI, 2020). A Figura 8 ilustra esse processo.

Figura 8 – Procedimentos de monitoramento e controle de qualidade



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados de IDI (2020).

O monitoramento tem como foco verificar se a entidade auditada abordou adequadamente as questões apontadas no relatório de auditoria. Esse procedimento é considerado uma boa prática, conforme estabelece a NBASP 100. A ausência de monitoramento após a emissão do relatório impede a avaliação se os resultados pretendidos foram efetivamente alcançados em decorrência da auditoria realizada.

A revisão do trabalho de auditoria, como parte do controle de qualidade, deve ocorrer em diferentes momentos (diferentes níveis) ao longo do processo, e tem como função garantir que os procedimentos executados estejam em conformidade com as normas aplicáveis, especialmente as NBASP. Esse processo auxilia a liderança a assegurar a consistência metodológica e a suficiência das evidências obtidas. Adicionalmente, conforme estabelecem a NBASP 2220 e a NBC TA 220(R3), é indispensável a existência de um sistema de garantia da qualidade (GQ) em nível institucional, responsável por revisar os trabalhos de auditoria, reforçando a credibilidade e a confiança dos usuários nos resultados apresentados.

Dessa forma, o processo de auditoria financeira é concluído com um ciclo completo de planejamento, execução, monitoramento e revisão de qualidade, garantindo não apenas a conformidade normativa, como também a efetividade do

controle externo. A seguir, apresenta-se a análise da produção acadêmica e técnica sobre a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização das demonstrações contábeis, contextualizando os resultados desta pesquisa.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

A literatura sobre a atuação dos Tribunais de Contas na fiscalização das demonstrações contábeis apresenta diferentes abordagens, metodologias e resultados. O Quadro 1 sintetiza os principais trabalhos relacionados ao tema.

Quadro 1 – Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa

(continua)

Autor(es)/Ano	Objetivo(s)	Resultados Alcançados	Metodologia Adotada
Quintal et al. (2012)	Analisar a atuação dos Tribunais de Contas estaduais na correção das demonstrações contábeis nas prestações de contas dos governadores.	Os TCs não priorizam a correção das demonstrações contábeis, não recomendam sanções, apuração de responsabilidade ou republicação de demonstrações contábeis, mesmo quando apresentadas em desacordo com as normas vigentes.	Pesquisa bibliográfica e documental.
Capovilla (2013)	Estudar o uso de técnicas de auditoria financeira pelo TCU no controle externo.	A auditoria financeira contribui para a transparência e confiança social, especialmente após a Constituição de 1988.	Pesquisa bibliográfica e documental.
Cedraz e Dutra (2014)	Analisar a convergência das práticas de auditoria financeira do TCU com padrões internacionais.	As EFS pesquisadas utilizam auditoria financeira, tecnologia avançada e revisões periódicas, resultando no fortalecimento da transparência, <i>accountability</i> e governança pública.	Pesquisa qualitativa e questionário.
Lino (2015)	Discutir a reforma contábil pública e a atuação dos Tribunais de Contas na convergência às IPSAS.	A STN se consolidou como reguladora da contabilidade pública, e os TCs enfrentam desafios na adaptação para auditar o Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) com foco na auditoria financeira.	Pesquisa qualitativa, bibliográfica e análise documental.

Quadro 1 – Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa

(continuação)

Autor(es)/Ano	Objetivo(s)	Resultados Alcançados	Metodologia Adotada
Leitão Dantas (2016)	Identificar parâmetros de materialidade para auditoria financeira no setor público.	Despesas, receitas e ativos totais foram os parâmetros mais indicados, com percentuais de até 2%. Aspectos qualitativos, como controle interno e expectativas públicas, também são relevantes.	Pesquisa qualitativa e entrevistas.
Azevedo e Lino (2018)	Comparar as Normas de Auditoria Governamental com as práticas nos Tribunais de Contas em contas de governos municipais.	Há baixo uso padronizado das normas de auditoria governamental e foco na legalidade, com pouca auditoria presencial. O distanciamento entre norma e prática compromete o monitoramento contábil e a <i>accountability</i> . No que se refere a auditoria financeira concluíram que sua aplicação é pontual e incipiente.	Pesquisa qualitativa com questionário.
Lino e Aquino (2018)	Analisar a diversidade da configuração interna dos Tribunais de Contas regionais e sua relação com a qualidade da auditoria financeira.	As configurações variam quanto à formação das equipes, rodízio nas tarefas e automatização. Essas diferenças impactam os níveis de coerção em governos estaduais e municipais, à medida em que a configuração apresenta uma combinação de características que inibe ou amplia a qualidade da auditoria.	Análise de conteúdo de documentos e entrevistas.
Nascimento (2019)	Analisar o impacto da adoção das IPSAS na contabilidade pública brasileira, sob a perspectiva do TCU.	A convergência melhorou a qualidade das informações contábeis, especialmente na contabilização de créditos tributários e provisões, impactando o patrimônio líquido.	Pesquisa qualitativa, análise documental e entrevistas.
Rodrigues et al. (2019)	Analisar as práticas de auditoria contábil nos Tribunais de Contas estaduais.	Os tribunais de contas realizam treinamentos periódicos e monitoramento, com práticas focadas na legalidade.	Pesquisa qualitativa, bibliográfica/questionário.
Cláudio e Maldonado (2020)	Analisar o impacto do Big Data na auditoria financeira, com foco na realidade portuguesa.	O Big Data torna a auditoria mais eficiente, mas os auditores portugueses não estão preparados para sua incorporação.	Pesquisa quali-quantitativa e entrevistas.
Moutinho (2020)	Analisa a inter-relação entre as normas constitucionais que instituem o sistema de <i>accountability</i> contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com foco na apreciação das contas dos chefes do Poder Executivo pelos TCs no Brasil. A pesquisa examina também se a legislação infraconstitucional atende ao que é exigido.	Embora a Constituição de 1988 estabeleça claramente o sistema de <i>accountability</i> , muitas vezes a legislação infraconstitucional não atende aos requisitos exigidos, seja por omissão ou por não conformidade com o sistema constitucional. O estudo propõe correções na legislação e sugere maneiras de suprir as omissões legislativas, com vistas a aperfeiçoar o conjunto normativo e qualificar a apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo.	Pesquisa bibliográfica e documental

Quadro 1 – Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa

(continuação)

Autor(es)/Ano	Objetivo(s)	Resultados Alcançados	Metodologia Adotada
Estevam; Rodrigues e Silva (2021)	Analisar a implantação das normas internacionais de auditoria nos Tribunais de Contas brasileiros.	60% dos Tribunais de Contas iniciaram a implantação das normas internacionais de auditoria, mas apenas 10% concluíram o processo. As normas NBASP 20 e 30, relacionadas à transparência e ética, estão mais avançadas. Apesar da capacitação e apoio disponíveis, muitos TCs não iniciaram a implantação, sugerindo que há desafios significativos para a implementação.	Pesquisa exploratória, levantamento e análise qualitativa-quantitativa.
Santos (2021)	Analisar a aderência e relevância das notas explicativas nas prestações de contas municipais de Santa Catarina.	90% dos municípios têm aderência abaixo de 50%. Identificaram-se 29 itens com relevância superior a 75%, destacando a necessidade de melhorias para facilitar as análises do Tribunal de Contas.	Pesquisa documental.
Michel e Oliveira (2022)	Analisar os indicadores de auditoria das demonstrações contábeis do setor público em três municípios paranaenses.	O estudo evidenciou práticas e resultados específicos que podem servir de base para auditorias mais eficazes em outros municípios.	Pesquisa quali-quantitativa.
Cheade (2023)	Mapear os processos de auditoria financeira no TCE-MS.	O macroprocesso foi dividido em cinco processos e três subprocessos, com etapas claras (planejamento, execução e relatório) que podem ser replicadas em outros tribunais.	Pesquisa participante, descritiva e documental.
Carvalho (2023)	Examina as limitações internas dos Tribunais de Contas do Brasil para a realização de auditorias financeiras com asseguração razoável, destacando que, apesar de sua importância constitucional, essas auditorias ainda não atingem os níveis de segurança exigidos. A pesquisa, que abrange cerca de 70% dos TCs do país, busca identificar as causas dessa lacuna, evidenciada nos resultados dos MMDTC's promovidos pela Atricon.	Apenas 21,7% dos Tribunais de Contas realizam auditorias financeiras com alto nível de confiança. Um destaque importante é que 43,4% dos tribunais realizam auditorias financeiras apenas em "projetos financiados". As causas principais incluem insuficiência de auditores, falta de conhecimento em normas e metodologia de auditoria financeira e ausência de estratégias de longo prazo. O diagnóstico indica que as práticas de auditoria financeira no Brasil ainda são insatisfatórias, estando em nível básico.	Pesquisa qualitativa, descritiva e questionário

Quadro 1 – Trabalhos correlatos ao tema da pesquisa

(conclusão)

Autor(es)/Ano	Objetivo(s)	Resultados Alcançados	Metodologia Adotada
Pessoa et al. (2023)	Estudar recomendações de auditoria no Tribunal de Contas de Portugal (2014-2021).	As fragilidades concentram-se na gestão, controle interno e conformidade. Há crescimento das auditorias de resultados.	Pesquisa quanti-qualitativa; análise documental e estatística.
Mendes (2023)	Identificar testes de auditoria aplicáveis ao ativo imobilizado da Universidade de Brasília.	O patrimônio imobiliário tem divulgação parcial. Foi elaborado um plano de ação com sugestões de testes substantivos para melhorar a gestão patrimonial.	Pesquisa descritiva, qualitativa e análise documental.
Justino, Forti e Cheade (2023)	Propor um modelo para potencializar a efetividade do controle externo com a auditoria financeira nos Tribunais de Contas brasileiros.	Propõe que a auditoria financeira seja central no planejamento e execução do controle externo, alinhada às normas internacionais. Sendo vista como uma ferramenta essencial para os tribunais de contas, atuando como catalisadora das atividades de fiscalização e estabelecendo boas práticas nas suas funções.	Pesquisa qualitativa
Suzart (2023)	Discutir o uso da auditoria financeira pelas auditorias internas governamentais.	Há evidências do uso da técnica em cerca de 20 países, com similaridade nas funções atribuídas pela literatura e órgãos reguladores.	Pesquisa exploratória e análise de conteúdo.
Baptista (2023)	Verificar a influência de variáveis patrimoniais e não patrimoniais na emissão de ressalvas e recomendações no Balanço Geral da União entre 2016 e 2021.	O TCU tem um papel preventivo, com muitas recomendações em relação às ressalvas. As ressalvas e recomendações têm relação direta com a convergência contábil e a adoção do regime de competência, promovendo comparabilidade, transparência e <i>accountability</i> .	Pesquisa quantitativa e qualitativa; uso do IRAMUTEQ.
Silva Oliveira (2024)	Apontar análises relevantes das demonstrações contábeis públicas.	Foram destacados indicadores no Balanço Patrimonial e no Balanço Orçamentário, como liquidez, execução e modificações orçamentárias.	Pesquisa qualitativa.
Pereira (2024)	Avaliar a mediação implícita da informação e sua relação com as demonstrações contábeis do setor público brasileiro.	As demonstrações contábeis são dispositivos de mediação implícita e precisam de ajustes para maior efetividade. Os órgãos de controle captam parcialmente esse potencial.	Pesquisa descritiva, análise documental e estudo de caso.

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

Dentre os estudos analisados, verifica-se que a auditoria financeira nos Tribunais de Contas tem apresentado evolução gradual, evidenciando simultaneamente avanços e limitações. Entre os progressos destacam-se a incorporação progressiva de normas internacionais de auditoria (Estevam; Rodrigues; Silva, 2021; Justino; Forti; Cheade, 2023), o debate sobre parâmetros de materialidade (Leitão Dantas, 2016) e a adoção de novas tecnologias para suporte aos trabalhos de fiscalização (Cláudio; Maldonado, 2020).

Entretanto, persistem fragilidades estruturais, metodológicas e institucionais, como a ênfase excessiva na legalidade em detrimento da avaliação contábil-financeira (Azevedo; Lino, 2018; Rodrigues *et al.*, 2019), a baixa padronização na aplicação das normas de auditoria (Michel; Oliveira, 2022; Suzart, 2023), a insuficiência de capacitação técnica das equipes (Carvalho, 2023) e a carência de estratégias consistentes de longo prazo (Pessoa *et al.*, 2023; Justino; Forti; Cheade, 2023).

A literatura existente oferece o referencial teórico-empírico que sustenta a estrutura analítica da pesquisa, permitindo situar o estudo do TCEES no contexto mais amplo das práticas e desafios dos Tribunais de Contas brasileiros, ao examinar de forma sistemática o alinhamento de sua auditoria financeira às NBASP, considerando normativos, práticas adotadas, bem como os avanços e desafios de sua institucionalização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção descreve os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, estruturados em: (i) tipologia da pesquisa; (ii) fonte de dados e amostra; (iii) instrumento de coleta de dados; e (iv) tratamento e análise dos dados. O delineamento metodológico foi concebido em consonância com o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa é classificada, quanto à natureza, como aplicada, pois visa produzir conhecimento orientado à solução de problemas práticos, especificamente a avaliação e o aprimoramento da auditoria financeira no âmbito do TCEES à luz das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

O recorte normativo concentrou-se nas normas conceituais e estruturantes do Grupo 2 da Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI, em especial a NBASP 100 (Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público), a NBASP 200 (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira) e a NBASP 2000 (Aplicação das normas de auditoria financeira). As NBASP 2200–2899 foram apenas consultadas, sem exame detalhado, por tratarem de procedimentos técnicos específicos da auditoria de demonstrações contábeis, cuja investigação demandaria desenho metodológico próprio e aprofundado, extrapolando o escopo deste estudo.

Essa delimitação metodológica assegura coerência analítica e viabilidade operacional, ao focalizar o grau de alinhamento institucional do TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP na auditoria financeira, identificar avanços e desafios de institucionalização e fundamentar recomendações de aprimoramento. Alinha-se, assim, ao entendimento de Richardson (2017), segundo o qual a pesquisa aplicada busca empregar o conhecimento científico na solução de problemas concretos ou na proposição de melhorias em contextos específicos.

Quanto aos objetivos, é classificada como descritiva e exploratória, pois pretende mapear, detalhar e relacionar as práticas de auditoria financeira adotadas pelo Tribunal de Conta com os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. De acordo com Gil (2019), a pesquisa descritiva busca descrever as características de uma população ou fenômeno, além de estabelecer relações entre

variáveis, enquanto a pesquisa exploratória é responsável por observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos sem manipulá-los.

Quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa adota uma perspectiva qualitativa e quantitativa (quali-quantitativa), combinando: o enfoque qualitativo, voltado à interpretação das práticas institucionais de auditoria financeira adotadas pelo Tribunal de Contas, identificação de avanços e desafios e análise de aderência às NBASP; e o enfoque quantitativo, baseado na aplicação de checklists estruturados em escala ordinal do tipo Likert, permitindo mensurar o grau de conformidade e consolidar os resultados em indicadores comparativos. Conforme destaca Gil (2019), a principal distinção entre os enfoques qualitativo e quantitativo não reside apenas na natureza dos dados coletados, mas sobretudo na forma como são tratados e interpretados no contexto da investigação.

No que se refere aos procedimentos, foram utilizados a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica teve como finalidade o levantamento e a análise de produções acadêmicas e técnicas relevantes sobre os seguintes eixos temáticos: (i) *Accountability* e Tribunais de Contas; (ii) Teoria Institucional e o Processo de Adoção das NBASP; (iii) Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público; com destaque para a Auditoria financeira no setor público. De acordo com Gil (2022), a pesquisa bibliográfica constitui em contribuições publicadas sobre o tema estudado em forma de livros, teses, dissertações e artigos.

A pesquisa documental concentrou-se em normativos internos do TCEES (Lei Orgânica, Regimento Interno, resoluções, instruções normativas e demais atos regulatórios) e em relatórios técnicos, documentos de auditoria e pareceres prévios sobre prestações de contas estaduais e municipais no período compreendido entre os exercícios de 2017 a 2024.

A escolha do ano de 2017 como marco inicial da pesquisa justifica-se pela adoção formal das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) pelo TCEES, por meio da Resolução nº 313/2017. E ainda, o registro da primeira auditoria financeira piloto realizada pelo Tribunal, conforme evidenciado no processo de fiscalização TC 6001/2017 e no processo de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo Estadual referente ao exercício de 2017, TC 4021/2018.

Esses registros sinalizam o início da aplicação prática das NBASP no âmbito do TCEES, configurando um ponto de partida adequado para a análise da compatibilidade entre os normativos e as práticas de auditoria adotadas pelo órgão no

período de 2017 a 2024.

Para Marconi e Lakatos (2023 p. 202). A pesquisa documental caracteriza-se por utilizar exclusivamente documentos, escritos ou não, como fontes primárias para a coleta de dados. Esses documentos podem ter sido produzidos quando o fato ou fenômeno ocorre, ou posteriormente.

O delineamento da pesquisa e dos procedimentos metodológicos é descrito no Quadro 2.

Quadro 2 - Delineamento da pesquisa

Problema	Em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes estabelecidos nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)?
Objetivo Geral	Avaliar em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, no período de 2017 a 2024.
Objetivos Específicos	1- analisar o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES na auditoria financeira em relação os princípios fundamentais e requisitos estruturantes constantes nas NBASP;
	2- avaliar o nível de conformidade das práticas adotadas pelo TCEES na auditoria financeira, considerando os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP;
	3- identificar avanços e desafios no processo de institucionalização da auditoria financeira no TCEES;
	4- apresentar recomendações voltadas ao fortalecimento da auditoria financeira no TCEES, em consonância com as NBASP.
Natureza	Pesquisa aplicada
Objetivos	Descritiva e exploratória
Abordagem	Qualitativa e quantitativa (quali-quant)
Procedimentos técnicos	Pesquisa bibliográfica e documental
Técnicas de Análise	Estatística Descritiva aplicada a dados oriundos de escala ordinal do tipo Likert (média, frequências e percentuais) e construção de índice de conformidade para expressar o grau de aderência às NBASP.

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

A análise estatística foi realizada de forma descritiva, empregando medidas como média, frequência e percentual, compatíveis com a escala ordinal do tipo Likert utilizada nos checklists. A partir desses resultados, foi construído um Índice de Conformidade, com o objetivo de sintetizar numericamente o grau de aderência institucional e prática do TCEES às NBASP. O índice não teve caráter inferencial, mas descritivo, permitindo comparar a evolução histórica da conformidade e subsidiar a

interpretação qualitativa dos resultados à luz da Teoria Institucional e do conceito de *accountability*.

Segundo Costa Neto (2006) a estatística descritiva tem como objetivo organizar, resumir e apresentar os dados obtidos em experimentos de forma clara. Para isso, utiliza recursos como gráficos, distribuições de frequência e medidas associativas, que permitem descrever e interpretar os padrões observados nos dados.

3.2 FONTE DE DADOS E AMOSTRA

A avaliação da compatibilidade dos normativos institucionais e das práticas de auditoria adotadas pelo TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP fundamentou-se na análise das normas que integram o Grupo 2 da Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI, conforme referenciado na Resolução nº 03/2020 do Instituto Rui Barbosa (IRB). Este grupo normativo estabelece os princípios fundamentais e os requisitos obrigatórios aplicáveis às auditorias das demonstrações contábeis de entidades do setor público.

Foram examinadas, em particular a NBASP 100 – que estabelece os princípios fundamentais da auditoria do setor público; NBASP 200 – que trata dos princípios específicos aplicáveis à auditoria financeira; e NBASP 2000 – que dispõe sobre a aplicação prática das normas de auditoria financeira.

3.2.1 Fonte de dados

Essas normas constituem o referencial normativo que deve ser obrigatoriamente observado nas fases do processo de auditoria financeira realizada pelos tribunais de contas, e, portanto, representam o parâmetro normativo principal para a análise de compatibilidade.

Para cumprir o objetivo específico (a), que consiste em analisar o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES, foram utilizados documentos institucionais formais, como a Lei Orgânica, o Regimento Interno, resoluções, instruções normativas decisões plenárias, planos estratégicos e outros atos regulatórios relacionados a fiscalização das demonstrações contábeis.

Com vistas ao objetivo específico (b), que avalia o nível de conformidade das práticas de auditoria financeira, foram utilizados como fontes de evidência empírica os

relatórios de auditoria, relatórios técnicos de instrução, documentos de auditoria e Pareceres Prévios emitidos no âmbito das prestações de contas estaduais e municipais.

O levantamento documental foi realizado por meio do sistema e-TCEES¹, para a obtenção dos processos de auditoria e prestação de contas. Essa medida visou garantir maior agilidade e eficiência na obtenção dos dados necessários ao desenvolvimento do estudo. A autorização formal concedida pelo TCEES encontra-se registrada no Anexo A desta dissertação.

3.2.2 Amostra de Processos

Para avaliar o nível de conformidade das práticas de auditoria financeira adotadas pelo TCEES, conforme previsto no objetivo específico (b), foi selecionada uma amostra composta por todos os processos de fiscalização que formalizaram auditorias de demonstrações contábeis, bem como pelos respectivos processos de prestação de contas do período de 2017 a 2024. Essa seleção permitiu realizar uma análise sequencial da evolução das práticas ao longo do tempo.

Os processos selecionados encontram-se listados no Quadro 3, que apresenta de forma detalhada a distribuição por exercício, número do processo de auditoria e número do processo de prestação de contas, contemplando auditorias estaduais e municipais.

Quadro 3 - Amostra de Processos de Auditoria Financeira Realizadas (2017 a 2024)
(continua)

Nº	Exercício	Nº do Processo de Auditoria Financeira	Nº do Processo de Prestação de Contas	Descrição	Ente
1	2017	6001/2017	4021/2018	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
2	2018	6226/2018	8298/2019	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
3	2018	15361/2019	20554/2019	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Prefeitura Municipal de Aracruz
4	2019	12819/2019	3333/2020	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo

¹ Sistema que gerencia os processos do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Quadro 3 - Amostra de Processos de Auditoria Financeira Realizadas (2017 a 2024)
(conclusão)

Nº	Exercício	Nº do Processo de Auditoria Financeira	Nº do Processo de Prestação de Contas	Descrição	Ente
5	2020	4240/2020	2739/2021	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
6	2021	3619/2021	4137/2022	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
7	2021	3989/2022	2366/2022	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2021	Prefeitura Municipal de Guarapari
8	2021	3990/2022	6548/2022	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2021	Prefeitura Municipal de Vitória
9	2021	6433/2022	6523/2022	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2021	Prefeitura Municipal de Serra
10	2022	7856/2022	2605/2023	Auditoria das Demonstrações Contábeis Consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
11	2022	2931/2023	3523/2023	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2022	Prefeitura Municipal de Cariacica
12	2022	2932/2023	4820/2023	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2022	Prefeitura Municipal de Vila Velha
13	2022	4574/2023	4818/2023	Auditoria da Conta Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício findo em 31.12.2022	Prefeitura Municipal de Viana
14	2023	5948/2023	3441/2024	Auditoria de Elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo
15	2023	3693/2024	4411/2024	Auditoria de Elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis consolidadas	Prefeitura Municipal de Fundão
16	2023	3695/2024	4309/2024	Auditoria de Elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis consolidadas	Prefeitura Municipal de Colatina
17	2024	7857/2024	4006/2025	Auditoria de Elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis consolidadas	Governo do Estado do Espírito Santo

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

A amostra é composta por 17 processos de auditoria financeira conduzidos pelo TCEES no período de 2017 a 2024, abrangendo oito auditorias relativas às demonstrações contábeis consolidadas do Governo do Estado e nove auditorias realizadas em municípios capixabas de diferentes portes e regiões.

Observa-se a predominância de auditorias sobre as demonstrações contábeis

consolidadas do Estado, o que evidencia o foco institucional nas contas estaduais nos primeiros anos de adoção das NBASP. A partir de 2021, observa-se uma ampliação do escopo, com a inclusão de auditorias voltadas a contas ou elementos específicos das demonstrações contábeis em prefeituras municipais de diferentes portes e regiões, sobretudo municípios da região metropolitana.

A distribuição temporal da amostra evidencia a regularidade das auditorias entre 2017 e 2024, permitindo acompanhar a evolução das práticas do TCEES. Sua configuração oferece base empírica representativa para comparar o desempenho entre Estado e municípios e avaliar o grau de conformidade das práticas do Tribunal em relação às NBASP, atendendo ao objetivo específico (b) da pesquisa.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado na obtenção dos resultados constitui-se em dois checklists estruturados com base nos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP, integrantes do Grupo 2 da Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI. As normas que fundamentaram a construção dos instrumentos foram: NBASP 100, que estabelece os princípios fundamentais da auditoria do setor público; NBASP 200, que trata dos princípios específicos aplicáveis à auditoria financeira; e NBASP 2000, que dispõe sobre a aplicação prática das normas de auditoria financeira.

A partir da análise detalhada dessas normas, foram identificados os princípios e requisitos essenciais a serem observados tanto nos normativos institucionais quanto nas práticas de auditoria adotadas pelo TCEES. Esses princípios e requisitos foram convertidos em perguntas objetivas, organizadas em dois instrumentos distintos, conforme os objetivos específicos da pesquisa, sendo: O Checklist 1 – Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (Apêndice A) para verificar o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES, aplicáveis à auditoria financeira, com os princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP. E o Checklist 2 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (Apêndice B) destinado à avaliação do nível de conformidade das práticas efetivas de auditoria financeira adotadas pelo Tribunal, em relação aos princípios e requisitos estruturantes das NBASP.

Ambos os instrumentos utilizaram escala ordinal do tipo Likert de três pontos, estruturada para mensurar o grau de evidência da conformidade. As opções de resposta e respectivas interpretações são apresentadas no Quadro 4

Quadro 4 – Escala Ordinal do Tipo Likert (3 pontos) para Avaliação dos Requisitos

Classificação	Pontuação	Interpretação
Não atende	1	Ausência de evidência ou incompatibilidade total em relação ao requisito.
Atende parcialmente	2	Evidência limitada, incompleta ou insuficiente.
Atende	3	Evidência clara, suficiente e alinhada aos preceitos normativos.
Não se aplica	–	Requisito não pertinente ao contexto avaliado (resposta desconsiderada nos cálculos).

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

De acordo com Feijó, Vicente e Petri (2020), escalas do tipo *Likert* são amplamente utilizadas em pesquisas na área de contabilidade e ciências sociais aplicadas, por sua simplicidade, padronização e capacidade de captar gradientes de opinião ou aderência. A escolha da escala de três pontos, em substituição à tradicional de cinco pontos, visou proporcionar maior objetividade na mensuração de conformidade com as NBASP, evitando redundâncias interpretativas.

A utilização de checklists estruturados permitiu padronizar julgamentos, garantir comparabilidade dos resultados e assegurar rastreabilidade e replicabilidade da análise. A organização dos requisitos favoreceu também a aplicação de técnicas de estatística descritiva, com uso de médias, frequências e percentuais compatíveis com a natureza ordinal da escala.

Com base nessas medidas, foi desenvolvido um Índice de Conformidade, calculado para expressar numericamente o grau de aderência institucional e prática do TCEES às NBASP. Esse índice teve caráter descritivo, permitindo identificar padrões de conformidade, acompanhar sua evolução ao longo do tempo e subsidiar a interpretação qualitativa dos achados à luz da Teoria Institucional e do conceito de *Accountability*.

Os dois checklists encontram-se detalhados nos Apêndices A e B desta dissertação. Para a sua concepção, foram utilizados como referências metodológicas os estudos de Fleischmann (2016) e Ribeiro et al. (2021). O *Checklist* 1- Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP foi

estruturado em eixos temáticos alinhados à lógica das normas, abrangendo: normatização, planejamento institucional, requisitos organizacionais e de controle de qualidade, estrutura e capacitação de equipes e planejamento e execução das auditorias. O *Checklist 2* – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP foi organizado de acordo com as fases do processo de auditoria financeira — atividades de pré-auditoria, planejamento, execução, finalização/revisão e relatório —, possibilitando identificar padrões recorrentes e analisar de forma sistemática os avanços e desafios na aderência às NBASP.

Embora as NBASP 2200–2899 — correspondentes às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), — não tenham sido objeto de análise direta, foram consultadas para aprofundar a compreensão dos princípios fundamentais e requisitos estruturantes aplicáveis à execução dos trabalhos de auditoria financeira no setor público.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

O tratamento e a análise dos dados foram conduzidos de forma alinhada aos objetivos específicos da pesquisa, organizando-se em quatro etapas complementares. A abordagem buscou integrar análise quantitativa e qualitativa, possibilitando avaliar o nível de conformidade do TCEES com os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, identificar avanços e desafios e propor recomendações para o fortalecimento da auditoria financeira.

A primeira etapa consistiu em analisar o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES (objetivo específico a), aplicáveis à auditoria financeira, em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. Para tanto, utilizou-se o *Checklist 1* – Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (Apêndice A), elaborado com base nas NBASP 100, 200 e 2000. O instrumento orientou a análise documental dos normativos, assegurando a verificação sistemática de evidências formais, objetivas e verificáveis. Cada requisito foi avaliado em escala ordinal do tipo *Likert* de três pontos: “Atende” (3), “Atende parcialmente” (2) e “Não atende” (1). As respostas “Não se aplica” foram desconsideradas no cálculo. Esse tratamento permitiu a construção de indicadores agregados e gráficos comparativos, evidenciando o grau de alinhamento formal do

TCEES às NBASP no período de 2017 a 2024.

Na segunda etapa, foi realizada a avaliação das práticas de auditoria financeira efetivamente adotadas pelo TCEES, no mesmo período (objetivo específico b). Utilizou-se o Checklist 2 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (Apêndice B), estruturado com a mesma escala e critérios de pontuação aplicados na análise normativa. A verificação foi conduzida com base em relatórios de auditoria, documentos técnicos e pareceres prévios, permitindo verificar de forma sistemática a aderência das práticas executadas aos princípios e requisitos das NBASP.

A terceira etapa buscou identificar os avanços e desafios na institucionalização da auditoria financeira no TCEES (objetivo específico c). Com base nos resultados das etapas anteriores, foi elaborada uma síntese integrativa, identificando avanços e desafios no processo de institucionalização da auditoria financeira no TCEES. Essa análise buscou destacar os requisitos atendidos, parcialmente atendidos ou não atendidos, fornecendo subsídios para avaliar a maturidade do Tribunal na implementação das NBASP.

Na quarta etapa, foram propostas recomendações para o fortalecimento da auditoria financeira (objetivo específico d), considerando os achados normativos e práticos. As sugestões priorizaram medidas voltadas ao aprimoramento técnico, à padronização metodológica, ao fortalecimento da estrutura institucional e ao aumento da efetividade das auditorias.

A análise dos dados foi conduzida com apoio da estatística descritiva, utilizando medidas como média, frequência e percentual, compatíveis com a natureza ordinal dos dados coletados por meio dos checklists. Para sintetizar os resultados, foi construído um índice de conformidade, que expressa numericamente o nível de conformidade institucional e prático do TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP. Esse índice foi calculado pela média aritmética simples das respostas, conforme a fórmula:

$$\text{Índice de Conformidade} = \frac{\text{Soma das pontuações dos requisitos}}{\text{Quantidade de requisitos avaliados}} \quad (1)$$

O objetivo do índice de conformidade não foi realizar inferência estatística, mas identificar padrões de aderência, comparar a evolução histórica da conformidade e

apoiar a interpretação qualitativa dos resultados à luz da Teoria Institucional e do conceito de *Accountability*.

Para a interpretação, os índices foram classificados em quatro faixas de aderência (Quadro 5):

Quadro 5 – Classificação do Índice de Conformidade

Intervalo do Índice de Conformidade	Classificação	Interpretação
$\geq 2,5$ e $\leq 3,0$	Alta Aderência	A maioria dos requisitos é plenamente atendida; há forte alinhamento às NBASP.
$\geq 2,0$ e $< 2,49$	Aderência Moderada	Há avanços relevantes, mas persistem pontos a serem aprimorados.
$\geq 1,5$ e $< 1,99$	Baixa Aderência	Predominância de requisitos parcialmente atendidos ou não atendidos, exigindo mudanças estruturais.
$\geq 1,0$ e $< 1,49$	Mínima Aderência	Poucos ou nenhum requisito atendido; há necessidade urgente de adequação.

Fonte: Elaborado pela autora (2025).

A classificação permitiu sistematizar o diagnóstico da conformidade normativa e prática do TCEES, possibilitando comparar sua evolução e subsidiar a formulação de recomendações de melhoria em alinhamento às NBASP.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa em alinhamento com os objetivos específicos, estruturados em quatro eixos: (i) conformidade dos normativos internos do TCEES com as NBASP; (ii) conformidade das práticas de auditoria financeira; (iii) avanços e desafios na institucionalização da auditoria financeira; e (iv) recomendações para seu fortalecimento.

A análise dos dados, coletados por meio de checklists baseados nas NBASP 100, 200 e 2000, foi conduzida com apoio da estatística descritiva (média, frequência e percentual) e da construção de índices de conformidade, permitindo avaliar o grau de alinhamento do TCEES no período de 2017 a 2024. As discussões são conduzidas à luz da Teoria Institucional e do conceito de *accountability*, que orientam a interpretação dos resultados e a formulação das recomendações.

4.1 CONFORMIDADE DOS NORMATIVOS DO TCEES COM AS NBASP NA AUDITORIA FINANCEIRA (2017-2024)

A presente seção examina o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES aplicáveis à auditoria financeira, em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, atendendo ao objetivo específico (a) da pesquisa. A avaliação foi conduzida por meio do Checklist 1 – Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (Apêndice A), abrange o período de 2017 a 2024 e considera normativos e documentos institucionais emitidos pelo Tribunal.

O instrumento avaliativo, elaborado a partir das NBASP 100, 200 e 2000, contempla cinco eixos temáticos que reúnem dezoito requisitos avaliativos: normatização, planejamento institucional, requisitos organizacionais e de controle de qualidade, estrutura e capacitação das equipes, e planejamento e execução das auditorias.

Os resultados são apresentados por eixo temático e em perspectiva longitudinal, permitindo identificar padrões de evolução da conformidade ao longo do período analisado e avaliar o grau de internalização das NBASP na estrutura normativa do TCEES. A interpretação está fundamentada na Teoria Institucional, especialmente no modelo de Tolbert e Zucker (1996), que descreve as fases de institucionalização

(habitualização, objetivação e sedimentação), fornecendo subsídios para compreender o estágio de maturidade atingido pela auditoria financeira no TCEES.

4.1.1 Análise por eixo temático

A análise por eixo temático possibilita examinar de forma mais detalhada como a conformidade normativa do TCEES com as NBASP se distribui entre diferentes dimensões estruturantes da auditoria financeira. Essa abordagem permite identificar avanços e fragilidades específicos em cada eixo, destacando tanto os aspectos internalizados nos normativos quanto aqueles que ainda demandam aprimoramento institucional.

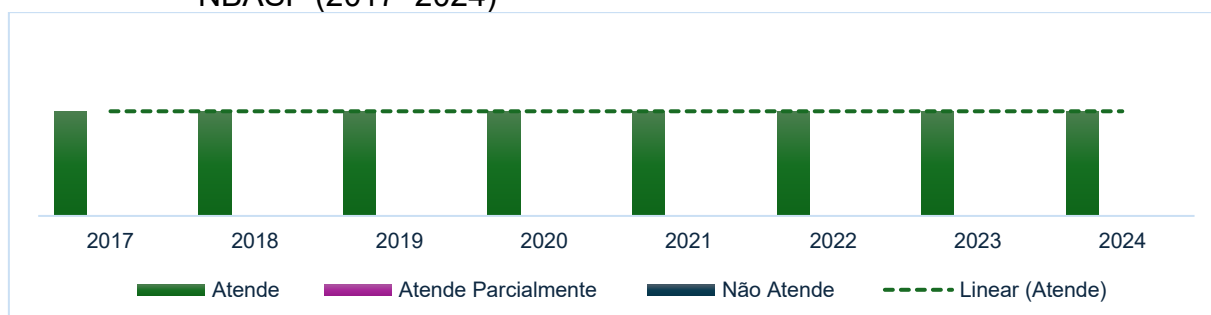
Além de revelar o grau de aderência técnica, a leitura comparativa entre os eixos fornece evidências sobre o ritmo e a consistência do processo de institucionalização, permitindo compreender em quais áreas o Tribunal apresenta maior maturidade e em quais ainda enfrenta desafios para consolidar práticas alinhadas às NBASP.

4.1.1.1 Normatização

Na análise do primeiro eixo, relativo à normatização, os dados evidenciam um padrão estável de conformidade nos requisitos que avaliam a existência de respaldo legal ao mandato do TCEES, a formalização da auditoria financeira como abordagem de fiscalização e a adoção das NBASP como referencial técnico.

Durante todo o período analisado, os três requisitos que compõem este eixo foram integralmente atendidos, conforme ilustrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Frequência de atendimento dos requisitos de Normatização segundo NBASP (2017–2024)



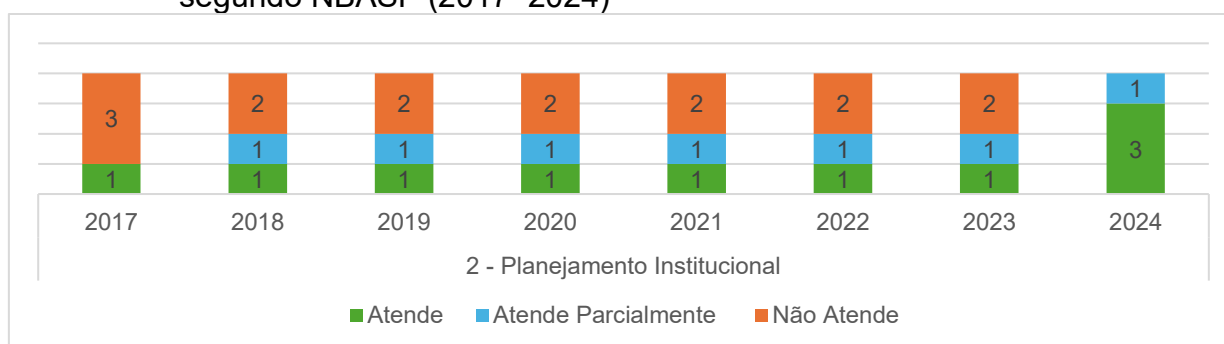
Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Esse desempenho indica que a auditoria financeira, segundo os preceitos das NBASP, está plenamente institucionalizada no plano normativo, atingindo o estágio de sedimentação previsto no modelo de Tolbert e Zucker (1996). A manutenção da conformidade ao longo de oito anos demonstra que as NBASP foram incorporadas ao pilar cultural-cognitivo definido por Scott (2014), integrando-se à identidade institucional do Tribunal, e reforçando a estabilidade de seu referencial técnico.

4.1.1.2 Planejamento Institucional

Os dados revelam uma trajetória de evolução gradual e significativa no atendimento aos requisitos do eixo Planejamento Institucional, que compreende quatro requisitos relacionados à inserção da auditoria financeira nos instrumentos estratégicos e operacionais do TCEES. A evolução histórica permite identificar três fases institucionais, conforme ilustrado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Frequência de atendimento dos requisitos de Planejamento Institucional segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Em 2017, o TCEES apresentava um cenário inicial incipiente, com apenas um dos quatro requisitos de Planejamento Institucional plenamente atendido (25%), enquanto os demais (75%) foram classificados como “não atende”. Esse quadro é compatível com o estágio de habitualização, descrito por Tolbert e Zucker (1996), caracterizado pela adoção inicial de práticas ainda sem respaldo normativo consolidado ou inserção formal nos instrumentos de gestão. O início das auditorias financeiras nesse ano, ainda em caráter experimental — como evidenciado no processo TC 6001/2017 (auditoria piloto do Balanço Geral do Estado) — reforça a existência de um ciclo de aprendizagem inicial, sem integração sistemática aos planos

estratégicos ou operacionais do Tribunal.

Entre 2018 e 2023, observou-se um avanço parcial na conformidade, ainda que limitado. A proporção de requisitos atendidos manteve-se em 25%, permanecendo com atendimento o requisito relativo ao exercício formal da função de auditor por servidores legalmente designados. Um requisito adicional passou a ser parcialmente cumprido, o requisito referente à existência de projeto ou plano de ação para fortalecimento da cultura de auditoria financeira, sinalizando esforços de capacitação, ainda que sem a estruturação de um programa contínuo.

Os demais dois requisitos (50%) permaneceram sem atendimento — inclusão da auditoria financeira no plano estratégico e indicação do nível de asseguração (razoável ou limitada) no planejamento estratégico — indicando que a auditoria financeira ainda não era plenamente reconhecida como instrumento de fiscalização formal no planejamento institucional. Esse padrão demonstra tentativas de avanço, mas indica a permanência do estágio de habitualização, com indícios incipientes de transição para a objetivação (Tolbert; Zucker, 1996).

A partir de 2024, verifica-se avanço expressivo: 75% dos requisitos passaram a ser plenamente atendidos e 25% “atende parcialmente”, sem registros de “não atende”. Essa mudança reflete reformulação institucional significativa, sugerindo início de um processo de sedimentação (Tolbert; Zucker, 1996), com consolidação de normas e práticas que incorporam a auditoria financeira ao planejamento do TCEES.

O avanço está associado à implementação de marcos institucionais significativos, como o Plano Estratégico 2024–2037, aprovado pela Decisão Plenária nº 12/2023, que estabelece metas específicas para a auditoria financeira — como a certificação das contas com asseguração razoável e limitada — e vincula a atividade a objetivos de governança e sustentabilidade fiscal. O Plano Bienal 2024–2025, por sua vez, operacionaliza essas metas por meio de indicador específico, que quantifica o número de contas certificadas, fortalecendo o pilar regulativo, conforme definido por Scott (2014), que se manifesta na criação de regras formais e mecanismos de coerção institucional.

Apesar dos avanços, o requisito relativo ao fortalecimento da cultura de auditoria financeira permaneceu parcialmente atendido, o que revela que o pilar cultural-cognitivo (Scott, 2014) ainda se encontra em consolidação. Ainda não se observa a existência de um programa estruturado e contínuo que contemple capacitação regular de auditores, estratégias formais de disseminação da cultura de

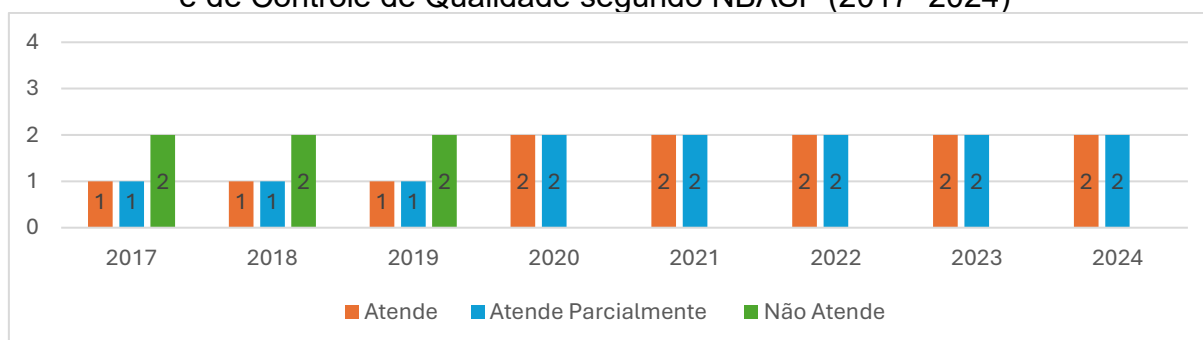
auditoria e mecanismos de monitoramento. Essas lacunas podem ser mitigadas com adesão a programas nacionais e internacionais de fortalecimento da auditoria financeira, promovidos por instituições como o IRB, INTOSAI e Atricon, que reforçam o isomorfismo normativo e mimético mencionado por DiMaggio e Powell (1983), contribuindo para a profissionalização e homogeneização das práticas no campo do controle externo.

O percurso descrito evidencia que o TCEES se encontra em processo de institucionalização em curso, com avanços consistentes, mas que ainda demanda consolidação nos próximos ciclos de planejamento para atingir a sedimentação. Essa evolução reforça a *accountability* institucional, na medida em que integra a auditoria financeira ao planejamento estratégico de forma estruturada, transparente e alinhada às boas práticas de governança pública.

4.1.1.3 Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade

A análise dos dados referentes ao eixo Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade abrange quatro requisitos relacionados à existência de código de ética, políticas de independência e estruturas normativas e operacionais de controle de qualidade, conforme previsto na NBASP 140. De acordo com a NBASP 2000 (itens 8 e 9), a NBASP 140 constitui a norma de referência para o sistema de controle de qualidade das EFS em auditorias realizadas segundo as NBASP (NBASP 2000, Instituto Rui Barbosa, 2023a). Os resultados evidenciam um processo de fortalecimento institucional do TCEES entre 2017 e 2024, conforme ilustrado no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Frequência de atendimento dos requisitos de Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Os resultados demonstram avanços graduais no atendimento às exigências das NBASP a partir de 2020. Até 2019, 50% dos requisitos permaneciam não atendidos. A partir de 2020, essa lacuna desaparece, estabelecendo-se uma configuração estável composta por 50% de requisitos atendidos e 50% atendidos parcialmente até 2024.

Esse resultado indica a implementação e manutenção de ações institucionais relevantes, como: existência de código de ética e assinatura de termos de conformidade ética nos processos de auditoria; designação formal de supervisores para os trabalhos de auditoria financeira; instituição de comissões anuais de garantia da qualidade, por meio de portarias específicas. Esses elementos revelam compromisso com os princípios de integridade, independência, liderança responsável pela qualidade e supervisão contínua, em consonância com a NBASP 140.

Entretanto, dois dos quatro requisitos avaliados permaneceram classificados como “atende parcialmente”, relacionados à existência e efetiva aplicação de um sistema institucional de controle de qualidade, conforme previsto na NBASP 140, na NBASP 2000 e no item 100/42 da NBASP 100. Embora o TCEES tenha avançado com medidas como a formalização da supervisão nos papéis de trabalho, a atuação da comissão de garantia da qualidade e a incorporação de boas práticas nacionais (NBASP, Manual de Auditoria do TCU e parcerias interinstitucionais), persistem fragilidades estruturais que limitam a plena aderência ao modelo normativo.

As principais limitações identificadas concentram-se em dois aspectos:

Ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho, conduzida por revisor qualificado não envolvido diretamente na execução da auditoria, quando aplicável. Atuação da comissão de qualidade, embora relevante, não equivale à revisão técnica prevista na NBCTA 2220 (NBC TA 220(R3) Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis e NBASP 100/42, que requerem a participação de um profissional experiente, externo à equipe responsável pela auditoria, encarregado de avaliar criticamente a documentação e os julgamentos técnicos aplicados.

Ausência de normativo ou procedimento para designação de especialistas: não há evidência de normativo interno ou procedimento formal que discipline a designação de especialistas (internos ou externos) para prestar apoio técnico qualificado às equipes de auditoria financeira, o que compromete a consistência metodológica e a profundidade técnica em temas complexos, como avaliações atuariais e provisões contábeis.

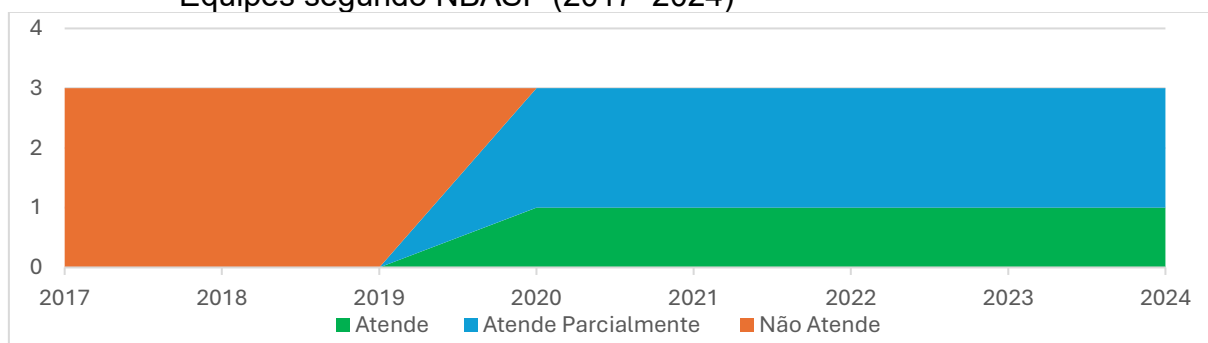
À luz da Teoria Institucional, os resultados sugerem que o TCEES se encontra em estágio avançado de objetivação, caracterizado pela consolidação de normas e rotinas voltadas à qualidade das auditorias financeiras. Há indícios pontuais de transição para a fase de sedimentação, impulsionados pela incorporação de práticas como supervisão documentada e comissões de garantia da qualidade consolidadas na cultura organizacional. Entretanto, a sedimentação plena dependerá da formalização de procedimentos padronizados, da implantação de revisão de qualidade no nível do trabalho, nos termos da NBC TA 220 e da regulamentação da designação formal de especialistas, garantindo suporte técnico qualificado às equipes de auditoria.

4.1.1.4 Estrutura e Capacitação das Equipes

A análise dos dados referentes ao eixo temático estrutura e capacitação das equipes, que avalia as condições organizacionais, a formação técnica e o suporte institucional disponibilizado às equipes de auditoria financeira do TCEES, revela uma trajetória de evolução institucional moderada entre 2017 e 2024. Embora haja avanços relevantes, estes ainda não são suficientes para alcançar plena conformidade com os requisitos previstos nas NBASP avaliados no estudo — especialmente o item 39 da NBASP 100 e a NBASP 140. Esse eixo contempla três requisitos essenciais para a realização de auditoria financeira com qualidade:

- I. a existência de equipe dedicada e especializada;
- II. a oferta de capacitação técnica contínua;
- III. a disponibilização de suporte institucional estruturado — como manuais, diretrizes, ferramentas de TI e acesso a especialistas. O Gráfico 4 ilustra os resultados da avaliação.

Gráfico 4 – Frequência de atendimento dos requisitos de Estrutura e Capacitação das Equipes segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

No período de 2017 a 2019, os três requisitos avaliativos permaneceram integralmente classificados como “não atende”, indicando ausência de equipe dedicada, capacitação específica e suporte técnico-operacional estruturado à auditoria financeira. Esse cenário reflete o estágio de habitualização descrito por Tolbert e Zucker (1996), no qual novas práticas são introduzidas de forma experimental e sem respaldo institucional consolidado, caracterizando uma adoção inicial e simbólica das normas.

A partir de 2020, observa-se uma inflexão no padrão, com 33% dos requisitos plenamente atendidos. Esse avanço está associado à Emenda Regimental nº 11/2019, que reorganizou a estrutura da Secretaria Geral de Controle Externo, e embora não tenha criado um núcleo de controle externo específico dedicado a realização das auditorias financeiras, possibilitou a designação formal de equipe responsável pela auditoria financeira no âmbito do Núcleo de Controle Externo de Auditoria e Gestão Fiscal (NGF), conforme previsto no art. 47-A, §8º, inciso III do Regimento Interno. Os demais 67% dos requisitos mantiveram-se classificados como “atende parcialmente” até 2024, indicando avanços ainda incompletos.

Os dados evidenciam que, apesar da adoção de manuais técnicos, da previsão de capacitações no PACE e do uso incipiente de recursos de tecnologia da informação (TI), persistem fragilidades importantes, como: ausência de um programa estruturado e contínuo de formação em auditoria financeira; inexistência de normativo ou procedimento interno que regule o suporte técnico especializado; e oferta ainda limitada de recursos tecnológicos, como trilhas digitais, papéis de trabalho eletrônicos customizados e capacitação regular no uso de ferramentas estatísticas e soluções analíticas avançadas, como tecnologias de Inteligência Artificial (IA) e *Business Intelligence* (BI), voltadas ao tratamento de grandes volumes de dados e à identificação de anomalias.

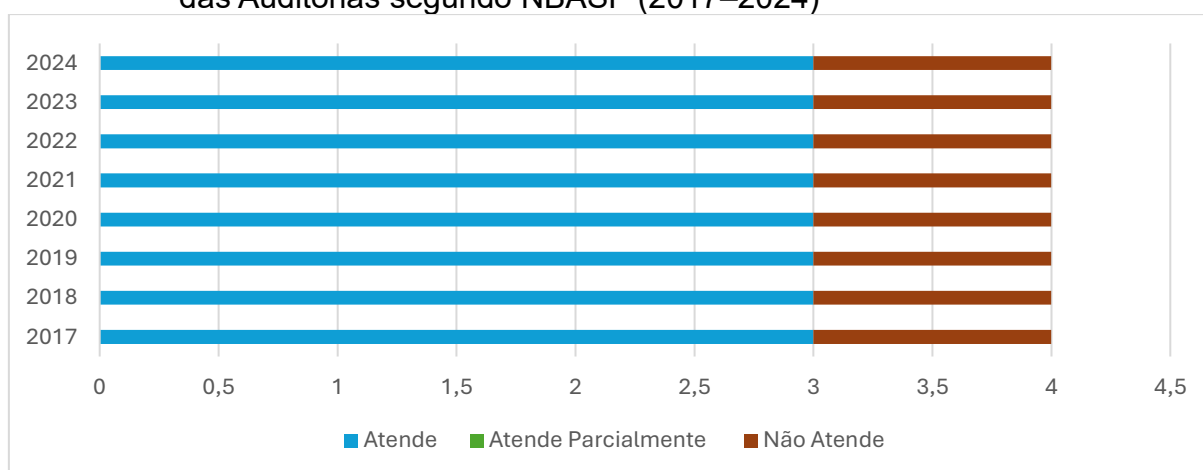
À luz da Teoria Institucional, as evidências indicam um estágio de objetivação parcial (Tolbert; Zucker, 1996), no qual as práticas começam a se formalizar, mas ainda não estão plenamente consolidadas ou incorporadas à cultura organizacional. Esse processo é impulsionado por pressões coercitivas, normativas e miméticas (DiMaggio; Powell, 1983), refletindo a busca por legitimidade organizacional (Meyer; Rowan, 1977) e o fortalecimento progressivo dos pilares regulativo e normativo descritos por (Scott, 2014). Assim, o TCEES evidencia um movimento de

amadurecimento institucional, caracterizado pela transição de uma adoção simbólica para uma adoção substantiva das práticas de auditoria financeira alinhadas às NBASP.

4.1.1.5 Planejamento e Execução das Auditorias

Este eixo temático avalia a existência e a qualidade do planejamento anual das auditorias financeiras, considerando a definição de entes, áreas e temas com base em materialidade, riscos e capacidade institucional, bem como o uso de indicadores de risco, a realização de auditorias nas demonstrações contábeis das prestações de contas e a publicidade dos relatórios. Composto por quatro requisitos, os resultados estão apresentados no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Frequência de atendimento dos requisitos de Planejamento e Execução das Auditorias segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise dos dados revela um padrão de estabilidade institucional, com 75% dos requisitos classificados como atende e 25% como não atende durante todo o período analisado, sem ocorrência de itens parcialmente atendidos ou variações significativas ao longo dos anos. Esses resultados indicam que o TCEES realiza auditorias financeiras nas demonstrações contábeis das prestações de contas, prioriza áreas de maior materialidade das demonstrações contábeis na execução dos trabalhos e assegura a publicidade dos relatórios no portal institucional.

Contudo, um requisito estruturante permanece não atendido e compromete a conformidade com os princípios e diretrizes das NBASP, em especial os itens 100/48 a 51. Trata-se da ausência de um plano global formalizado de auditoria financeira, elaborado anualmente para definir os entes, áreas e temas a serem auditados, com

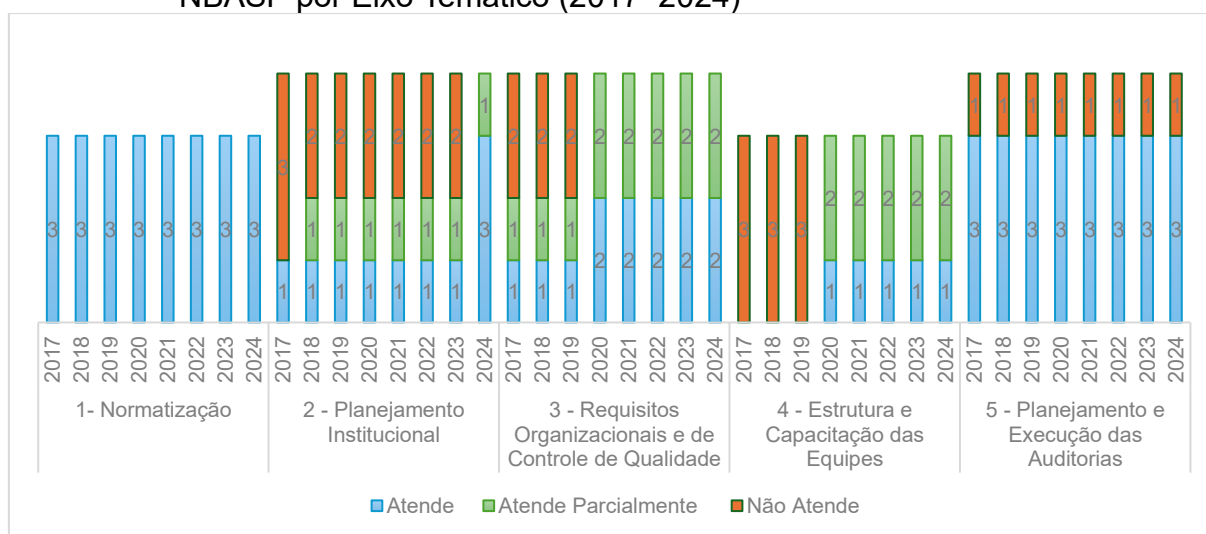
base em critérios objetivos e em indicadores de risco contábil-financeiro, considerando materialidade, relevância, riscos e capacidade institucional. Esses elementos são essenciais para assegurar que os trabalhos sejam conduzidos segundo uma abordagem técnica e estratégica, alinhada ao princípio da gestão baseada em risco.

Sob a ótica da Teoria Institucional, o cenário indica um estágio de objetivação avançada (Tolbert; Zucker, 1996), no qual práticas relevantes já foram formalizadas, mas ainda carecem de sistematização e normatização para alcançar plena consolidação institucional. Nesse processo, observa-se o fortalecimento gradual dos pilares regulativo e normativo que sustentam a estrutura organizacional (Scott, 2014), impulsionado pela busca de legitimidade organizacional por meio da adoção de práticas reconhecidas e valorizadas (Meyer; Rowan, 1977).

4.1.2 Evolução Temporal e Índice de Conformidade Institucional

A análise da frequência de atendimento aos requisitos de conformidade institucional por eixo temático evidencia um processo contínuo de aprimoramento normativo e organizacional no TCEES ao longo do período estudado. O Gráfico 6 sintetiza a evolução da conformidade por eixo temático, permitindo identificar os avanços obtidos e os desafios ainda presentes no processo de institucionalização da auditoria financeira.

Gráfico 6 - Evolução da Conformidade Institucional do TCEES aos Requisitos das NBASP por Eixo Temático (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Os dados permitem identificar padrões de desempenho distintos entre os eixos analisados, revelando avanços em alguns aspectos institucionais e persistência de fragilidades em outros.

Normatização mantém conformidade total durante todo o período, indicando uma base normativa sólida. No Planejamento Institucional, observa-se baixa aderência, com predominância de respostas “Não Atende” até 2023 e avanço expressivo em 2024, refletindo a inclusão da auditoria financeira nos principais instrumentos de planejamento estratégico e operacional do Tribunal. Os Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade demonstraram evolução progressiva, com consolidação de práticas como supervisão documentada, códigos de ética e comissões de garantia de qualidade, embora ainda haja desafios a serem superados na revisão de qualidade no nível do trabalho e na formalização do acesso a especialistas. A Estrutura e Capacitação das Equipes apresentou avanços moderados a partir de 2020, com a designação formal de equipes e previsão de capacitação no PACE, mas segue com carências na institucionalização de programa contínuo de formação e suporte técnico estruturado. E o Planejamento e Execução das Auditorias: manteve padrão de estagnação, com um requisito crítico — a ausência de plano global anual de auditoria financeira — permanecendo não atendido ao longo de toda a série histórica.

Esses resultados reforçam que, embora o Tribunal tenha alcançado melhorias relevantes, persistem desafios estruturais que limitam a consolidação da auditoria financeira com os princípios e requisitos estruturantes das NBASP, na auditoria financeira, entre eles:

- a) ausência de planejamento anual técnico estruturado, com definição transparente de prioridades de entes, áreas e temas a serem auditados, com base em critérios técnicos objetivos (materialidade, relevância, risco e capacidade institucional), incluindo o uso de indicadores de risco contábil-financeiro e a revisão periódica desses critérios;
- b) ausência de um programa contínuo e progressivo de capacitação;
- c) ausência de revisão técnica de qualidade no nível do trabalho (NBC TA 220);
- d) fragilidade normativa para designação de especialistas.

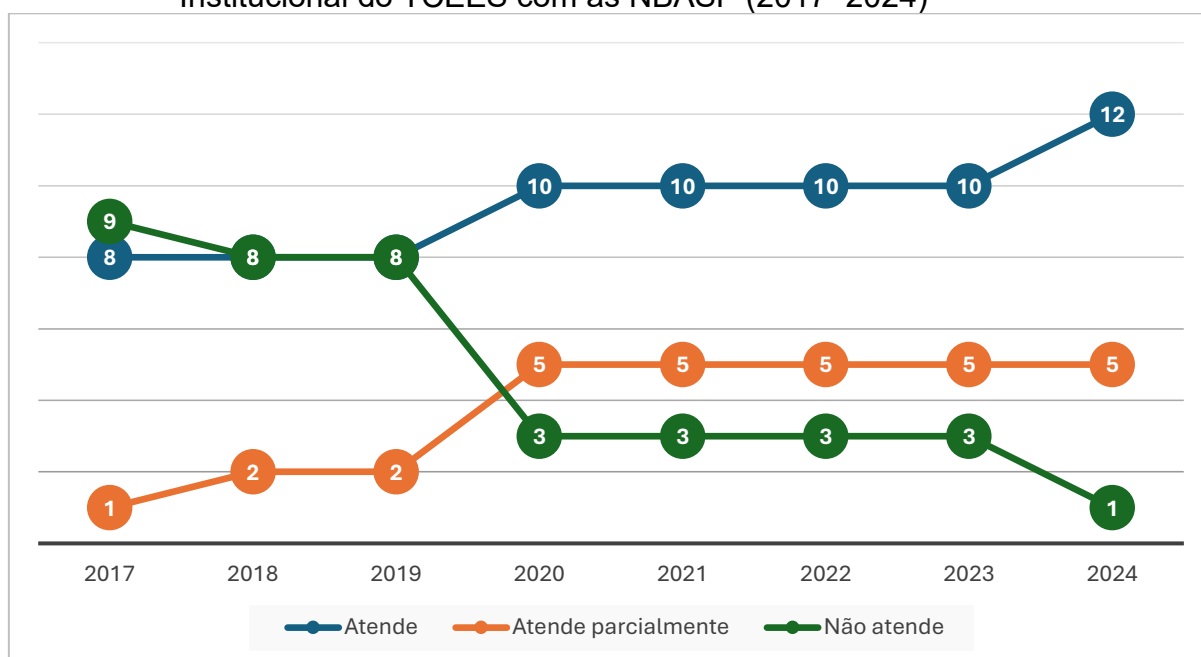
Sob a ótica da Teoria Institucional, a trajetória do TCEES indica um movimento de objetivação em curso, com avanços significativos na formalização de práticas, mas com desafios persistentes que retardam a transição para a fase de sedimentação,

quando essas rotinas passam a ser integralmente incorporadas à cultura organizacional.

Esses achados reforçam a consistência dos resultados desta pesquisa em relação à literatura existente, convergindo com os estudos de Azevedo e Lino (2018), Estevam, Rodrigues e Silva (2021) e Carvalho (2023). Esses autores identificam desafios recorrentes enfrentados pelos Tribunais de Contas, especialmente relacionados à capacitação técnica dos auditores, à resistência cultural à mudança e às barreiras estruturais que dificultam o avanço das práticas de auditoria financeira.

O Gráfico 7 apresenta a trajetória anual da frequência de atendimento aos requisitos de conformidade institucional do TCEES em relação às NBASP, permitindo acompanhar de forma clara o progresso normativo e organizacional do Tribunal nas categorias Atende, Atende Parcialmente e Não Atende.

Gráfico 7 – Trajetória da Frequência de Atendimento aos Requisitos de Conformidade Institucional do TCEES com as NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise evidencia um avanço gradual e consistente ao longo do período. Entre 2017 e 2019, manteve-se um cenário de baixa conformidade, com apenas oito requisitos plenamente atendidos e predominância de itens classificados como não atende, caracterizando um estágio inicial de adoção normativa. Esse comportamento inicial pode ser interpretado, à luz de Meyer e Rowan (1977), como uma conformidade simbólica, na qual as estruturas formais são criadas para atender expectativas

externas de legitimidade, mas ainda sem correspondência integral nas práticas organizacionais.

A partir de 2020, observa-se melhoria significativa, com aumento para dez requisitos atendidos e redução expressiva de classificações “não atende”, tendência que se manteve até 2023. Esse avanço coincide com medidas institucionais relevantes, como a reorganização da Secretaria Geral de Controle Externo (Emenda Regimental nº 11/2019), a inclusão de ações específicas no PACE e o uso crescente de manuais técnicos.

Em 2024, o Tribunal atinge seu melhor desempenho, com doze requisitos plenamente atendidos, cinco parcialmente atendidos e apenas um não atendido, refletindo o estágio mais avançado do processo de institucionalização. Ainda assim, a persistência de requisitos parcialmente atendidos indica a necessidade de aperfeiçoamentos.

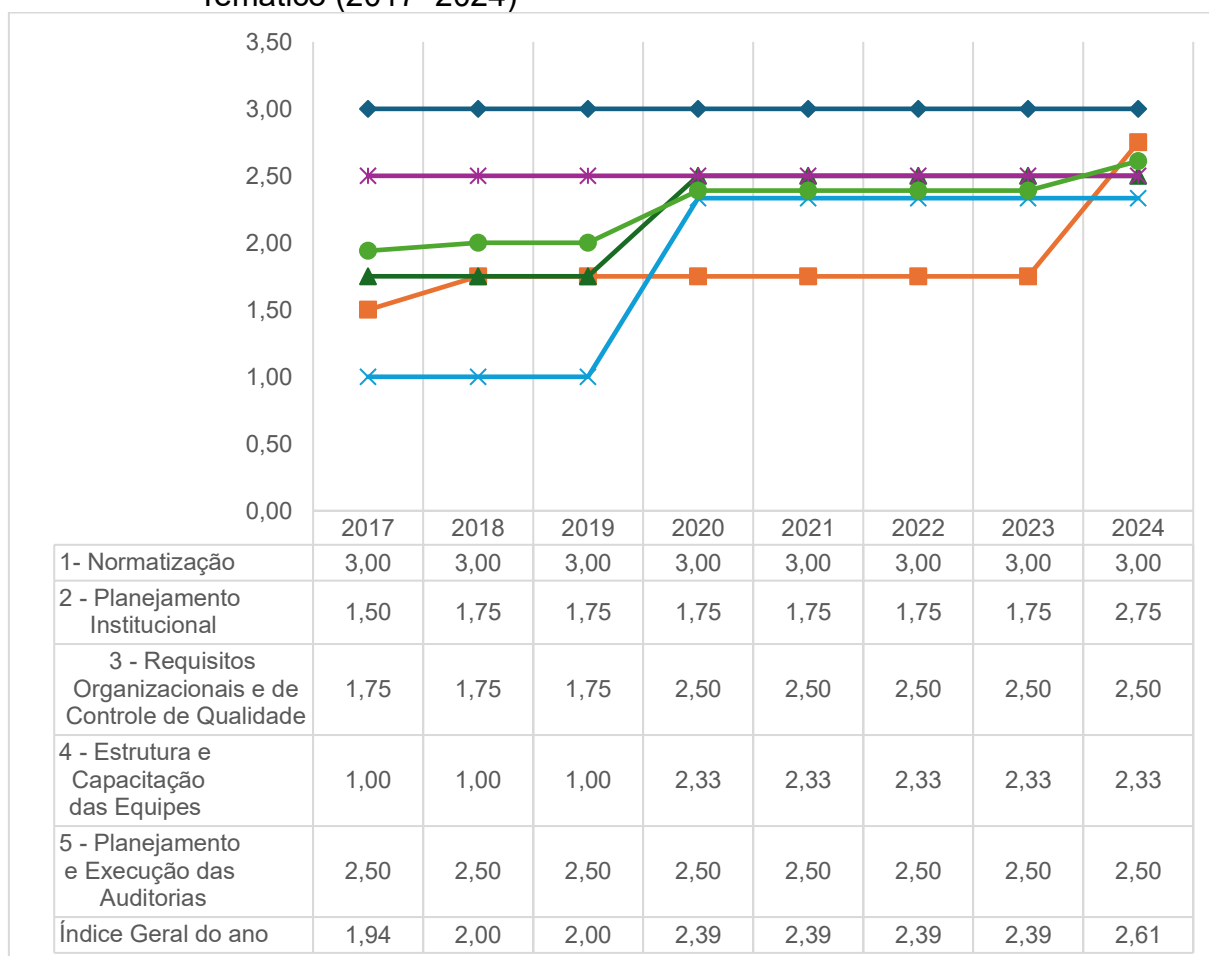
De forma geral, os resultados demonstram uma trajetória de fortalecimento institucional, com redução progressiva das não conformidades e consolidação de práticas alinhadas às NBASP. Esse padrão é compatível com um estágio de objetivação institucional, com sinais de transição para a sedimentação normativa e cultural, conforme descrito por Tolbert e Zucker (1996), em que práticas inicialmente esparsas e informais passam a ser formalizadas e legitimadas institucionalmente.

Para consolidar os resultados e permitir uma análise quantitativa do nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES com os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP entre 2017 e 2024, foi desenvolvido o Índice de Conformidade que sintetiza a média de atendimento aos requisitos avaliados em cada eixo temático e ano, com base na escala ordinal adotada nesta pesquisa (3 = “Atende”; 2 = “Atende Parcialmente”; 1 = “Não Atende”).

A construção desse índice possibilita identificar, de forma comparativa, as áreas em que os normativos e diretrizes apresentam maior ou menor alinhamento às NBASP, oferecendo uma visão objetiva e sistemática da conformidade institucional ao longo do período analisado.

O Gráfico 8 apresenta a evolução anual do índice por eixo temático. A interpretação segue quatro faixas de aderência definidas na pesquisa — mínima (1,0–1,49), baixa (1,5–1,99), moderada (2,0–2,49) e alta (2,5–3,0) — permitindo comparar áreas com maior ou menor alinhamento às NBASP.

Gráfico 8 – Evolução do Índice de Conformidade Institucional do TCEES por Eixo Temático (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise do Índice de Conformidade por eixo temático evidencia trajetórias diferenciadas de aderência dos normativos e diretrizes internas do TCEES às NBASP no período de 2017 a 2024. O Eixo Normatização manteve alta aderência durante todo o período, com índice constante de 3,0, indicando conformidade normativa e consolidação de um arcabouço institucional sólido. Essa estabilidade reflete o fortalecimento do pilar regulativo descrito por Scott (2014), no qual normas, regulamentos e mecanismos de coerção formal asseguram a previsibilidade e a estabilidade das estruturas institucionais.

O Planejamento Institucional apresentou desempenho significativamente inferior nos anos iniciais, com índices entre 1,50 e 1,75, situando-se nas faixas de mínima a baixa aderência. Apenas em 2024 verifica-se um salto para 2,75, alcançando alta aderência, o que evidencia uma melhoria recente impulsionada por iniciativas estratégicas voltadas à formalização e fortalecimento do planejamento institucional. Esse movimento sinaliza o fortalecimento do pilar normativo, associado a valores, e

padrões de conduta que orientam as ações dos auditores e reforçam a legitimidade profissional (Scott, 2014).

Os Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade apresentou baixa aderência até 2019 (1,75), evoluindo para 2,50 a partir de 2020 e mantendo-se estável até 2024, o que demonstra a consolidação de mecanismos de supervisão, código de ética e comissões de garantia de qualidade, embora ainda haja desafios a serem superados na revisão de qualidade no nível do trabalho (NBC TA 220) e na formalização do acesso a especialistas.

A Estrutura e Capacitação das Equipes registrou evolução expressiva: partindo de aderência mínima (1,0) entre 2017 e 2019, alcançou nível moderado (2,33) em 2020 e manteve-se estável até 2024, sinalizando que os processos de formação e desenvolvimento de competências das equipes foram fortalecidos, ainda que não tenham atingido a faixa de alta aderência. Esse progresso reforça o papel da profissionalização como vetor de mudança institucional, em linha com o isomorfismo normativo e mimético descrito por DiMaggio e Powell (1983), à medida que o TCEES busca alinhar-se aos padrões técnicos e simbólicos reconhecidos.

O Planejamento e Execução das Auditorias manteve-se estável em aderência moderada (2,50) durante todo o período, indicando consistência na implementação das práticas de auditoria financeira, bem como a necessidade de um plano global anual para seleção de entes, temas e áreas a serem auditados, com critérios objetivos e indicadores de risco.

A interpretação longitudinal do Índice Geral de Conformidade Anual, indica evolução de 1,94 em 2017 (baixa aderência) para 2,61 em 2024 (alta aderência), o que demonstra um processo progressivo de fortalecimento institucional no TCEES. À luz da Teoria Institucional, esse resultado pode ser interpretado como um movimento de institucionalização dinâmica, em consonância com o modelo de Tolbert e Zucker (1996), que descreve as fases de habitualização, objetivação e sedimentação.

No período inicial (2017–2019), a baixa pontuação em quase todos os eixos caracteriza a fase de habitualização, conforme Tolbert e Zucker (1996) quando as práticas de auditoria financeira estavam em estágio experimental, indicando que a adoção das NBASP ocorria de forma incipiente, por meio de iniciativas pontuais e dispersas, como projetos-piloto, capacitações isoladas e menções em planejamentos setoriais, coerentes também com a “adoção cerimonial” descrita por Meyer e Rowan (1977).

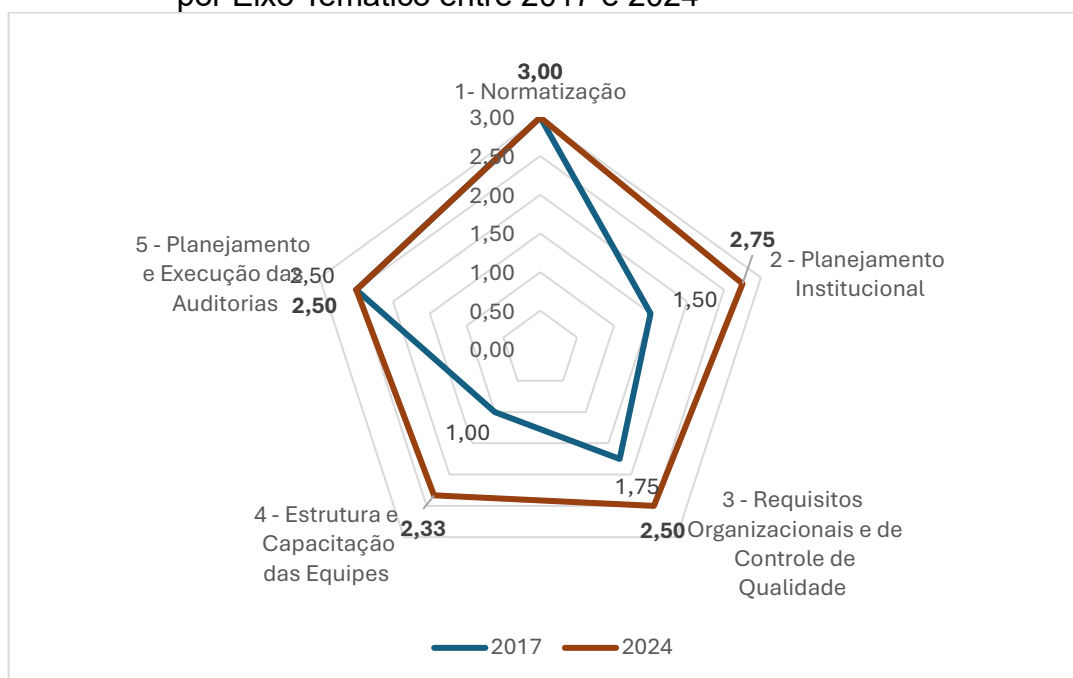
A partir de 2020, observa-se uma transição para a fase de objetivação, marcada pela formalização de práticas por meio de normativos, reorganização da estrutura da Secretaria Geral de Controle Externo e adoção de instrumentos de apoio, como manuais técnicos. Essa fase reflete também o isomorfismo normativo descrito por DiMaggio e Powell (1983), impulsionado pela adoção das NBASP, do Manual de Auditoria do TCU e pela pressão por legitimidade no campo da auditoria financeira no âmbito dos Tribunais de Contas.

Apesar dos avanços, os dados indicam que o TCEES ainda não atingiu plenamente a fase de sedimentação, na qual as práticas se tornam rotinas consolidadas e internalizadas na cultura organizacional (Tolbert; Zucker, 1996). Essa etapa pressupõe a integração dos valores e práticas da auditoria financeira ao pilar cultural-cognitivo de Scott (2014), consolidando a internalização das normas e significados compartilhados. Persistem, entretanto, desafios estruturais que limitam a consolidação plena da auditoria financeira, como: ausência de plano global anual com critérios e indicadores de risco, falta de programa contínuo de capacitação, inexistência de revisão de qualidade no nível do trabalho e fragilidades normativas para designação de especialistas.

Dessa forma, os resultados sugerem que o TCEES transita de uma adoção simbólica para uma adoção substancial das NBASP, movimento que combina busca de legitimidade (Meyer; Rowan, 1977) com pressões isomórficas (DiMaggio; Powell, 1983) e fortalecimento dos pilares institucionais (Scott, 2014). A trajetória revela uma institucionalização em curso, ainda que de forma gradual e assimétrica entre os diferentes eixos temáticos analisados. Observa-se, portanto, avanço significativo na institucionalização da auditoria financeira no TCEES, ao mesmo tempo em que se reafirma a necessidade de esforços contínuos para ampliar a aderência às NBASP, fortalecendo a *accountability* e a legitimidade institucional da Corte de Contas.

O Gráfico 9, apresentado em formato de radar, permite uma visualização clara da evolução do índice de conformidade por eixo temático, comparando os anos de 2017 e 2024. A análise evidencia um amadurecimento institucional significativo no período, com ganhos expressivos na maioria dos eixos avaliados.

Gráfico 9 – Comparativo do Índice de Conformidade Institucional do TCEES por Eixo Temático entre 2017 e 2024



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Em 2017, a maioria dos índices situava-se abaixo de 2,0, caracterizando baixa aderência aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. Destaca-se, de forma negativa, o eixo Estrutura e Capacitação das Equipes, que registrou o menor valor (1,0), evidenciando a carência de equipe especializada e de um programa estruturado de capacitação contínua — elementos típicos de um estágio de habitualização inicial, no qual as práticas ainda se encontram em fase experimental e sem plena institucionalização (Tolbert; Zucker, 1996).

Em 2024, observa-se um crescimento consistente em todas as dimensões, exceto no eixo Planejamento e Execução das Auditorias, que se manteve estável em 2,50 (aderência moderada), revelando a necessidade de avançar na formalização de um plano global anual de auditoria financeira. O eixo Planejamento Institucional apresentou o maior salto (de 1,50 para 2,75), refletindo a inclusão da auditoria financeira nos instrumentos estratégicos do TCEES. Os eixos Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade e Estrutura e Capacitação das Equipes também mostraram ganhos relevantes, indicando avanços em governança, designação de equipes e oferta de capacitação. Esses resultados evidenciam o fortalecimento concomitante dos pilares regulativo e normativo propostos por Scott (2014) e indicam o progresso do TCEES na fase de objetivação institucional, conforme o modelo de Tolbert e Zucker (1996).

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, a ampliação da área do radar simboliza a transição do TCEES de um estágio de habitualização (2017) para um estágio de objetivação avançada, com sinais de incipiente sedimentação em alguns eixos, como Normatização e Planejamento Institucional.

Do ponto de vista da *accountability*, essa evolução traduz não apenas o fortalecimento técnico, mas também o incremento da legitimidade institucional (Meyer & Rowan, 1977), sustentada por pressões isomórficas (DiMaggio; Powell, 1983) e pelo amadurecimento dos pilares regulativo e normativo (Scott, 2014), reforçando a capacidade do Tribunal de Contas de exercer o controle com maior transparência, credibilidade e confiança social na certificação das contas públicas.

4.2 CONFORMIDADE PRÁTICA DAS AUDITORIAS FINANCEIRAS DO TCEES COM AS NBASP (2017-2024)

Esta seção avalia o nível de conformidade das práticas de auditoria financeira realizadas pelo TCEES em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP, no período de 2017 a 2024, em atendimento ao objetivo específico (b). A análise concentra-se nas normas conceituais e estruturantes do Grupo 2 das NBASP — especialmente a NBASP 100 (Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público), a NBASP 200 (Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira) e a NBASP 2000 (Aplicação das normas de auditoria financeira) — por constituírem o núcleo normativo essencial à qualidade técnica e à conformidade das auditorias.

Os resultados são organizados de acordo com as fases do processo de auditoria financeira (atividades de pré-auditoria, planejamento, execução, finalização e revisão, e relatório), permitindo maior clareza na interpretação dos resultados. Foram examinados 17 processos de fiscalização, abrangendo auditorias realizadas no âmbito estadual e municipal. Para a mensuração da conformidade, utilizou-se checklist avaliativo elaborado a partir dos requisitos previstos nas NBASP 100, 200 e 2000, estruturado conforme as etapas sequenciais da auditoria financeira. A Tabela 1 apresenta a distribuição dos 55 requisitos analisados:

Tabela 1 – Quantitativo de Requisitos avaliados por fase da auditoria

Fase da auditoria	Nº de Requisitos avaliados
Atividades Pré-Auditoria	11
Planejamento	15
Execução	4
Finalização e revisão	16
Relatório	9
Total	55

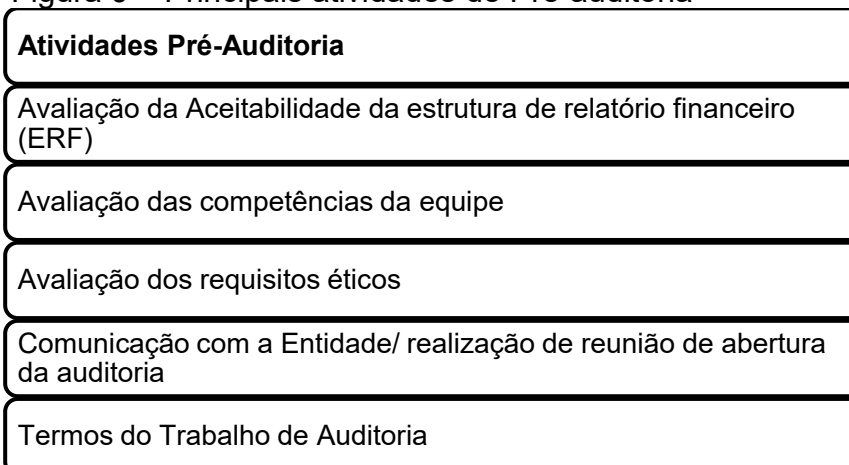
Fonte: Elaborada pela autora (2025).

A análise documental incluiu relatórios de auditoria, relatórios técnicos das prestações de contas e demais documentos processuais, considerando variações de procedimentos e nomenclatura, mantendo como referência obrigatória os princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. Embora o foco seja o trabalho de asseguarção razoável, o instrumento contemplou itens para identificar situações em que o trabalho tenha sido conduzido sob a modalidade de asseguarção limitada.

4.2.1 Atividades de Pré-auditoria

As atividades de pré-auditoria têm como finalidade assegurar que o auditor avalie, de forma antecipada, eventuais situações ou circunstâncias que possam comprometer sua capacidade de planejar e executar o trabalho com eficácia. Essa etapa é essencial para mitigar o risco de auditoria, reduzindo-o a um nível aceitável (IDI, 2020). A Figura 9 apresenta, em síntese, as principais atividades a serem desenvolvidas nessa etapa da auditoria.

Figura 9 – Principais atividades de Pré-auditoria

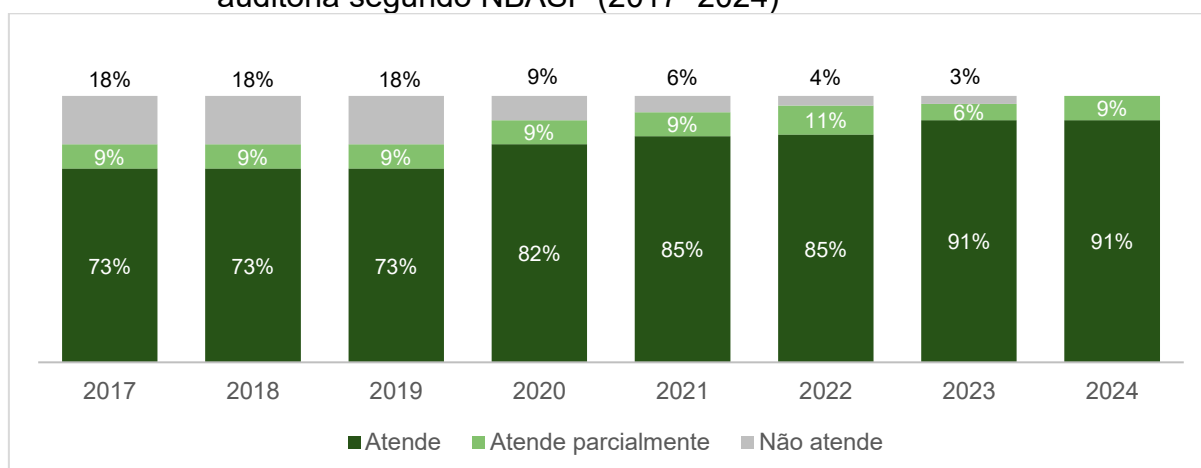


Fonte: Adaptado de IDI (2020, p.35), com simplificação para evidenciar apenas as atividades da pré-auditoria.

No instrumento aplicado, a fase de pré-auditoria foi operacionalizada por onze requisitos essenciais, abrangendo: (i) identificação do objeto, finalidade e nível de asseguração (razoável ou limitada); (ii) identificação da parte responsável pelas demonstrações; (iii) avaliação da estrutura de relatório financeiro aplicável e identificação dos usuários previstos; e (iv) aspectos formais/operacionais, como termo de trabalho acordado, comunicação e documentação das interações, cumprimento de requisitos éticos e avaliação de competências da equipe compatíveis com a complexidade do trabalho.

O Gráfico 10 consolida os resultados da avaliação desses requisitos referentes às atividades de pré-auditoria nos processos de auditoria financeira realizados no período de 2017 a 2024.

Gráfico 10 – Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de pré-auditoria segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Os dados referentes à fase de atividades de pré-auditoria evidenciam uma trajetória ascendente de conformidade.

Entre 2017 e 2019, 73% dos requisitos foram classificados como “Atende”, 18% como “Não atende” e 9% como “Atende parcialmente”; as principais fragilidades relacionaram-se à identificação explícita dos usuários previstos e à documentação da avaliação de competências da equipe. A partir de 2020, houve aperfeiçoamento consistente, superando 80% de atendimento e alcançando 90% em 2023–2024. Em 2024 não houve itens classificados como “Não atende”, em razão da regularização da identificação de usuários e da inclusão de evidências formais de avaliação de

competências. Persistiu, contudo, um requisito classificado como “Atende parcialmente” em 2024, referente à avaliação das competências técnicas: a matriz indica que os membros da equipe possuem capacidades básicas, com necessidade de capacitação adicional, além de registrar a ausência de especialistas específicos, como atuário, no escopo das auditorias.

Esses achados alinham-se ao diagnóstico institucional: inexistência de programa contínuo de formação em auditoria financeira e ausência de normativo ou procedimento para designação formal de especialistas (internos/externos).

Durante a fase de atividades de pré-auditoria, ao avaliar os requisitos relacionados à natureza do trabalho — especificamente quanto à condução da auditoria como trabalho de asseguarção (razoável ou limitada) considerou-se as disposições da NBASP 100, que define dois tipos de asseguarção no contexto da auditoria do setor público: asseguarção razoável e asseguarção limitada.

Segundo a NBASP 100, a asseguarção limitada caracteriza-se por um risco aceitável de não conformidade com os critérios maior do que em uma auditoria de asseguarção razoável, sendo que “um relatório de asseguarção limitada transmite a natureza limitada da asseguarção fornecida” (Instituto Rui Barbosa, 2017a, p. 16).

Conforme as NBASP 100 e 200, a asseguarção razoável consiste em um trabalho no qual o auditor obtém um nível elevado, mas não absoluto, de segurança de que as informações estão livres de distorções relevantes, permitindo que se expresse uma opinião positiva sobre o objeto auditado.

As NBASP 100 e 200 estabelecem que, como regra, os trabalhos de auditoria financeira devem ser conduzidos sob a modalidade de asseguarção razoável. Entretanto, na análise dos processos de auditoria financeira conduzidos pelo TCEES entre 2017 e 2024, observou-se que a modalidade predominante adotada foi a de asseguarção limitada. Dos 17 processos examinados que evidenciavam a execução de auditoria financeira, 10 foram realizados sob a modalidade de asseguarção limitada, representando a maioria dos casos.

Essa constatação evidencia fragilidade metodológica e limitações significativas, inclusive registradas nos próprios relatórios de auditoria, as quais reduzem o grau de confiança dos usuários na informação auditada. Ademais, a predominância da modalidade de asseguarção limitada pode refletir limitações de ordem técnica e operacional, bem como restrições estruturais, que dificultam a execução de auditorias na modalidade de asseguarção razoável, em conformidade com as diretrizes

estabelecidas pelas NBASP 100 e NBASP 200.

4.2.2 Planejamento da Auditoria

A fase de planejamento da auditoria estabelece a estratégia global da auditoria, que compreende a avaliação de riscos, a definição da materialidade e o planejamento dos procedimentos adicionais a serem aplicados em resposta aos riscos identificados.

A auditoria financeira realizada com base nas NBASP adota uma abordagem baseada em riscos, o que implica dedicar atenção significativa à identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

O entendimento da entidade e seu ambiente “fornece uma base para planejar e implementar respostas aos riscos avaliados de distorções relevantes” IDI 2020. p. 50). A materialidade na auditoria deve ser definida para as demonstrações contábeis como um todo (materialidade global) e, quando necessário, para classes específicas de transações, saldos ou divulgações. Também se estabelece a materialidade para execução, usada para direcionar procedimentos adicionais e avaliar o impacto de eventuais distorções. Esses parâmetros devem ser ajustados, caso surjam novas informações ou mudanças nas circunstâncias ao longo do trabalho (IDI, 2020)

A identificação e a avaliação dos riscos de distorções relevantes são realizadas tanto no nível das demonstrações contábeis como no nível das afirmações relacionadas a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, com o objetivo de fornecer uma base adequada para o planejamento e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria (IDI, 2020).

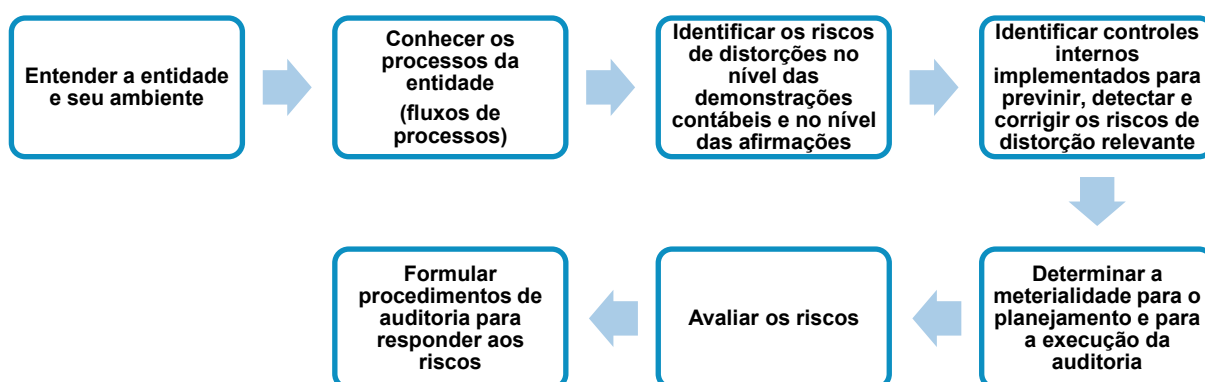
No nível das afirmações, o auditor avalia os riscos considerando sua probabilidade, magnitude e impacto nas demonstrações contábeis, além do risco de controle, que influencia a definição dos testes sobre a efetividade dos controles. Essa avaliação é dinâmica e pode ser ajustada conforme novas evidências sejam obtidas ao longo da auditoria (IDI, 2020).

Com base nessa avaliação, o auditor deve planejar respostas gerais e específicas aos riscos, o que pode incluir testes de controles e testes substantivos. O objetivo é obter evidência suficiente e apropriada para sustentar as conclusões e a opinião de auditoria (IDI, 2020). Qualquer revisão do planejamento — seja na definição da materialidade, na avaliação de riscos ou na inclusão de novos procedimentos — deve ser formalmente documentada e justificada, conforme previsto

nos itens 31 e 32 da NBASP 200.

A Figura 10 apresenta, de forma sintética, o fluxo do processo de planejamento da auditoria financeira.

Figura 10 – Síntese do processo de planejamento da auditoria

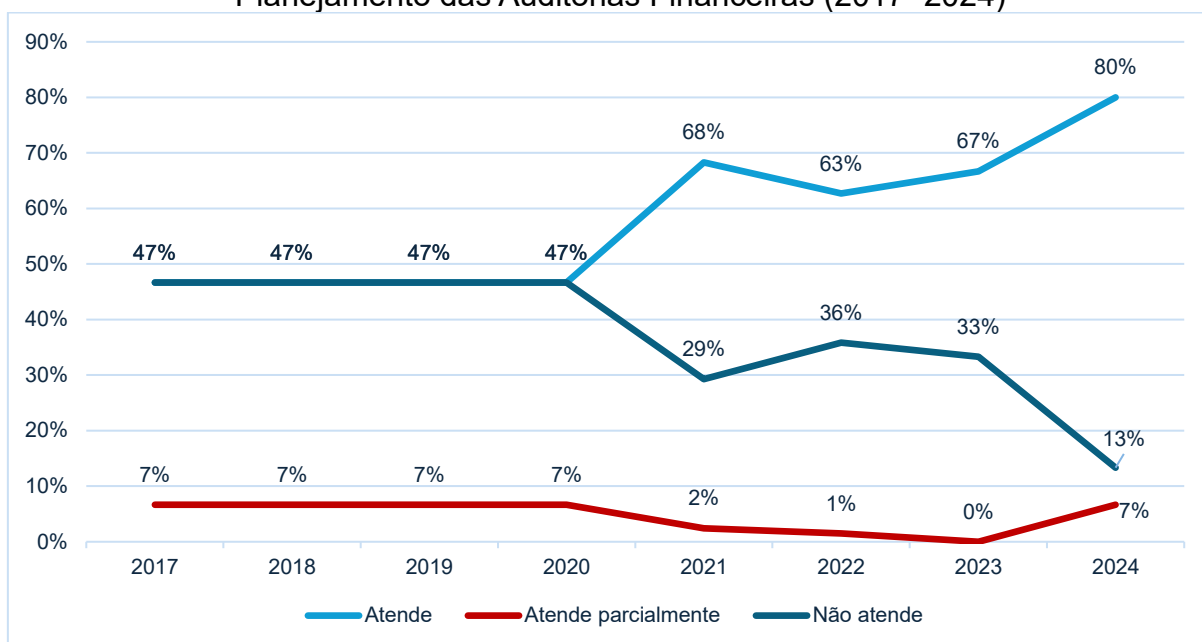


Fonte: Adaptado de IDI (2020, p. 49), com simplificação para evidenciar a síntese do processo de planejamento da auditoria.

No instrumento avaliativo, essa fase da auditoria foi representada por 15 requisitos, que contempla itens relacionados à definição e documentação da estratégia global e do plano de auditoria, à adoção de uma abordagem baseada em risco, à obtenção de entendimento sobre a entidade auditada e seu ambiente (inclusive os controles internos), à avaliação da necessidade de especialistas, à definição dos níveis de materialidade e à identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante. Inclui ainda a consideração do risco de auditoria, do risco de fraude, da conformidade legal e regulatória, bem como o planejamento das respostas gerais e específicas aos riscos identificados, inclusive a definição de testes de controles. Esses elementos têm como objetivo assegurar que o auditor disponha de uma base metodológica robusta, capaz de garantir a execução do trabalho com qualidade e confiabilidade.

O Gráfico 11 apresenta os resultados consolidados da avaliação desses requisitos referentes a fase de planejamento nos processos de auditoria financeira realizados no período de 2017 a 2024.

Gráfico 11 – Trajetória Evolutiva do Atendimento aos Requisitos da fase de Planejamento das Auditorias Financeiras (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise dos dados da fase de planejamento evidencia um progresso relevante na qualidade dos processos ao longo dos anos. De 2017 a 2020, os padrões de conformidade mantiveram-se estagnados, com cerca de 47% dos requisitos classificados como "Atende", enquanto outros 47% classificados como "Não Atende", e 7% "Atende Parcialmente". Esse cenário aponta para uma estrutura de planejamento ainda incipiente, com deficiências tanto em aspectos formais quanto operacionais, como a ausência de evidências sobre a avaliação da necessidade de especialistas e do uso do controle interno da entidade e ausência de análise do desenho e implementação de controles internos. Também não foram documentadas considerações sobre riscos de fraude tampouco sobre riscos de não conformidade com leis e regulamentos (transações subjacentes). Além disso, não houve registros de respostas gerais aos riscos no nível das demonstrações contábeis, e os testes de controle não foram planejados.

Esse contexto caracteriza um estágio inicial de habitualização (Tolbert; Zucker, 1996), no qual as práticas de planejamento apresentavam caráter predominantemente experimental e pouco sistematizado. Esse estágio pode ser interpretado, à luz de Meyer e Rowan (1977), como uma fase de adoção simbólica das normas, em que estruturas formais são incorporadas mais como instrumentos de legitimação organizacional do que como elementos efetivamente integrados às rotinas e práticas

da auditoria financeira.

A partir de 2021, observa-se uma inflexão positiva nos resultados. O percentual de requisitos atendidos sobe para 68%, com redução expressiva dos itens classificados como “Não Atende” (29%). Essa tendência se mantém em 2022 e 2023, com variações anuais, mas mantendo a predominância da classificação “Atende”. Em 2024, verifica-se o pico de conformidade no período, com 80% dos requisitos plenamente atendidos, 7% atendidos parcialmente e apenas 13% não atendidos. Essa evolução revela maior maturidade na aplicação dos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, refletindo o fortalecimento dos pilares regulativo e normativo delineados por Scott (2014) — o primeiro associado à coerção formal e à padronização dos processos, e o segundo à incorporação de valores profissionais e padrões de conduta.

Requisitos anteriormente críticos — como a consideração dos riscos de fraude, a avaliação da necessidade de especialistas, e o uso do controle interno da entidade e o registro das respostas gerais aos riscos no nível das demonstrações contábeis — passaram a ser devidamente tratados ou tiveram sua documentação regularizada. Esse avanço caracteriza um processo de objetivação institucional (Tolbert; Zucker, 1996), no qual práticas antes isoladas tornam-se formalizadas, legitimadas e institucionalmente reconhecidas.

Apesar dos avanços observados em 2024, persistem desafios relevantes: ausência de avaliação formal do desenho e da implementação dos controles internos relevantes; não realização de testes de controle, o que compromete a compreensão do ambiente de controle e mantém a auditoria excessivamente dependente de testes substantivos; e escopo restrito na análise de conformidade legal, concentrado apenas em transações relacionadas à dívida ativa.

Essas limitações indicam que o TCEES se encontra em um estágio de objetivação parcial no processo de institucionalização do planejamento de auditorias, segundo Tolbert e Zucker (1996) na qual práticas começam a ser formalizadas, mas ainda carecem de consolidação e integração plena às rotinas. Para avançar à fase de sedimentação, torna-se necessário fortalecer o modelo de planejamento, integrando de forma sistemática a avaliação do ambiente de controle e a execução de testes de controle, quando relevantes, bem como ampliando o escopo da análise de conformidade legal para garantir cobertura adequada de áreas sensíveis nas demonstrações contábeis.

4.2.3 Execução da Auditoria

A fase de execução de uma auditoria financeira abrange a execução dos procedimentos planejados e a coleta de evidências de auditoria suficientes e apropriadas para sustentar as conclusões e a opinião emitida (IDI, 2020).

A Figura 11 apresenta, de forma sintética, o fluxo do processo de execução da auditoria financeira.

Figura 11 - Execução da Auditoria



Fonte: Adaptado de IDI (2020, p. 82), com simplificação para evidenciar a síntese da execução da auditoria.

Durante a execução da auditoria, são aplicados procedimentos com o objetivo de obter evidências apropriadas e suficientes, que sustentem as conclusões alcançadas. A suficiência refere-se à quantidade de evidências coletadas, enquanto a adequação diz respeito à sua qualidade, considerando aspectos como relevância e confiabilidade (Longo, 2015). De acordo com as NBASP 100 e 200, toda a execução deve ser documentada em papéis de trabalho, permitindo comprovar que os testes foram realizados e seus objetivos atingidos.

Essa documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a compreensão do trabalho executado, das evidências obtidas e das conclusões formuladas. A exigência de documentação detalhada está expressa na NBASP 100,

item 42 e NBASP 200, itens 53 a 55, e é reforçada pela NBASP 2230 / NBC TA 230, que estabelece que toda auditoria deve manter documentação organizada, garantindo a rastreabilidade do processo e a conformidade com os princípios de qualidade e transparência.

A fase de execução, conforme disciplinada pelas NBC TA 300, 330, 500, 530 e 540, exige aplicação rigorosa e técnica dos procedimentos previamente planejados. Essa etapa envolve, entre outros aspectos:

- a) verificar a conformidade da execução com o planejamento original;
- b) avaliar a adequação das respostas aos riscos identificados;
- c) assegurar a suficiência das evidências coletadas e a eficácia dos testes aplicados;
- d) garantir a completude e clareza dos papéis de trabalho;
- e) realizar análise crítica das estimativas contábeis;
- f) examinar transações com partes relacionadas;
- g) aplicar corretamente amostragem e procedimentos analíticos;
- h) registrar e fundamentar os julgamentos profissionais exercidos.

Por delimitação metodológica, esta pesquisa não incluiu a análise das normas da série NBASP 2200 a 2899 correspondentes às NBC TASP — Auditorias de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

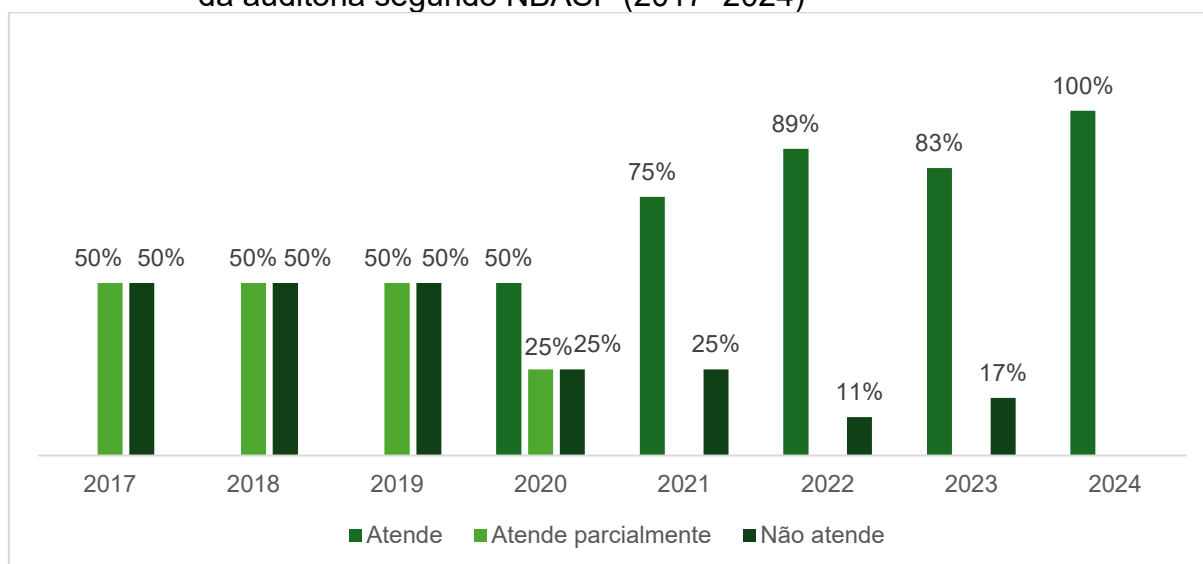
Essa delimitação reduziu a abrangência dos requisitos avaliativos aplicados à fase de execução a apenas quatro requisitos fundamentais.

Duas questões referem-se à documentação dos procedimentos, abordando aspectos como a rastreabilidade e clareza dos papéis de trabalho, conforme exigido pela NBASP 100, de modo a garantir que outro auditor experiente possa compreender e, se necessário, reexecutar os trabalhos.

Além disso, foi considerada a exigência de justificar formalmente eventuais alterações no plano de auditoria, conforme previsto na NBASP 200, dentro do escopo de supervisão e controle de qualidade. E outras duas questões concentram-se na documentação da evidência de auditoria, avaliando sua contextualização, suficiência e qualidade, aspectos indispensáveis para sustentar as conclusões da auditoria e garantir a credibilidade do relatório final.

O Gráfico 12 apresenta os resultados consolidados da avaliação desses requisitos referentes a fase da execução nos processos de auditoria financeira realizados no período de 2017 a 2024.

Gráfico 12 – Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de execução da auditoria segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise dos dados referentes à fase de execução da auditoria revela uma trajetória consistente de aprimoramento da conformidade do TCEES com os requisitos estabelecidos pelas NBASP avaliados, demonstrando avanços metodológicos significativos no período de 2017 a 2024 e refletindo o esforço institucional em consolidar práticas mais robustas e aderentes às normas.

Nos primeiros anos analisados (2017 a 2019), a conformidade com os requisitos da fase de execução era ainda incipiente. Nenhum requisito foi classificado como “Atende” sendo os resultados igualmente divididos entre “Atende parcialmente” e “Não atende” (50% cada).

Esse cenário inicial reflete a ausência de uma estrutura sistemática para a execução das auditorias, tanto no aspecto técnico quanto procedimental, incluindo fragilidades na documentação dos papéis de trabalho, ausência de registro explícito sobre limitações ou justificativas de não execução de procedimentos, registro insuficiente das evidências obtidas e ausência de avaliação explícita da suficiência e adequação das evidências.

A partir de 2020, 50% dos requisitos passaram a ser atendidos, enquanto os demais se distribuíram entre “Atende parcialmente” (25%) e “Não atende” (25%). Esse novo patamar aponta para um processo em transformação, com a adoção gradual de práticas mais aderentes às normas. A classificação como “atende” deve-se à melhoria na formalização dos papéis de trabalho, com registro mais consistente dos procedimentos executados, achados identificados e registro de supervisão, permitindo maior rastreabilidade e contextualização das evidências por item auditado, acompanhadas de referências cruzadas.

Entretanto, ainda persistia um requisito avaliado como “Atende parcialmente”, em razão de os papéis de trabalho detalharem os procedimentos realizados, mas não apresentarem registro das limitações ou menção clara se houve procedimentos não realizados com justificativa, ciência e aprovação do supervisor. E um requisito classificado como “não atende” devido à ausência de registro explícito da avaliação da suficiência e adequação das evidências obtidas, para a formação da opinião.

Em 2021, 75% dos requisitos foram classificados como “atende”, percentual que se elevou para 83% em 2023. Houve eliminação da categoria “atende parcialmente”, indicando maturidade técnica e maior rigor na documentação.

Nesse período a equipe passou a adotar práticas mais consistentes, incluindo a documentação de limitações e a ciência do supervisor, o que permitiu a reclassificação de “atende parcialmente” para “atende”. Contudo, o requisito relativo ao registro explícito da avaliação da suficiência e adequação das evidências permaneceu não atendido.

Em 2024, todos os requisitos avaliados foram classificados como “Atende”, o que representa 100% dos requisitos avaliados. Destaca-se o Papel de Trabalho 600-504 – Controle de Evidências, que apresenta registro detalhado da avaliação de suficiência e adequação das evidências utilizadas na formação da opinião de auditoria.

O cenário geral demonstra avanços significativos ao longo dos anos, com registros cada vez mais detalhados das cédulas mestras de execução, evidenciando os procedimentos realizados, os achados identificados e as referências cruzadas que permitem rastrear a origem das conclusões. A supervisão também passou a ser formalmente registrada, garantindo maior confiabilidade ao processo, em linha com o item 42 da NBASP 100.

4.2.4 Finalização e revisão da Auditoria

A fase de finalização e revisão da auditoria financeira envolve a análise crítica de toda a documentação produzida, a consolidação dos achados e a verificação da suficiência e adequação das evidências obtidas para sustentar as conclusões. Essa etapa segue as diretrizes da NBASP 200 (item 54), que exige evidência apropriada e suficiente, e da NBASP 2230 / NBC TA 230 (R1), que trata da documentação de auditoria.

Também contempla a avaliação dos efeitos de distorções não corrigidas (NBASP 200/56-57) e a consideração de eventos subsequentes que possam impactar a opinião do auditor (NBASP 200/68-69). Com base nesses elementos, formula-se a conclusão técnica da auditoria, que fundamenta a emissão do relatório, em conformidade com os princípios da asseguuração razoável (NBASP 100/31 a 33; NBASP 200/25).

Outro aspecto central é a comprovação da aplicação dos procedimentos de controle de qualidade. A NBASP 140 estabelece os princípios institucionais de qualidade, enquanto a NBASP 200 e a NBASP 230 requerem registros formais que evidenciem revisões em diferentes níveis hierárquicos — incluindo identificação do revisor, data, comentários técnicos, checklists assinados e documentação de julgamentos profissionais e consultas a especialistas. Esses elementos asseguram a rastreabilidade e a conformidade com os requisitos normativos.

Dessa forma, os papéis de trabalho devem evidenciar claramente que o processo de revisão e supervisão foi conduzido, demonstrando a conformidade com os requisitos normativos aplicáveis e garantindo a rastreabilidade do processo de julgamento profissional.

O instrumento avaliativo aplicado, na fase de revisão e finalização da auditoria, é composto por dezesseis requisitos, e reúne os principais procedimentos e avaliações que devem ser realizados antes da emissão do relatório final, com foco na formação da opinião do auditor e na qualidade do trabalho executado.

Os requisitos avaliados incluem a verificação se a entidade auditada teve oportunidade formal de comentar e corrigir distorções identificadas, se as distorções não corrigidas foram avaliadas individual e coletivamente em relação à materialidade, e se os comentários da administração foram analisados e documentados.

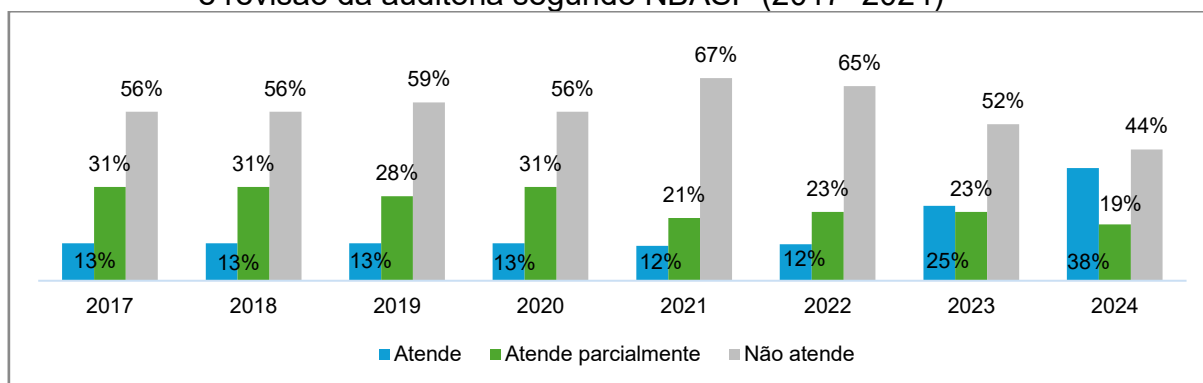
Verifica também a adoção de procedimentos de controle de qualidade no nível

do trabalho, incluindo supervisão, revisão técnica de qualidade em conformidade com as políticas de qualidade (NBC TA 220(R3)). Avalia se a documentação da auditoria é adequada, refletindo o plano, a estratégia e os procedimentos com base nos riscos identificados, e se houve atualização e justificativa documentada sempre que novas informações surgiram. Inclui a verificação da suficiência e adequação das evidências obtidas, a consideração dos riscos na conclusão do trabalho, e a avaliação da continuidade operacional da entidade.

Além disso, abrange o tratamento de eventos subsequentes, a verificação da consistência das políticas contábeis e informações comparativas, e a análise das demais informações do relatório anual quanto a possíveis inconsistências. E ainda verifica, se aplicável, o cumprimento dos requisitos da NBC TA 600 em auditorias de grupo, identificando se houve coordenação e consolidação das informações dos componentes.

O Gráfico 13 apresenta os resultados consolidados da avaliação dos requisitos avaliativos relativos à finalização e revisão dos processos de auditoria financeira realizados no período de 2017 a 2024.

Gráfico 13 – Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de finalização e revisão da auditoria segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Os dados revelam que, até 2021, a conformidade era baixa, com predominância da categoria “Não atende” (56% a 67%) e apenas 13% de atendimento. Nesse período, a documentação era incipiente: os achados eram comunicados apenas após o encerramento do exercício, o que impedia correções tempestivas, e não havia registros que comprovassem a avaliação formal das distorções não corrigidas — individual ou coletivamente.

Também não se verificou correspondência entre os riscos identificados e os

procedimentos executados, indicando desconexão entre planejamento e execução, sem evidência de revisão de qualidade documentada. Faltavam registros que demonstrassem atualização do planejamento diante de novas informações ou avaliação sistemática da suficiência e adequação das evidências obtidas. Além disso, não havia análise estruturada das distorções frente aos limites de materialidade, e evidências de que os riscos identificados foram considerados na conclusão dos trabalhos.

Outras deficiências relevantes incluem a ausência de documentação sobre a avaliação da premissa de continuidade operacional, a inexistência de registro de procedimentos voltados à verificação de eventos subsequentes, e comprovação quanto à conformidade das informações comparativas e à consistência das políticas contábeis adotadas entre os exercícios analisados.

Destaca-se, ainda, a inexistência de registros sobre a análise crítica das demais informações presentes nos relatórios anuais das entidades auditadas e a não aplicação da metodologia de auditoria de grupo (NBC TASP 600), mesmo nos casos de demonstrações consolidadas, sem evidência de consolidação das informações dos componentes.

A partir de 2022, observa-se melhora gradual: o percentual de “Atende” evoluiu de 12% para 38% em 2024, com queda significativa de “Não atende” (44%). Esses resultados indicam avanços metodológicos e procedimentais; contudo, mais de 40% dos requisitos ainda permanecem não atendidos e 19% apenas parcialmente atendidos, sinalizando deficiências relevantes que ainda precisam ser superadas.

Entre os pontos de baixa conformidade, destacam-se três requisitos classificados como “atende parcialmente” : (i) a garantia de oportunidade formal para manifestação da entidade auditada sobre as distorções identificadas, uma vez que majoritariamente os achados foram comunicados após o encerramento do exercício, o que inviabilizava a adoção de correções oportunas pela administração; (ii) o registro claro, nos papéis de trabalho, da avaliação quanto à adequação dos procedimentos em relação aos riscos previamente identificados; e (iii) a ausência de evidências de procedimentos de gestão da qualidade no nível do trabalho, notadamente a revisão de qualidade no nível do trabalho, conduzida por revisor qualificado não envolvido diretamente na auditoria, encarregado de avaliar criticamente os julgamentos técnicos aplicados e a suficiência da documentação. Essas fragilidades demandam ações de aperfeiçoamento voltadas a: aprimorar a tempestividade na comunicação das

distorções; fortalecer onexo entre riscos avaliados e procedimentos executados; e consolidar a revisão técnica de qualidade no nível do trabalho como etapa formal e estruturada do processo de auditoria em conformidade com a NBC TA 220(R3).

Adicionalmente, sete requisitos permanecem classificados como “não atende”, com destaque para: a ausência de evidência quanto à consideração da avaliação de riscos nas conclusões do auditor; a inexistência de documentação que comprove a análise da continuidade operacional da entidade auditada; a falta de registros relativos à verificação de eventos subsequentes; a não comprovação da conformidade das informações comparativas com a estrutura contábil adotada; a ausência de evidências sobre a consistência das políticas contábeis entre os exercícios analisados; e a inexistência de registros referentes à verificação das demais informações constantes nos relatórios anuais. Soma-se a essas deficiências a não aplicação da NBC TASP 600, norma que trata da auditoria de demonstrações contábeis consolidadas, devido às limitações estruturais apontadas nos próprios relatórios de auditoria, o que representa um gargalo metodológico relevante.

A ausência de aplicação da abordagem de auditoria de grupo prevista na NBC TASP 600, mesmo em contextos que envolvem demonstrações consolidadas, não é um fenômeno exclusivo do TCEES. Estudos de Quintal *et al.* (2012) e Carvalho (2023) apontam que essa realidade é recorrente em outros Tribunais de Contas, onde as auditorias financeiras completas são pouco frequentes, prevalecendo auditorias de conformidade ou apenas auditorias pontuais de programas e projetos financiados, em detrimento da execução de auditorias financeiras completas. Conforme ressalta Carvalho (2023), a maioria das ações de controle externo ainda proporciona um nível restrito de segurança, assemelhando-se mais a revisões limitadas do que a auditorias financeiras completas, conforme preconizado pelas normas técnicas aplicáveis.

A persistência dessas fragilidades indica que o TCEES permanece em objetivação parcial nessa fase da auditoria. A implementação sistemática da revisão de qualidade no nível do trabalho, conforme NBC TA 220 (R3) é fundamental para elevar o padrão de qualidade dos trabalhos, garantir a conformidade com as NBASP.

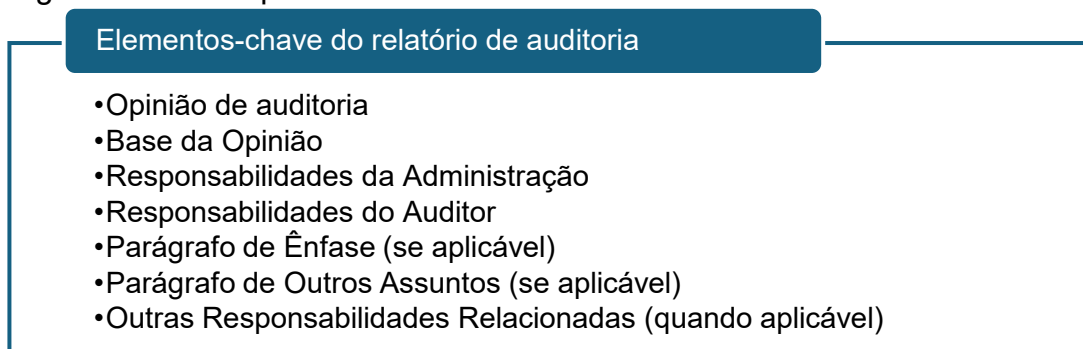
Para ser efetiva, a revisão de qualidade no nível do trabalho deve integrar um sistema de controle de qualidade robusto, com políticas claras, capacitação contínua e procedimentos formais de revisão. Nessa perspectiva, torna-se um mecanismo estratégico de aprimoramento das auditorias financeiras, elevando sua qualidade e credibilidade.

Os resultados observados estão alinhados com as conclusões da análise da estrutura institucional, que revelou limitações relevantes, notadamente a inexistência de um processo formal e sistemático de revisão de qualidade no nível do trabalho. Ainda que exista uma comissão de garantia da qualidade no âmbito do TCEES, os procedimentos por ela adotados não atendem plenamente às disposições da NBASP 140, da NBC TA 220(R3) e da NBASP 100/42, que estabelecem a necessidade de revisão técnica de qualidade no nível do trabalho, conduzida por revisor qualificado não envolvido diretamente na execução da auditoria, com exame sistemático dos papéis de trabalho e dos julgamentos profissionais realizados, bem como adequada documentação das evidências de revisão técnica. Essas fragilidades impactam diretamente a consistência e a robustez técnica das auditorias realizadas, reforçando a necessidade de avanços estruturais, sobretudo nessa etapa de finalização e revisão dos trabalhos.

4.2.5 Relatório da Auditoria

O relatório de auditoria é elaborado com fundamento em evidências apropriadas e suficientes obtidas ao longo da execução dos procedimentos de auditoria. Conforme dispõe a NBASP 200, sua emissão somente deve ocorrer após a verificação de que a documentação de auditoria respalda adequadamente a opinião a ser emitida. A Figura 12 ilustra os principais elementos-chave que compõem o relatório de auditoria.

Figura 12 – Principais elementos do relatório de auditoria



Fonte: Elaborado pela autora com base em dados de Instituto Rui Barbosa (2017b),

A opinião expressa no relatório decorre do julgamento profissional fundamentado na suficiência e adequação das evidências. A NBASP 200 estabelece

dois tipos principais de opinião:

Opinião não modificada: emitida quando o auditor conclui que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes e foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBASP 200/60).

Opinião modificada: necessária quando o auditor conclui que há (i) distorções relevantes nas demonstrações contábeis que afetam sua fidedignidade, ou (ii) limitação no alcance da auditoria que impede a obtenção de evidência apropriada e suficiente. Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada, conforme a natureza e a extensão do impacto identificado:

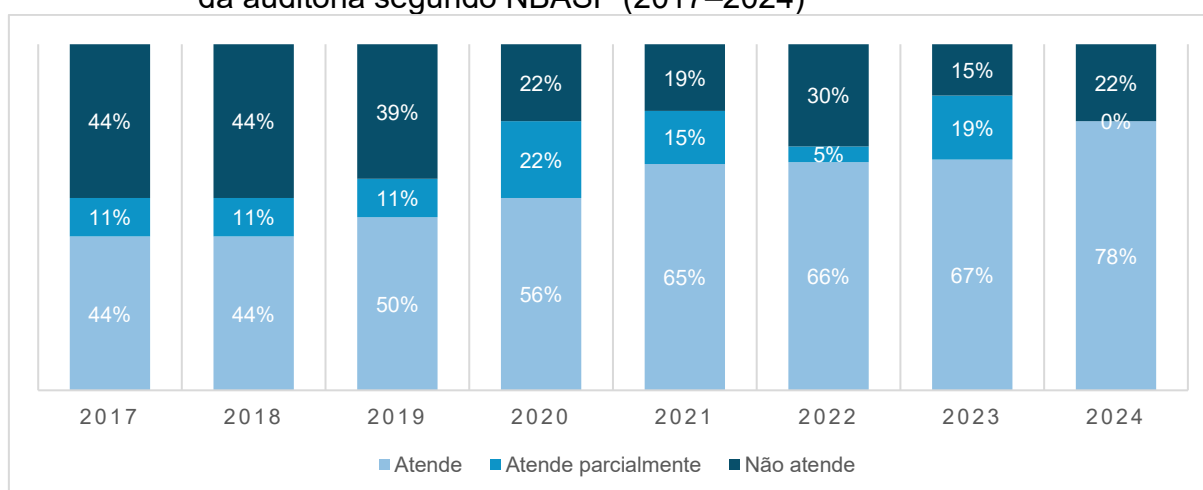
- opinião com ressalvas – quando o auditor conclui que, ou foi impossibilitado de evidência de auditoria suficiente apropriada, as distorções, individualmente ou no conjunto, são ou poderiam ser, relevantes, mas não são generalizadas.
- opinião adversa – quando o auditor, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou no conjunto, são relevantes e generalizadas; ou
- abstenção de opinião – quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, devido a uma incerteza ou limitação de escopo, conclui que os efeitos de quaisquer distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados nas demonstrações contábeis. (Instituto Rui Barbosa, 2017b, p. 20)

O instrumento avaliativo aplicado na fase de relatório de auditoria concentra-se na verificação da conformidade do documento com os requisitos de clareza, completude, objetividade e estrutura formal definidos pelas NBASP. Verifica se o relatório contempla todas as seções obrigatórias, com exposição clara da opinião do auditor, fundamentada em evidências apropriadas e suficientes. Avalia-se se as alterações decorrentes dos comentários da entidade auditada estão devidamente registradas, bem como se as observações e achados que não impactam a opinião estão incluídos em seção específica, de modo a preservar a organização e a transparência do relatório. Também são examinados o registro de limitações ou dificuldades enfrentadas durante o trabalho e a análise sobre a necessidade de inclusão de parágrafos de ênfase ou de “outros assuntos”, quando aplicáveis, com justificativas devidamente documentadas.

Além disso, avalia se relatório apresenta de forma clara a referência às normas profissionais aplicadas e o nível de asseguração oferecido (razoável ou limitada), bem como se comunica, de forma inequívoca, a fundamentação da opinião expressa, baseada na natureza e extensão dos efeitos das distorções identificadas nas demonstrações contábeis. Esses elementos são essenciais para garantir a credibilidade e utilidade do relatório, atendendo aos princípios da transparência e responsabilidade previstos nas NBASP.

O Gráfico 14 apresenta os resultados consolidados da avaliação dos requisitos avaliativos relativos à fase de relatório nos processos de auditoria financeira realizados no período de 2017 a 2024.

Gráfico 14 – Evolução percentual de atendimento dos requisitos da fase de relatório da auditoria segundo NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A análise revela evolução gradual na qualidade dos relatórios entre 2017 e 2024, embora persistam desafios a serem superados. Nos anos iniciais (2017 e 2018), apenas 44% dos requisitos avaliativos foram classificados como “Atende”, enquanto a mesma proporção (44%) foi classificada como “não atende” e 11% como “atende parcialmente”. Essas classificações refletem fragilidades estruturais, como a ausência de seções obrigatórias no relatório, o registro claro e detalhado da opinião do auditor, da base para a opinião, da responsabilidade da administração e do Tribunal de Contas, bem como a falta de análise documentada dos comentários da entidade auditada e a não formalização de limitações ou justificativas para a inclusão de parágrafos de ênfase e de “outros assuntos”.

A partir de 2019, observa-se um padrão de evolução progressiva na conformidade, com melhorias mais expressivas entre 2021 e 2023, período em que o percentual de requisitos atendidos superou consistentemente a marca de 60%. Esse avanço decorre da maior formalização, com os relatórios apresentando as seções obrigatórias, registros da análise dos comentários da entidade auditada, da inclusão de achados que não impactam a opinião em seções específicas e da referência clara às normas aplicáveis e ao nível de asseguarção adotado.

Por outro lado, as classificações “Atende parcialmente” persistem em alguns requisitos, especialmente em relação à avaliação e fundamentação da opinião quanto ao grau de generalização das distorções e à justificativa formal para a inclusão de parágrafos de ênfase ou de “outros assuntos”, indicando necessidade de consolidação desses procedimentos.

Em 2024, o TCEES alcançou seu melhor desempenho histórico nessa fase do processo, com 78% dos requisitos classificados como “atende” e ausência de itens classificados como “atende parcialmente”, o que indica um nível elevado de maturidade institucional. No entanto, 22% dos requisitos permaneceram como “não atende”, trata-se especificamente de dois requisitos relacionadas à documentação das avaliações que embasam a inclusão (ou não) de parágrafos de ênfase e de “outros assuntos” no relatório, conforme preconizam as NBASP.

Não foram encontrados registros que evidenciem a avaliação ou justificativa formal para essas inclusões, como atas, memorandos ou checklists. Essa ausência compromete a transparência e a rastreabilidade do julgamento profissional exercido, indicando a necessidade de institucionalizar procedimentos formais de revisão de qualidade, julgamento e registro técnico durante a etapa de elaboração do relatório.

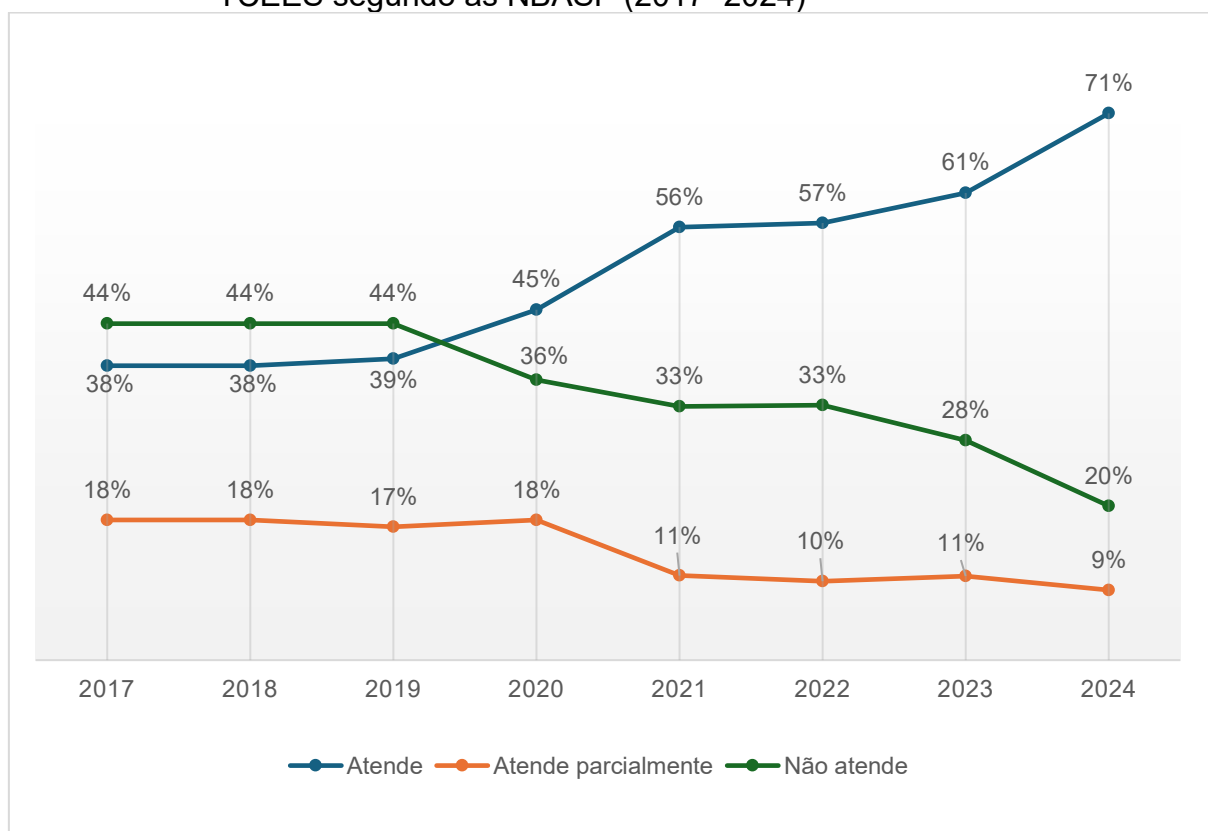
As fragilidades observada na fase de relatório estão associadas à ausência de um processo estruturado de revisão de qualidade no nível do trabalho, também identificada na fase de finalização e revisão das auditorias. Embora o TCEES conte com uma comissão de garantia da qualidade, seus procedimentos não atendem plenamente aos requisitos das NBASP 140, NBASP 100/42 e NBC TA 220(R3), sobretudo quanto à revisão de qualidade no nível do trabalho, à análise sistemática dos papéis de trabalho e à documentação adequada dos julgamentos técnicos realizados, em trabalhos que envolvem maior risco, relevância ou complexidade.

4.2.6 Evolução Temporal e Índice de Conformidade Prática

A evolução da conformidade das auditorias financeiras realizadas pelo TCEES no período de 2017 a 2024 evidencia um processo contínuo de institucionalização das práticas de auditoria, com avanços metodológicos e organizacionais que fortalecem a aderência às NBASP e ampliam a capacidade institucional do Tribunal no exercício da *accountability*.

O Gráfico 15 apresenta a evolução anual do atendimento aos requisitos avaliados, evidenciando a distribuição entre as categorias “Atende”, “Atende Parcialmente” e “Não Atende”. Essa representação gráfica permite identificar os pontos de inflexão no processo de institucionalização, revelando tanto os progressos obtidos quanto os desafios ainda presentes para a consolidação de uma cultura de auditoria financeira alinhada aos padrões normativos.

Gráfico 15 – Trajetória de Conformidade das Práticas de Auditoria Financeira do TCEES segundo as NBASP (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Nos anos iniciais (2017–2018), o cenário era de baixa aderência: apenas 38% dos requisitos avaliados foram classificados como “Atende”, enquanto 44% foram “Não Atende” e 18% “Atende Parcialmente”. Esse resultado caracteriza um estágio inicial de habitualização (Tolbert; Zucker, 1996), no qual as práticas eram predominantemente experimentais e pouco sistematizadas. Destaca-se a implementação pontual de procedimentos piloto (processos TC 6001/2017, TC 6226/2018 e 15361/2019), a ausência de registros formais e documentação incompleta, a baixa maturidade no planejamento e a falta de padronização nas etapas de execução, finalização/revisão e relatório. Esse contexto reflete o que Meyer e Rowan (1977) denominam adoção simbólica ou cerimonial, em que estruturas formais são criadas principalmente para atender às expectativas de legitimidade institucional, sem ainda promover mudanças substanciais nas práticas internas.

A partir de 2020, observa-se um ponto de inflexão: pela primeira vez, o percentual de requisitos atendidos (45%) supera o de não atendidos (36%), sinalizando a transição para a fase de objetivação (Tolbert; Zucker, 1996). Essa etapa é caracterizada pela formalização e padronização das práticas, traduzidas em avanços como a adoção de papéis de trabalho mais completos, matrizes de competências, registros de supervisão, rastreabilidade das evidências e instrumentos de planejamento e resposta a riscos mais padronizados, evidenciando crescente sistematização das auditorias.

Entre 2021 e 2023, a conformidade manteve trajetória ascendente, superando 60% de atendimento em 2023, demonstrando a consolidação de ganhos metodológicos e o fortalecimento simultâneo dos pilares regulativo e normativo de Scott (2014) — o primeiro, expresso na estruturação de normas e mecanismos de coerção formal; o segundo, na incorporação de valores profissionais e padrões éticos que orientam a conduta técnica dos auditores. O aprimoramento dos processos de auditoria financeira do TCEES nesse período demonstra o avanço simultâneo desses dois pilares, refletindo uma transição organizacional da mera conformidade formal para uma prática orientada por padrões profissionais reconhecidos.

Em 2024, o TCEES atinge seu melhor desempenho histórico, com 71% de requisitos classificados como “Atende”, apenas 20% “Não Atende” e 9% “Atende Parcialmente”. Esses resultados sinalizam inícios de sedimentação em fases específicas, notadamente na pré-auditoria com objetivação avançada e sinais de sedimentação (com mais de 90% de conformidade e apenas um requisito

parcialmente atendido) e na execução. Esses achados sugerem que determinadas práticas estão se tornando rotinas consolidadas e incorporadas à cultura institucional, representando os primeiros indícios do pilar cultural-cognitivo de Scott (2014), no qual significados e valores associados à auditoria financeira passam a integrar a identidade profissional e organizacional do TCEES.

Apesar desses progressos, permanecem desafios que limitam a consolidação das práticas de auditoria em conformidade com os princípios e requisitos estruturantes das NBASP. Os principais desafios concentram-se em:

- a) Pré-auditoria: a matriz de competências registra que a equipe possui capacidades básicas, requerendo capacitação adicional, e registra a ausência de especialistas, como atuários, nas auditorias;
- b) Planejamento: carece de avaliação formal do desenho e da implementação de controles internos, bem como de teste de controles e maior abrangência da análise de riscos e execução de procedimentos de conformidade com leis e regulamentos (transações subjacentes);
- c) Finalização e Revisão: indica deficiências na revisão de qualidade no nível do trabalho, na correlação entre riscos e procedimentos executados, na análise de continuidade operacional, na verificação de eventos subsequentes, na consistência das políticas contábeis, verificação de informações comparativas e demais informações dos relatórios anuais e aplicação da NBC TASP 600 em auditorias de demonstrações consolidadas;
- d) Relatório: apresenta deficiências na documentação formal que justifique a inclusão ou exclusão de parágrafos de ênfase e de “outros assuntos”, comprometendo a rastreabilidade do julgamento profissional.

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, o processo de auditoria financeira do TCEES revela a atuação simultânea de pressões coercitivas, miméticas e normativas (DiMaggio; Powell, 1983), refletindo a busca por legitimidade organizacional descrita por Meyer e Rowan (1977). Essa trajetória evidencia o esforço do Tribunal em alinhar-se a padrões amplamente reconhecidos e em fortalecer seus pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo (Scott, 2014), de modo a conferir estabilidade, coerência e credibilidade às suas práticas.

A consolidação dessas mudanças representa não apenas um avanço técnico e operacional, mas também um movimento simbólico e cultural de amadurecimento

institucional, essencial para que a auditoria financeira alcance o estágio de sedimentação, no qual as práticas tornam-se rotinas incorporadas e resistentes à mudança (Tolbert; Zucker, 1996).

À luz desse modelo, o processo de auditoria financeira do TCEES encontra-se majoritariamente na fase de objetivação, com avanços relevantes, mas ainda assimétricos entre as etapas do processo de auditoria.

As fases de pré-auditoria e execução apresentam sinais de consolidação próximos à sedimentação. Enquanto as etapas de planejamento, finalização, revisão e relatório apresentam objetivação parcial, demandando maior robustez metodológica e fortalecimento estrutural para superar barreiras persistentes e avançar na trajetória de institucionalização.

Sob a perspectiva da *accountability*, essa evolução fortalece a legitimidade do TCEES, tornando as auditorias mais transparentes, fundamentadas e úteis para o controle externo. No entanto, a ausência de um processo sistemático de revisão de qualidade no nível do trabalho como mecanismo de controle de qualidade formalmente institucionalizadas ainda limita a confiabilidade das conclusões e constitui um desafio central para o avanço à próxima fase de institucionalização (sedimentação).

4.2.6.1 Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras

A análise do Índice de Conformidade Prática por fase do processo de auditoria financeira, no período de 2017 a 2024, permite identificar padrões evolutivos distintos no grau de aderência das auditorias realizadas pelo TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP. O indicador expressa, de forma numérica, o percentual médio de atendimento aos requisitos avaliados em cada fase do processo, utilizando a escala ordinal definida nesta pesquisa (3 = “Atende”, 2 = “Atende Parcialmente”, 1 = “Não Atende”).

O Gráfico 16 apresenta, em perspectiva longitudinal, a trajetória anual de conformidade por fase do processo de auditoria. A interpretação dos resultados segue a classificação de aderência adotada nesta pesquisa: mínima (1,0 a 1,49), baixa (1,5 a 1,99), moderada (2,0 a 2,49) e alta (2,5 a 3,0).

Gráfico 16 – Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras por fase do processo de auditoria (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Na análise do desempenho por fase da auditoria destacam-se:

- a) Pré-auditoria: apresentou média geral de 2,76, mantendo-se consistentemente na faixa de alta aderência durante todo o período. O elevado percentual de requisitos atendidos demonstra alinhamento sólido às NBASP, refletido na regularização da identificação dos usuários e na formalização da documentação relativa à avaliação de competências da equipe. Essa consolidação reflete o fortalecimento dos pilares regulativo e normativo de Scott (2014), resultado da estruturação normativa e da incorporação gradual de valores profissionais. Ainda assim, persiste um requisito classificado como “atende parcialmente” em 2024, relacionado à capacitação técnica da equipe e à ausência de especialistas, como atuários, no escopo das auditorias, evidenciando a necessidade de fortalecimento da política institucional de formação continuada. Essa fragilidade, corroborada pelo diagnóstico institucional, decorre da inexistência de um programa permanente de capacitação e de normativos específicos para a designação de especialistas, fatores

- essenciais para o avanço da maturidade metodológica nessa fase;
- b) Planejamento: registrou média geral de 2,33, enquadrando-se na faixa de aderência moderada, mas com evolução significativa entre 2017 (2,00) e 2024 (2,67). As melhorias recentes — como a consideração dos riscos de fraude, a avaliação da necessidade de especialistas e o uso do controle interno da entidade — refletem a crescente formalização e objetivação das práticas, conforme descrito por Tolbert e Zucker (1996). Entretanto, persistem, deficiências críticas, como a ausência de avaliação formal do desenho e da implementação de controles internos e a não realização de testes de controle, e baixa abrangência da análise de riscos e execução de procedimentos de conformidade com leis e regulamentos (transações subjacentes) o que compromete a efetividade da abordagem baseada em riscos preconizada pelas NBASP;
 - c) Execução: obteve média de 2,43, também na faixa de aderência moderada, mas com uma trajetória ascendente significativa: partiu de 1,50 (baixa aderência) para 3,00 em 2024 o que representa atendimento aos requisitos avaliados. Esse avanço está associado ao aperfeiçoamento da documentação das evidências, à rastreabilidade dos papéis de trabalho e ao registro formal da supervisão técnica, práticas que indicam maior objetivação institucional (Tolbert; Zucker, 1996);
 - d) Finalização e Revisão: apresentou o menor índice médio (1,70), permanecendo na faixa de baixa aderência apesar da melhora recente (1,94 em 2024). As principais fragilidades relacionam-se à deficiências na revisão de qualidade no nível do trabalho, à insuficiente correlação entre riscos e procedimentos, ausência de evidências sobre a consideração dos riscos nas conclusões, à falta de registros sobre continuidade operacional, eventos subsequentes, políticas contábeis, informações comparativas e demais informações dos relatórios anuais. Ademais, não há evidências de aplicação da NBC TASP 600 em auditorias de demonstrações consolidadas;
 - e) Relatório: com média geral de 2,40, aproximou-se do limite superior da faixa de aderência moderada. A evolução de 2,00 em 2017 para 2,56 em 2024 reflete avanços na clareza e completude dos relatórios, bem como

na inclusão das seções obrigatórias previstas nas NBASP. Contudo, persiste a ausência de documentação formal das avaliações que justificam a inclusão (ou não) de parágrafos de ênfase e de “outros assuntos”, o que compromete a rastreabilidade do julgamento profissional. Essa fragilidade, semelhante à identificada na fase de finalização e revisão, e no diagnóstico institucional decorre da inexistência de um sistema de revisão de qualidade no nível do trabalho, evidenciando uma lacuna institucional que impede o avanço da maturidade metodológica da auditoria financeira.

Em síntese, os resultados apontam para avanços consistentes, particularmente nas fases de pré-auditoria e execução, mas revelam que finalização, revisão e relatório ainda enfrentam desafios estruturais e metodológicos que impedem o alcance da maturidade institucional.

De forma agregada, o Índice Geral de Conformidade Prática passou de 1,95 no triênio 2017-2019, caracterizando baixa aderência, para 2,51 em 2024, ultrapassando o limiar da faixa de alta aderência ($\geq 2,5$). Essa evolução confirma o amadurecimento institucional progressivo da auditoria financeira no TCEES, em conformidade com o modelo de institucionalização gradual proposto por Tolbert e Zucker (1996), e evidencia a influência combinada das pressões coercitivas, normativas e miméticas descritas por DiMaggio e Powell (1983), bem como da busca por legitimidade técnica e simbólica apontada por Meyer e Rowan (1977).

Ainda assim, o processo demonstra a necessidade de consolidar mecanismos formais de controle de qualidade, especialmente por meio da implementação sistemática da revisão de qualidade no nível do trabalho, condição indispensável para o avanço à fase de sedimentação institucional, na qual as práticas tornam-se rotinas estáveis e amplamente incorporadas à cultura organizacional (Tolbert; Zucker, 1996).

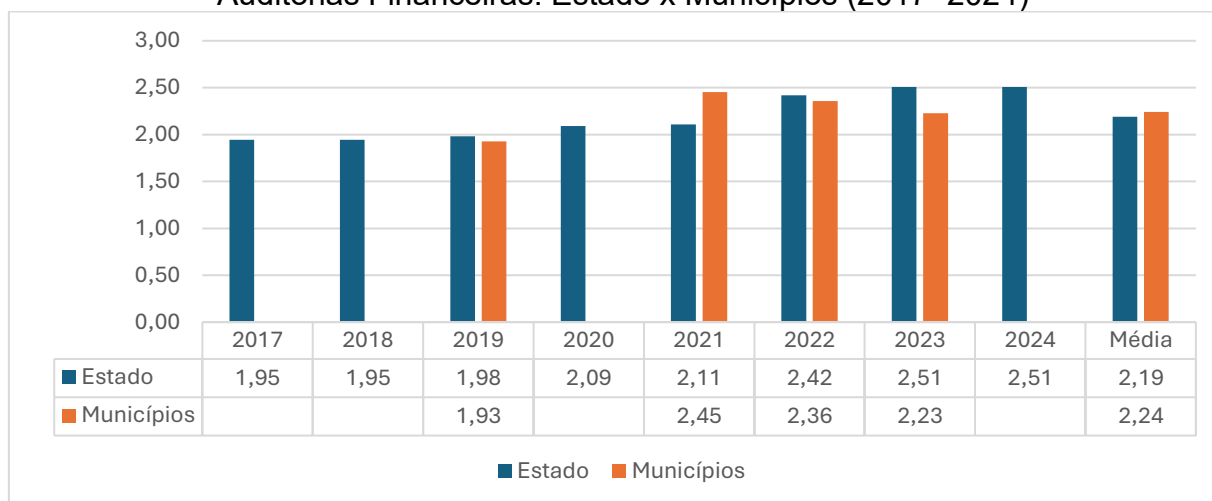
4.2.6.2 Análise Comparativa: Auditorias Estaduais e Municipais

A análise comparativa do Índice de Conformidade das auditorias financeiras realizadas pelo TCEES no âmbito estadual e municipal evidencia diferenças significativas quanto à evolução, estabilidade e desempenho por fase do processo de auditoria. Essa comparação permite identificar não apenas o grau de aderência às

NBASP em cada nível de governo, como também a consistência metodológica das práticas de auditoria ao longo do período.

O Gráfico 17 apresenta a evolução anual do Índice de Conformidade geral das práticas de auditorias financeiras, comparando os resultados obtidos no Estado e nos Municípios entre 2017 e 2024, permitindo visualizar de forma comparativa o ritmo de institucionalização das práticas de auditoria financeira em cada esfera. A interpretação segue a escala de aderência definida nesta pesquisa: mínima (1,0–1,49), baixa (1,5–1,99), moderada (2,0–2,49) e alta (2,5–3,0).

Gráfico 17 – Comparativo da Evolução do Índice de Conformidade Prática das Auditorias Financeiras: Estado x Municípios (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Os resultados revelam que, no Estado, o índice de conformidade apresentou trajetória consistente de crescimento, passando de 1,95 em 2017 para 2,51 em 2023–2024, com média geral de 2,19. Essa evolução demonstra a transição de um estágio de baixa para moderada aderência às NBASP, atingindo em algumas fases o patamar de alta conformidade.

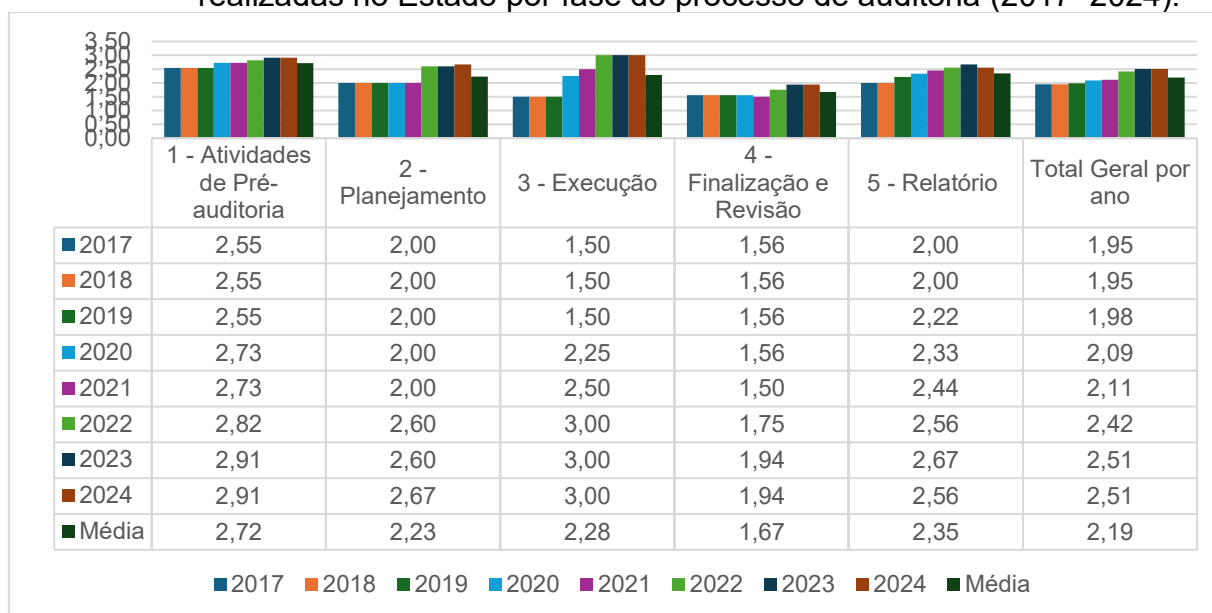
No caso das auditorias municipais, que tiveram início em 2019 com a realização de uma auditoria-piloto (Processo TC 15361/2019), o índice de conformidade apresentou evolução de 1,93 em seu primeiro ano para 2,23 em 2024, resultando em média geral de 2,24. Embora a trajetória seja semelhante à observada nas auditorias estaduais, evidencia maior volatilidade ao longo do período, refletindo uma implementação ainda não padronizada.

Nos anos de 2021 e 2022, as auditorias concentraram-se em contas específicas, especialmente “Caixa e Equivalentes de Caixa”, com foco na região

metropolitana. A partir de 2023, houve ampliação do escopo, abrangendo elementos das demonstrações contábeis de prefeituras de diferentes regiões do Estado. Essa variação no escopo e no índice de conformidade sugere diferenças na maturidade metodológica e nos níveis de capacitação técnica das equipes de auditoria, o que reforça a necessidade de uniformização de procedimentos e fortalecimento da formação continuada.

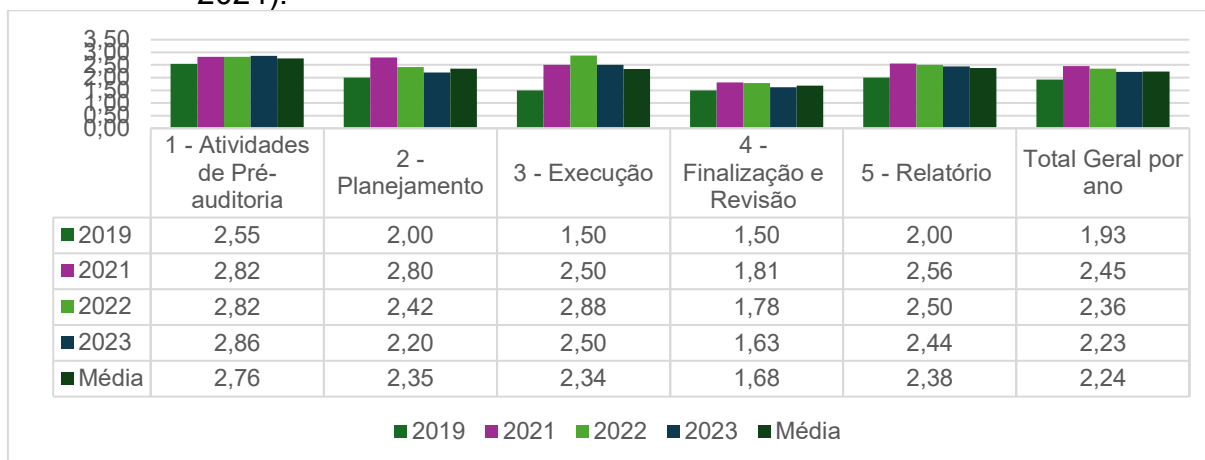
Os Gráficos 18 e 19, a seguir destacam-se a evolução anual do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras realizada no Estado e nos Municípios por fase do processo de auditoria financeira (2017–2024). A interpretação segue a escala de aderência definida nesta pesquisa: mínima (1,0–1,49), baixa (1,5–1,99), moderada (2,0–2,49) e alta (2,5–3,0).

Gráfico 18 - Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras realizadas no Estado por fase do processo de auditoria (2017–2024).



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Gráfico 19 – Evolução do Índice de Conformidade prática das auditorias financeiras realizadas nos municípios por fase do processo de auditoria (2017–2024).



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Quando analisadas as fases da auditoria, observa-se que, as atividades de pré-auditoria, demonstraram desempenho elevado em ambos os contextos. O Estado evoluiu de 2,55 em 2017 para 2,91 em 2023, enquanto os Municípios variaram de 2,55 em 2017 para 2,86 em 2023, evidenciando crescimento contínuo, embora com índices finais ligeiramente inferiores aos do Estado.

No planejamento, o Estado manteve evolução gradual, com índice estável em 2,00 até 2021 e aumento para 2,67 em 2024, enquanto os Municípios exibiram maior volatilidade, com pico de 2,80 em 2021, seguido de retração para 2,20 em 2023, revelando menor estabilidade no cumprimento dos requisitos normativos nesse eixo.

Na fase de execução das auditorias, o Estado apresentou evolução mais consistente, iniciando em baixo índice (1,50, baixa) e alcançando 3,00 (alta) em 2022-2024, média 2,28, enquanto os Municípios melhoraram de 1,50 para valores entre 2,50 e 2,88 (média 2,34), com mais variações.

A finalização e revisão mostrou desempenho mais limitado: o Estado evoluiu de 1,56 a 1,94 (baixa para início de moderada, média 1,67), e os Municípios oscilaram de 1,50 a 1,63, média 1,68, evidenciando necessidade de fortalecimento na padronização e institucionalização da revisão técnica de qualidade no nível do trabalho. Quanto à fase de relatório, o Estado apresentou crescimento gradual de 2,00 a 2,67, média 2,35 (moderada para alta), enquanto os Municípios mantiveram índices entre 2,00 e 2,56, média 2,38, indicando desempenho estável e consistente.

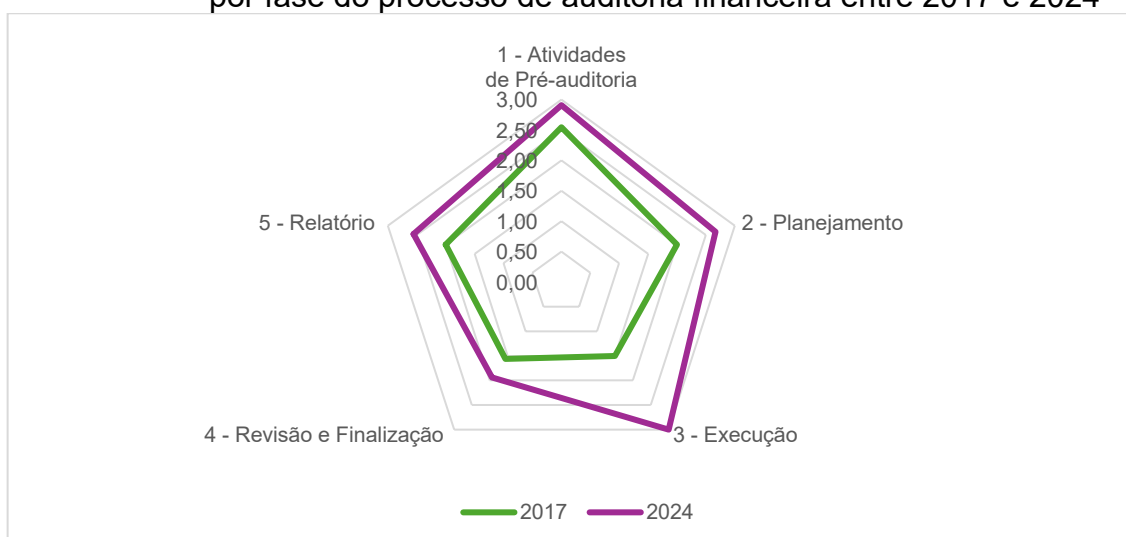
Em síntese, o Estado apresenta uma trajetória mais estável e consistente de evolução da conformidade institucional, especialmente nas fases de execução e

relatório, com crescimento gradual que transita de níveis baixos e moderados para níveis altos. Os Municípios alcançam médias ligeiramente superiores em algumas fases, mas apresentam maior volatilidade, particularmente no planejamento e na finalização e revisão da auditoria, sugerindo menor uniformidade metodológica e necessidade de maior padronização.

Esses resultados demonstram que, embora ambas as esferas apresentem evolução no alinhamento às NBASP, persistem desafios relevantes em fases específicas do processo de auditoria. No âmbito estadual, as maiores fragilidades concentram-se na etapa de finalização e revisão, enquanto, no contexto municipal, somam-se deficiências na fase de planejamento. Esse cenário reforça a necessidade de padronização de procedimentos, fortalecimento das rotinas de trabalho e consolidação metodológica, além de investimentos em capacitação técnica, de modo a ampliar a consistência, a comparabilidade e a efetividade das auditorias financeiras conduzidas pelo TCEES.

O Gráfico 20, apresentado em formato de radar, proporciona uma visão sintética da evolução do índice de conformidade prática por fase do processo de auditoria financeira, comparando os anos de 2017 e 2024. A representação evidencia uma evolução significativa na maioria das fases do processo avaliadas, o que evidencia um processo de amadurecimento institucional e de maior aderência às NBASP ao longo do período. A interpretação segue a escala de aderência definida nesta pesquisa: mínima (1,0–1,49), baixa (1,5–1,99), moderada (2,0–2,49) e alta (2,5–3,0).

Gráfico 20 – Comparativo do Índice de Conformidade prática do TCEES por fase do processo de auditoria financeira entre 2017 e 2024



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Em 2017, os índices concentravam-se em patamares próximos ou inferiores a 2,0, caracterizando baixa aderência às NBASP e refletindo fragilidades estruturais e metodológicas nas diferentes fases do processo de auditoria. Esse cenário inicial pode ser interpretado, à luz de Meyer e Rowan (1977), como uma fase de conformidade simbólica, em que estruturas e procedimentos são incorporados primordialmente para responder a expectativas externas de legitimidade, sem plena internalização nas rotinas institucionais. A ausência de estrutura técnica adequada e de rotinas padronizadas de auditoria — particularmente evidente na fase de execução, que apresentou o desempenho mais crítico — denota um estágio de habitualização (Tolbert; Zucker, 1996), no qual as práticas ainda são incipientes, experimentais e desarticuladas.

Em contraste, os resultados de 2024 demonstram avanços significativos evidenciando a consolidação de um processo de objetivação institucional (Tolbert; Zucker, 1996), no qual as práticas passam a ser formalizadas, padronizadas e reconhecidas como legítimas. A fase de pré-auditoria atingiu índice de 2,91, enquanto a fase de execução alcançou (3,00), caracterizando alta aderência aos requisitos normativos. Esse resultado indica o fortalecimento dos pilares regulativo e normativo de Scott (2014).

As fases de planejamento (2,67) e relatório (2,56) também registraram melhorias consistentes, posicionando-se dentro da faixa de alta aderência. No entanto, a fase de revisão e finalização manteve-se com o desempenho mais baixo entre as fases avaliadas, atingindo apenas 1,94 em 2024, revelando persistência de deficiências estruturais. Essa limitação reforça a necessidade de institucionalizar a revisão de qualidade no nível do trabalho como mecanismo essencial de controle de qualidade, condição indispensável ao fortalecimento do pilar regulativo (Scott, 2014) e ao avanço para a fase de sedimentação (Tolbert; Zucker, 1996).

De forma agregada, a comparação entre 2017 e 2024 confirma um processo de amadurecimento institucional e avanço no alinhamento às NBASP. Conforme o modelo de Tolbert e Zucker (1996), observa-se, a transição da fase de habitualização para a objetivação, e sinais de sedimentação especialmente nas fases de pré-auditoria e execução.

Essa trajetória reflete a busca por legitimidade organizacional (Meyer; Rowan, 1977) e a atuação combinada das pressões coercitivas, miméticas e normativas

(DiMaggio; Powell, 1983), que moldam o campo do controle externo. Paralelamente, observa-se o fortalecimento articulado dos pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo (Scott, 2014), que conferem estabilidade, coerência e significado às práticas de auditoria financeira no TCEES.

Todavia, a plena sedimentação institucional ainda requer superar barreiras metodológicas e estruturais, especialmente nas fases de finalização e revisão, por meio da implementação sistemática da revisão de qualidade no nível do trabalho e da consolidação de rotinas permanentes de controle de qualidade.

Sob a perspectiva da *accountability*, os avanços registrados entre 2017 e 2024 fortalecem a capacidade do TCEES de produzir auditorias mais transparentes, fundamentadas e úteis ao controle das contas públicas. Entretanto, a ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho como mecanismos de controle de qualidade limita o pleno exercício da *accountability*, exigindo esforços adicionais para garantir maior confiabilidade e efetividade nas conclusões das auditorias.

4.3 AVANÇOS E DESAFIOS NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCEES

Em alinhamento ao objetivo específico (c), identificar avanços e desafios no processo de institucionalização da auditoria financeira no TCEES, esta seção integra os achados normativos e práticos discutidos nas seções anteriores, destacando tanto os progressos significativos alcançados quanto as persistentes deficiências identificadas.

A síntese foi construída a partir dos checklists aplicados, complementada por análise estatística descritiva (médias, frequências e percentuais) e pelo Índice de Conformidade, que expressa a evolução do grau de aderência do TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes previstos nas NBASP no período de 2017 a 2024.

A discussão é orientada pela Teoria Institucional e pelo conceito de *accountability*, permitindo compreender o estágio de maturidade do Tribunal no alinhamento às NBASP.

4.3.1 Panorama Geral da Conformidade Institucional

A análise integrada da conformidade institucional do TCEES com as NBASP para auditoria financeira, estruturada em cinco eixos temáticos, evidencia um processo de institucionalização assimétrico: alguns eixos apresentam convergência para a fase de sedimentação, enquanto outros permanecem em estágios intermediários de objetivação. Essa heterogeneidade revela avanços significativos, e barreiras que retardam a consolidação das práticas de auditoria financeira.

Em 2024, dos 18 requisitos que avaliaram o nível de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES aplicáveis à auditoria financeira, em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes constantes nas NBASP, 12 (67%) foram classificados como atende; 5 (28%), como atende parcialmente — referentes a:

(i) plano de ação para fortalecimento da cultura de auditoria financeira; (ii) sistema institucional de controle de qualidade com políticas e procedimentos que assegurem consistência, supervisão, revisão de qualidade no nível do trabalho e suporte em assuntos complexos, em consonância com a NBASP 140; (iii) procedimentos formais de controle de qualidade aplicáveis durante a execução das auditorias; (iv) plano de capacitação ou programas regulares de formação continuada; e (v) suporte institucional estruturado (manuais, diretrizes, TI e especialistas). Apenas 1 requisito (6%) foi classificado como não atende: a formalização de um plano global anual para seleção de entes, temas e áreas a serem auditados, com critérios objetivos e indicadores de risco contábil-financeiro, revisados periodicamente.

Ao longo do período analisado (2017–2024), o TCEES demonstrou avanços relevantes no processo de institucionalização da auditoria financeira, alcançando diferentes estágios de maturidade conforme o eixo temático.

O Quadro 6 apresenta a síntese dos resultados por eixo temático de conformidade com as NBASP (2017–2024), destacando o estágio de institucionalização segundo Tolbert e Zucker (1996), os principais avanços e desafios identificados e as recomendações para maior alinhamento às NBASP.

Quadro 6 – Síntese dos Resultados por Eixo Temático da Conformidade com as NBASP (2017–2024)

Eixo Temático	Estágio de Institucionalização	Principais Avanços	Principais Desafios	Recomendações
1. Normatização	Sedimentação	Conformidade plena desde 2017. As NBASP estão internalizadas como referencial normativo institucional.	Nenhuma fragilidade relevante.	Manutenção da estabilidade normativa e alinhamento às atualizações das NBASP.
2. Planejamento Institucional	Transição: Objetivação → Sedimentação	Avanço expressivo em 2024 com inserção da auditoria nos instrumentos de planejamento estratégico e operacional.	Ausência de programa estruturado de fortalecimento da cultura de auditoria financeira.	Adesão a programas nacionais/internacionais de capacitação; institucionalização de ações de cultura organizacional em auditoria financeira.
3. Requisitos Organizacionais e Qualidade	Objetivação Avançada	Supervisão documentada, comissões de garantia da qualidade e incorporação de normativos.	Ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho; falta de normatização para apoio técnico de especialistas.	Implantar revisão de qualidade no nível do trabalho (revisor/auditor que não participou da auditoria); normatizar a designação de especialistas internos e externos.
4. Estrutura e Capacitação das Equipes	Objetivação Parcial	Designação formal de equipe; previsão de capacitações no PACE; uso inicial de TI.	Ausência de programa contínuo de formação em auditoria financeira; falta de normatização para apoio técnico de especialistas; suporte de TI ainda limitado.	Instituir plano de formação continuada; modernizar ferramentas tecnológicas de auditoria; normatizar acesso a especialistas.
5. Planejamento e Execução das Auditorias	Objetivação avançada	Execução de auditorias nas prestações de contas, com foco em áreas de maior materialidade das DCs, e divulgação dos relatórios no portal institucional	Ausência de plano global de auditoria financeira com critérios objetivos e ausência de indicadores de risco contábil-financeiro para orientar a seleção e priorização de entes, áreas e temas a serem auditados.	Formalizar plano global anual com critérios técnicos; desenvolver indicadores de risco para orientar a seleção e priorização de entes, áreas e temas a serem auditados anualmente.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A conformidade contínua no eixo Normatização desde 2017 indica a consolidação das NBASP como referencial interno, incorporado à cultura organizacional do Tribunal — um estágio típico de sedimentação (Tolbert; Zucker, 1996).

No eixo Planejamento Institucional, observou-se uma trajetória de amadurecimento gradual, com um marco importante alcançado em 2024, quando a

maioria dos requisitos passou a ser plenamente atendida, sinalizando transição para o estágio inicial de sedimentação. Esse avanço decorre da inserção da auditoria financeira nos instrumentos oficiais de planejamento (Plano Estratégico 2024–2037 e Plano Bienal 2024–2025). Persiste, contudo, a necessidade de programa contínuo de fortalecimento da cultura de auditoria financeira, especialmente no que se refere à capacitação e estruturação de programas contínuos de fortalecimento institucional.

O eixo Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade apresenta um padrão de objetivação avançada, com práticas como a supervisão documentada e a atuação de comissões de garantia da qualidade incorporadas, contudo, a inexistência de um processo formal de revisão de qualidade no nível do trabalho, conduzida por revisor qualificado não envolvido diretamente na execução da auditoria (NBC TA 220), bem como a ausência de regulamentação do acesso e da designação de especialistas (internos e externos), para suporte em assuntos complexos durante a execução das auditorias, ainda restringe a conformidade integral dos requisitos avaliados.

Em Estrutura e Capacitação das Equipes, identificam-se avanços a partir de 2020, associado à Emenda Regimental nº 11/2019, que reorganizou a estrutura da Secretaria Geral de Controle Externo, possibilitando a designação formal de equipe dedicada à realização de auditorias financeiras, no âmbito do Núcleo de Controle Externo de Auditoria e Gestão Fiscal (NGF), conforme previsto no art. 47-A, §8º, inciso III do Regimento Interno, a adoção de manuais técnicos, a previsão de capacitações no PACE e o início da utilização de recursos de tecnologia da informação na execução das auditorias.

Apesar desses progressos, o eixo ainda se encontra em um estágio de objetivação parcial, devido à ausência de um programa contínuo e específico de formação em auditoria financeira, à ausência de normatização do suporte técnico para acesso a especialistas internos e externos, e à carência de estrutura tecnológica mais robusta, como o uso sistemático de trilhas digitais, papéis de trabalho eletrônicos customizados e capacitação regular no uso de ferramentas estatísticas e soluções analíticas avançadas, como tecnologias baseadas em Inteligência Artificial e *Business Intelligence*, voltadas ao tratamento de grandes volumes de dados e à detecção de anomalias.

No Planejamento e Execução das Auditorias, o padrão manteve-se estável, com predominância de requisitos atendidos, evidenciando um padrão de objetivação avançada, contudo, ainda persiste um requisito estruturante não atendido: a

formalização do plano global anual de auditoria financeira, com critérios objetivos e indicadores de risco contábil-financeiro revisados periodicamente. Esse elemento é essencial para assegurar que os trabalhos sejam conduzidos segundo uma abordagem técnica e estratégica, alinhada ao princípio da gestão baseada em risco.

Em conjunto, os resultados confirmam uma institucionalização assimétrica, com eixos em estágios mais avançados — como normatização e planejamento institucional — e outros com estruturação ainda em desenvolvimento, como Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade, Estrutura e Capacitação das Equipes e Planejamento e Execução das Auditorias. A consolidação das práticas de auditoria financeira requer, portanto, a superação de fragilidades estruturais e a implementação de estratégias que garantam continuidade, qualidade e legitimidade da auditoria financeira no âmbito do TCEES.

De maneira transversal, verifica-se que as recomendações formuladas, apresentam um padrão de recorrência, que pode ser sintetizado em cinco diretrizes estratégicas para o fortalecimento do processo de auditoria financeira no TCEES: (i) institucionalização da revisão de qualidade no nível do trabalho, conforme a NBC TA 220; (ii) implantação de um programa contínuo de capacitação em auditoria financeira; (iii) normatização da designação e atuação de especialistas; (iv) formalização do plano anual de auditoria, contemplando a definição de entes, áreas e temas a serem auditados com base em critérios técnicos objetivos e indicadores de risco; e (v) modernização dos instrumentos e tecnologias de suporte à auditoria.

Essas recomendações, ao serem implementadas de forma integrada, possuem potencial para acelerar a transição dos eixos temáticos atualmente em objetivação para estágios mais avançados de institucionalização, promovendo maior robustez técnica, consistência metodológica e a aderência às NBASP.

4.3.2 Panorama Geral da Conformidade Prática das auditorias financeiras

A análise integrada das práticas adotadas pelo TCEES na condução da auditoria financeira, com base nos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, estruturada conforme as fases do processo de auditoria, evidencia que o processo de auditoria financeira do TCEES encontra-se majoritariamente na fase de objetivação, com avanços relevantes, mas ainda assimétricos entre as etapas do processo de auditoria.

Em 2024, na avaliação de 55 requisitos de conformidade prática das auditorias financeiras do TCEES às NBASP, 39 (71%) foram classificados como atende, 11 (20%) como não atende e 5 (9%) como atende parcialmente.

Os itens não atendidos concentram-se em: (i) avaliação do desenho e da implementação dos controles internos e planejamento e execução de testes de controles; (ii) consideração dos riscos nas conclusões após a obtenção de evidências; (iii) documentação de evidências sobre continuidade operacional; (iv) eventos subsequentes; (v) conformidade das informações comparativas; (vi) consistência das políticas contábeis e tratamento de ajustes/retratações; (vii) evidência de avaliação de outras informações do relatório anual e ações quando houver inconsistências; (viii) condução de auditoria de grupo conforme NBC TASP 600; (ix) documentação de parágrafo de ênfase; e (x) avaliação/justificativa para parágrafo de outros assuntos.

Os itens parcialmente atendidos abrangem: (i) competência da equipe (documentação das competências compatíveis com a complexidade do trabalho); (ii) identificação e resposta a riscos de não conformidade com leis e regulamentos (transações subjacentes); (iii) oportunidade formal para comentários/correções de distorções; (iv) gestão da qualidade no nível do trabalho (supervisão, revisão técnica documentada, conformidade com políticas internas, consultas em assuntos complexos); e (v) documentação evidenciando a verificação de que os procedimentos executados respondem aos riscos avaliados.

O Quadro 7 destaca a síntese dos resultados da avaliação de conformidade das práticas de auditorias financeira com as NBASP (2017–2024), destacando o estágio de institucionalização segundo Tolbert e Zucker (1996), os principais avanços e desafios identificados e as recomendações para maior alinhamento às NBASP.

Quadro 7 – Síntese dos Resultados da Avaliação de conformidade das práticas de auditoria financeira com as NBASP

(continua)

Fase da Auditoria	Estágio de Institucionalização	Principais avanços	Principais Desafios	Recomendações
Pré-auditoria	Objetivação avançada com sinais de sedimentação	Identificação regular dos usuários do relatório; documentação da avaliação de competências técnicas.	A matriz de competências aponta que a equipe possui capacidades básicas, requerendo capacitação adicional, e registra a ausência de especialistas, como atuários, nas auditorias.	Estruturar programa de capacitação continuada em auditoria financeira; normatizar a designação de especialistas.

Quadro 7 – Síntese dos Resultados da Avaliação de conformidade das práticas de auditoria financeira com as NBASP

(conclusão)

Fase da Auditoria	Estágio de Institucionalização	Principais avanços	Principais Desafios	Recomendações
Planejamento	Objetivação parcial	Inclusão de riscos de fraude; respostas aos riscos no nível das demonstrações; avaliação da necessidade de especialistas.	Ausência de avaliação do desenho e da implementação dos controles internos relevantes e não realização de testes de controle quando aplicáveis; cobertura parcial de riscos de não conformidade com leis e regulamentos.	Reestruturar o planejamento para incluir avaliação de desenho/implementação de controles e testes de controle; ampliar a análise de conformidade legal/regulatória; fortalecer o vínculo risco→procedimentos.
Execução	Objetivação avançada	Documentação detalhada (cédulas mestras, rastreabilidade, referências cruzadas); registro da supervisão técnica.	Escopo da avaliação não abrangeu as normas específicas da série NBASP 2200 a 2899.	-
Finalização e revisão	Objetivação parcial	Formalização da avaliação de distorções não corrigidas; registro de análise de suficiência e adequação das evidências.	Ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho (NBC TA 220(R3)/NBASP 140); insuficiências em: consideração dos riscos nas conclusões, continuidade operacional, eventos subsequentes, comparativos e políticas contábeis, e oportunidade formal para correções	Institucionalizar revisão de qualidade no nível do trabalho - realizada por auditor que não participou da auditoria - conforme previsto na NBC TA 220(R3) e NBASP 140.
Relatório da auditoria	Objetivação parcial	Estrutura e clareza dos relatórios; referência às normas e ao nível de asseguarção; tratamento de achados que não afetam a opinião.	Falta documentação decisória sobre parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos; reflexo da ausência de revisão de qualidade formalizada.	Fortalecer a supervisão e o controle de qualidade no nível do trabalho, com a adoção de ferramentas padronizadas, como roteiros de revisão, matrizes de conformidade entre outros.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

Observa-se uma trajetória de aprimoramento contínuo, embora marcada por diferentes níveis de maturidade técnica entre as fases do processo de auditoria.

Nas atividades de pré-auditoria, observa-se objetivação avançada com sinais de sedimentação (Tolbert; Zucker, 1996). O período revela melhora consistente e, em 2024, alta conformidade (91% atendido). O desempenho reflete a consolidação dos pilares regulativo e normativo propostos por Scott (2014). Contudo, a manutenção de

itens “atende parcialmente” ligados à competência técnica e a ausência de especialistas indicam que a sedimentação depende da institucionalização de políticas de capacitação continuada e da normatização do suporte técnico especializado.

No planejamento, em objetivação parcial (Tolbert; Zucker, 1996), há avanços sobretudo a partir de 2021: consideração de riscos de fraude, avaliação da necessidade de especialistas/controlador interno e registro de respostas gerais aos riscos no nível das demonstrações. Essas melhorias refletem o fortalecimento do pilar normativo (Scott, 2014), impulsionado pela crescente profissionalização dos auditores e à incorporação de boas práticas promovidas por redes de aprendizagem e difusão técnica, fenômeno característico do isomorfismo normativo descrito por DiMaggio e Powell (1983).

Persistem, entretanto, fragilidades metodológicas: dois requisitos seguem “não atende” — ausência de avaliação do desenho e da implementação dos controles internos relevantes e não realização de testes de controle para aferir sua efetividade. Além disso, um requisito está “atende parcialmente” (identificação e resposta a riscos de não conformidade com leis e regulamentos). Em 2024, a análise concentrou-se em transações específicas (notadamente dívida ativa), evidenciando fragilidades na adoção de uma abordagem baseada em risco.

A execução alcançou objetivação avançada, com sinais de sedimentação. Houve evolução na documentação (cédulas mestras, rastreabilidade e referências cruzadas) e formalização da supervisão, aumentando a confiabilidade do processo, elementos que fortalecem o pilar regulativo (Scott, 2014). Esse aprimoramento está alinhado ao item 42 da NBASP 100, que exige documentação clara e completa para permitir que um auditor experiente compreenda natureza, escopo, resultados e evidências dos procedimentos.

A finalização e revisão, em objetivação parcial (Tolbert; Zucker, 1996), permanecem como o principal ponto de fragilidade. Entre os avanços, destacam-se a formalização da avaliação de distorções não corrigidas (individuais e agregadas) e o registro da análise de suficiência e adequação das evidências.

Persistem, porém, três “atende parcialmente”: (i) ausência de oportunidade formal e tempestiva para manifestação da entidade sobre as distorções; (ii) falta de registro claro, nos papéis de trabalho, da adequação dos procedimentos aos riscos avaliados; e (iii) inexistência de evidências de revisão de qualidade no nível do trabalho como mecanismo de controle de qualidade.

Adicionalmente, sete requisitos seguem “não atende”, sobretudo quanto a: consideração dos riscos nas conclusões; análise da continuidade operacional; verificação de eventos subsequentes; conformidade das informações comparativas e consistência das políticas contábeis; e outras informações do relatório anual. Soma-se a não aplicação da NBC TASP 600 em auditorias de demonstrações consolidadas, evidenciando fragilidade metodológica relevante.

A fase de relatório apresenta objetivação parcial, com tendência de avanço, sobretudo a partir de 2021. Os relatórios passaram a contemplar todas as seções obrigatórias, análise dos comentários da entidade, apresentação de achados que não afetam a opinião e referência explícita às normas e ao nível de asseguração. Persistem, entretanto, duas deficiências: a documentação das decisões técnicas sobre inclusão (ou não) de parágrafos de ênfase e de “outros assuntos”, o que compromete a rastreabilidade e a transparência dos julgamentos profissionais.

Em conjunto, o padrão observado confirma uma institucionalização assimétrica: pré-auditoria e execução mais maduras; planejamento, finalização/revisão e relatório em estágios intermediários. À luz do modelo de Tolbert e Zucker (1996), nota-se a passagem da habitualização para objetivação na maior parte das fases do processo de auditoria avaliados.

Contudo, os resultados também evidenciam que as etapas finais da auditoria — especialmente a finalização e revisão e relatório — demandam intervenções estruturantes para assegurar maior robustez técnica, transparência decisória e rastreabilidade dos procedimentos e julgamentos profissionais aplicados.

Sob a perspectiva da Teoria Institucional, esse amadurecimento resulta da combinação de pressões coercitivas, normativas e miméticas (DiMaggio; Powell, 1983), e da consolidação gradual dos pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo (Scott, 2014), que sustentam a estabilidade, a coerência e a credibilidade institucional.

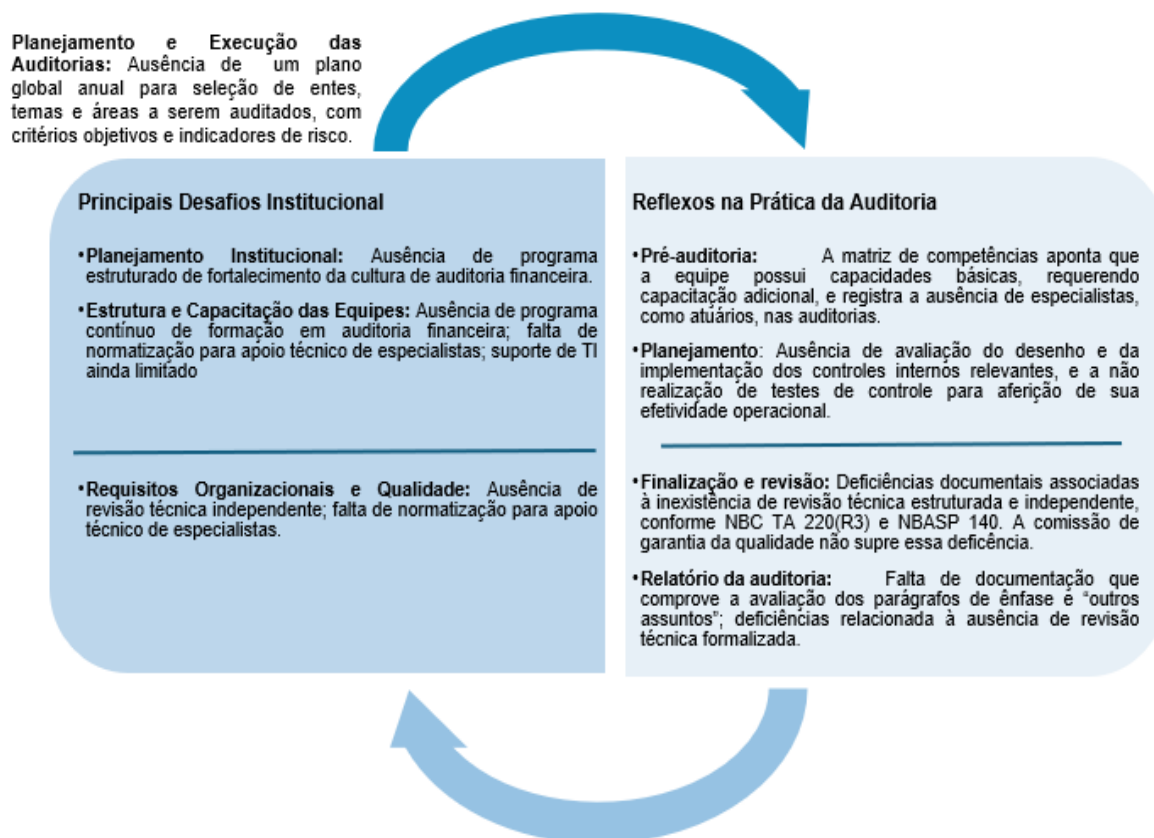
De maneira transversal, as recomendações formuladas nessa fase da pesquisa podem ser sintetizadas em três eixos centrais: (i) a implementação de programas contínuos de capacitação, acompanhada da normatização procedimental para a designação de especialistas; (ii) o fortalecimento dos procedimentos de planejamento, com ênfase na avaliação do desenho e da implementação de controles internos relevantes, bem como na execução de testes de controle quando aplicável; e (iii) a institucionalização de processos de revisão de qualidade no nível do trabalho como pilar do controle de qualidade.

4.3.3 Análise Integrada: Conformidade Institucional e Prática

Em análise integrada — combinando a conformidade dos normativos do TCEES aos princípios e requisitos estruturantes das NBASP com a aderência das práticas de auditoria financeira — observa-se correlação consistente entre fragilidades institucionais e as deficiências operacionais na execução dos trabalhos.

As fragilidades institucionais do Tribunal não se manifestam de forma isolada: propagam-se entre fases da auditoria (do planejamento ao relatório), produzindo um encadeamento de limitações que afeta a qualidade das evidências, a robustez das conclusões e a transparência do relatório, conforme ilustrado na Figura 13.

Figura 13 – Desafios Institucionais e Reflexos na Prática da Auditoria (2017–2024)



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A correlação entre as fragilidades identificadas na análise consolidada da conformidade dos normativos do TCEES e da aderência das práticas de auditoria financeiras às NBASP convergem para recomendações integradas, voltadas ao fortalecimento institucional e ao aumento da aderência às NBASP demonstrando que gargalos institucionais repercutem diretamente na execução das auditorias, conforme

ilustrado na Figura 14.

Figura 14 – Correlação entre Desafios Institucionais e Práticos da Auditoria com Recomendações Integradas

Eixo Temático	Desafios Institucionais	Fase da Auditoria	Desafios na Prática da Auditoria	Recomendações Integradas
Planejamento e Execução das Auditorias	Ausência de um plano global anual para seleção de entes, temas e áreas a serem auditados, com critérios objetivos e indicadores de risco contábil-financeiro	Todas as fases do processo de auditoria	Compromete a capacidade do TCEES de priorizar auditorias de forma estratégica e racionalizar o uso de recursos.	Formalizar plano global anual com critérios técnicos objetivos e indicadores de risco.
Planejamento Institucional	Ausência de programa estruturado de fortalecimento da cultura de auditoria financeira.	Pré-auditoria	A matriz de competências aponta que a equipe possui capacidades básicas, requerendo capacitação adicional, e registra a ausência de especialistas, como atuários, nas auditorias.	Estruturar programa de capacitação continuada em auditoria financeira; normatizar a designação de especialistas; modernizar ferramentas de auditoria; aderir a programas nacionais/internacionais de capacitação.
Estrutura e Capacitação das Equipes	Ausência de programa contínuo de formação em auditoria financeira; falta de normatização para apoio técnico de especialistas; suporte de TI ainda limitado.	Planejamento	Ausência de avaliação do desenho e da implementação dos controles internos relevantes, e a não realização de testes de controle para aferição de sua efetividade operacional.	Reestruturar o modelo de planejamento incluindo a avaliação do desenho e implementação de controles internos relevantes e na execução de testes de controle quando aplicável.
Requisitos Organizacionais e de Qualidade	Ausência de revisão técnica independente; falta de normatização para apoio técnico de especialistas.	Finalização e revisão	Deficiências documentais associadas à inexistência de revisão técnica estruturada e independente, conforme NBC TA 220(R3) e NBASP 140. A comissão de garantia da qualidade não supre essa deficiência	Institucionalizar a revisão técnica independente, conduzida por auditor qualificado, em conformidade com os preceitos da NBC TA 220(R3) e da NBASP 140.
		Relatório	Falta de documentação que comprove a avaliação dos parágrafos de ênfase e "outros assuntos"; fragilidade relacionada à ausência de revisão técnica formalizada.	Fortalecer os mecanismos de supervisão e controle de qualidade por meio da adoção de ferramentas padronizadas, como roteiros de revisão, matrizes de conformidade e demais instrumentos de apoio técnico.

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados da pesquisa (2025).

A organização dos achados por eixo temático e por fase da auditoria evidencia interdependência funcional entre estrutura institucional e prática. Essa relação possibilita uma leitura integrada dos desafios enfrentados e das recomendações formuladas para sua superação, reforçando a necessidade de ações articuladas e estruturantes.

No Eixo Planejamento e Execução das Auditorias, observa-se a ausência de um plano global anual para seleção de entes, temas e áreas a serem auditados, com critérios objetivos e indicadores de risco, revisados periodicamente, o que compromete a capacidade do Tribunal de planejar suas auditorias de forma estratégica e orientada por critérios objetivos. A recomendação de formalizar esse plano com base em critérios técnicos e desenvolver indicadores de risco mostra-se essencial para qualificar a seleção dos objetos de auditoria e aprimorar a gestão dos riscos, sobretudo diante do amplo universo de 78 municípios sob jurisdição do TCEES, contribuindo para a racionalização e o uso eficiente dos recursos disponíveis.

A análise conjunta dos Eixos Planejamento Institucional e Estrutura e

Capacitação das Equipes evidencia que a ausência de um programa estruturado de fortalecimento da cultura de auditoria, somada à inexistência de uma política contínua de formação técnica, gera limitações que se manifestam inicialmente nas fases iniciais do processo: equipes com competências restritas, carência de especialistas e uso limitado de ferramentas tecnológicas. Esses déficits comprometem a avaliação do desenho e da implementação de controles internos relevantes e a definição adequada dos procedimentos de auditoria para a coleta de evidências.

As recomendações para ambos os eixos — estruturar programa de capacitação continuada, normatizar a designação de especialistas, modernizar ferramentas de auditoria e reformular o modelo de planejamento — convergem para a qualificação técnica dos auditores e o aprimoramento dos fundamentos metodológicos, elevando a aderência às NBASP e a efetividade das auditorias realizadas.

O Eixo Requisitos Organizacionais e de Qualidade, destaca a ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho, com reflexos mais evidentes nas fases de finalização, revisão e relatório. A fragilidade dos mecanismos de revisão e controle de qualidade compromete a confiabilidade dos achados e a conformidade com normas como a NBC TA 220(R3) e a NBASP 140. As recomendações relacionadas a esse eixo — institucionalizar a revisão de qualidade no nível do trabalho e adotar ferramentas padronizadas de controle de qualidade — dialogam diretamente com os demais eixos, na medida em que sua efetividade depende da qualificação técnica das equipes e da existência de diretrizes metodológicas claras.

Portanto, embora cada eixo aborde aspectos específicos da estrutura institucional e do processo de auditoria, as recomendações se articulam por meio de uma lógica de interdependência funcional: o planejamento institucional e a capacitação das equipes sustentam o planejamento técnico das auditorias; este, por sua vez, embasa uma execução qualificada, que exige mecanismos eficazes de controle de qualidade e validação técnica.

Assim, a integração das recomendações traduz a necessidade de uma abordagem sistêmica, capaz de promover mudanças coordenadas e evitar soluções pontuais e fragmentadas, contribuindo para a consolidação da auditoria financeira como uma função institucional madura, técnica e alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP.

Dessa forma, de maneira transversal, as recomendações convergem para três frentes estruturantes centrais ao aprimoramento da auditoria financeira no TCEES:

- a) a formalização de um plano global anual de auditoria, voltado à definição de entes, áreas e temas a serem examinados, com base em critérios técnicos e indicadores de risco, de modo a qualificar a priorização das auditorias.
- b) a implementação de um programa contínuo de capacitação, com modernização de ferramentas e normatização da designação de especialistas; e
- c) a institucionalização da revisão de qualidade no nível do trabalho, alinhada à NBASP 140 e à NBC TA 220(R3), como mecanismo de fortalecimento do controle de qualidade e de garantia da confiabilidade às auditorias.

Essas frentes compartilham um núcleo comum de ações estruturantes, voltadas à qualificação técnica, à padronização metodológica e à elevação da confiabilidade e efetividade das auditorias realizadas. Se efetivamente implementadas, possuem o potencial de superar múltiplos desafios simultaneamente, promovendo avanços tanto no nível organizacional quanto no operacional.

Os achados deste estudo dialogam com pesquisas anteriores (Azevedo; Lino, 2018; Estevam; Rodrigues; Silva, 2021; Carvalho, 2023), que evidenciam dificuldades recorrentes enfrentadas pelos tribunais de contas, em especial no que tange à capacitação técnica, à resistência cultural à adoção de novas práticas e aos entraves estruturais à consolidação da auditoria financeira em conformidade com as NBASP. Ressalta-se, ainda, que a complexidade das operações governamentais — envolvendo múltiplas áreas, programas, políticas públicas e transações financeiras — amplia os desafios enfrentados pelos tribunais na execução de auditorias financeiras (Suzart, 2023; Carvalho, 2023; Costa; Dutra, 2014). A inexistência de fluxos processuais bem definidos, de prazos adequados e de recursos como sistemas informatizados e auditores qualificados compromete a eficiência das auditorias (Estevam; Rodrigues; Silva, 2021; Carvalho, 2023). Ademais, a carência de critérios transparentes para a seleção dos entes auditados e a ausência de divulgação sistemática dos resultados limitam tanto o impacto da fiscalização quanto o exercício do controle social sobre os gastos públicos (Carvalho, 2023).

A partir desse diagnóstico, a Seção 4.4 apresenta o detalhamento das recomendações, organizadas de modo a reforçar a base normativa, aprimorar a capacidade organizacional e qualificar os procedimentos de auditoria, com vistas a elevar a aderência às NBASP, a confiabilidade dos produtos e a efetividade do controle externo no TCEES.

4.4 RECOMENDAÇÕES PARA O FORTALECIMENTO DA AUDITORIA FINANCEIRA NO TCEES EM ALINHAMENTO ÀS NBASP

Em consonância com o objetivo específico (d), esta seção apresenta recomendações para o fortalecimento da auditoria financeira no TCEES, alinhadas aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP.

As propostas decorrem dos achados combinados da análise de conformidade dos normativos e diretrizes internas do TCEES às NBASP (cinco eixos temáticos) e da conformidade prática das auditorias financeiras (fases do processo de auditoria), bem como da identificação de avanços e desafios no processo de institucionalização entre 2017–2024.

Os resultados evidenciam progressos assimétricos e fragilidades estruturais e metodológicas que ainda limitam a aderência aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. A análise transversal dos dados, indica uma correlação consistente entre fragilidades institucionais e deficiências operacionais ao longo das fases do processo de auditoria (do planejamento ao relatório), demonstrando que as limitações estruturais do TCEES repercutem diretamente na efetividade dos trabalhos realizados.

Dado o caráter interdependente dos eixos analisados, as recomendações requerem uma abordagem sistêmica, evitando soluções pontuais. O propósito das recomendações é contribuir para a consolidação da auditoria financeira no TCEES, reforçando dimensões normativas, organizacionais e operacionais que garantam qualificação técnica, padronização metodológica e robustez dos produtos de auditoria.

Dessa forma, de maneira transversal, as recomendações convergem para três frentes estruturantes centrais ao aprimoramento da auditoria financeira no TCEES:

1. Formalização de um Plano Global Anual de Auditoria com Critérios Técnicos e Indicadores de Risco:

- **Recomendação:** Formalizar anualmente de um plano global de auditoria financeira, que defina os entes, áreas e temas a serem auditados. Este plano deve ser fundamentado em critérios técnicos objetivos, como materialidade, relevância, risco e capacidade institucional, e incorporar indicadores de risco contábil-financeiro.

- **Justificativa:** A ausência de um plano formalizado e baseado em riscos compromete a capacidade do TCEES de priorizar auditorias de forma estratégica sobretudo diante dos 78 municípios sob sua jurisdição e racionalizar o uso de recursos. A implementação desta recomendação qualificará a seleção dos objetos de auditoria, promovendo alinhamento entre os objetivos estratégicos institucionais e o planejamento baseado em risco preconizado pelas NBASP, ao mesmo tempo em que otimizará a alocação de recursos e fortalecerá a transparência e a legitimidade das decisões do Tribunal.
- **Contribuição Concreta da pesquisa:** incorporado ao Relatório Técnico Conclusivo um modelo de matriz de risco inicial, com indicadores propostos para a seleção de entes a serem auditados, a ser testada, aperfeiçoada e adaptada pelo TCEES em sua prática institucional.

2. Implementação de um Programa Permanente de Capacitação, Modernização de Ferramentas e Normatização da Atuação de Especialistas:

- **Recomendação:** Institucionalizar programa permanente de capacitação em auditoria financeira voltado às equipes do TCEES, contemplando tanto o aprimoramento técnico quanto a atualização tecnológica. Incluindo a modernização das ferramentas de auditoria — como a adoção de trilhas digitais, papéis de trabalho eletrônicos customizados e o uso integrado de ferramentas estatísticas e soluções analíticas avançadas, como tecnologias baseadas em Inteligência Artificial (IA) e *Business Intelligence* (BI), voltadas ao tratamento de grandes volumes de dados e à identificação de anomalias — além da regulamentação dos procedimentos de designação e atuação de especialistas, internos ou externos, para apoiar a análise de temas complexos.
- **Justificativa:** A ausência de capacitação contínua, a carência de especialistas em temas complexos e o uso incipiente de tecnologias limita competências técnicas e metodológicas. Esta diretriz alinha-se às NBCTA 2220 (NBC TA 220) Gestão de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, que destacam

a responsabilidade pela manutenção da competência técnica dos auditores e pela incorporação de inovações. A modernização tecnológica aumenta a eficiência operacional e a rastreabilidade das evidências, viabilizando técnicas avançadas de análise de dados. A normatização da atuação de especialistas contribui para a padronização de procedimentos e para ampliar a profundidade técnica dos trabalhos, especialmente em áreas complexas como atuária.

3. Institucionalização da Revisão de Qualidade do Trabalho e Fortalecimento dos Mecanismos de Controle de Qualidade:

- **Recomendação:** Implantar a Revisão de Qualidade do Trabalho, nos termos da NBC TA 220 (R3), conduzida por auditor experiente e não envolvido diretamente na execução da auditoria, especialmente em auditorias que envolvam julgamentos significativos, riscos elevados ou maior relevância material. A medida deve integrar-se ao sistema de supervisão e gestão da qualidade do Tribunal.
- **Justificativa:** A inexistência de critérios formais para a aplicação da revisão de qualidade no nível do trabalho fragiliza validação dos julgamentos profissionais e a consistência da documentação, afetando especialmente a fase de finalização/revisão e relatório. Em conformidade com a NBC TA 220 (R3) e a NBASP 140, a institucionalização dessa etapa fortalece a confiabilidade dos produtos de auditoria e contribui para a identificação tempestiva de omissões, falhas metodológicas e inconsistências, antes da divulgação dos resultados.

Essas frentes estruturantes, ao compartilharem um núcleo comum voltado à qualificação técnica, padronização metodológica e robustez dos produtos de auditoria, configuram-se como ações de natureza sistêmica e potencial transformador. A adoção articulada dessas recomendações possui o potencial de superar múltiplas deficiências evidenciadas nesse estudo, promovendo avanços tanto no nível organizacional quanto no operacional.

Em última instância, as recomendações propostas nesse estudo visa consolidar a auditoria financeira como instrumento qualificado de controle e *accountability* pública,

em alinhamento aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP. A articulação entre planejamento, capacitação e revisão técnica configura-se como condição central para garantir maior consistência, rastreabilidade e qualidade nos processos de auditoria financeira conduzidos pelo TCEES, promovendo, assim, a efetividade do controle externo e o fortalecimento da governança pública no Espírito Santo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal avaliar em que medida a auditoria financeira realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo está alinhada aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, no período de 2017 a 2024. Para atingir esse propósito, foram analisados os normativos internos do TCEES, a prática das auditorias financeiras entre 2017 e 2024 e o estágio de institucionalização do processo, à luz da Teoria Institucional.

Os resultados da análise dos normativos internos do TCEES demonstrou que a institucionalização das NBASP se encontra em estágios distintos, conforme o eixo temático analisado. Observou-se avanços importantes, sobretudo no eixo da normatização e no planejamento institucional, evidenciando o fortalecimento dos pilares regulativo e normativo descritos por Scott (2014). Destaca-se a adoção das NBASP como referencial técnico desde 2017 e sua inclusão no planejamento estratégico a partir de 2024, sinalizando progressiva sedimentação institucional, conforme a tipologia de Tolbert e Zucker (1996).

No entanto, persistem fragilidades estruturais e metodológicas em eixos críticos, como estrutura e capacitação de equipes, requisitos organizacionais e de controle de qualidade e planejamento e execução das auditorias. A ausência de plano global anual para seleção de entes, temas e áreas a serem auditados, baseado em critérios técnicos e indicadores de risco, a carência de programa contínuo de capacitação, a ausência de normativo ou procedimento interno que regulamente a designação de especialistas, e a inexistência de revisão de qualidade no nível do trabalho, nos termos da NBC TA 220 (R3), como mecanismo de controle de qualidade revelam desafios que comprometem o avanço à fase de sedimentação (Tolbert; Zucker, 1996). Essas limitações refletem também aspectos de conformidade simbólica descrita por Meyer e Rowan (1977), na qual estruturas formais são adotadas sem completa incorporação às rotinas organizacionais, indicando que a busca por legitimidade institucional ainda não se traduz integralmente em práticas sedimentadas.

Na análise da conformidade prática, observou-se evolução assimétrica entre as fases do processo de auditoria. A pré-auditoria e o planejamento registraram avanços expressivos, especialmente no tocante à consideração dos riscos de fraude, a avaliação da necessidade de especialistas e o registro das respostas gerais aos riscos

no nível das demonstrações contábeis, refletindo o fortalecimento dos pilares regulativo e normativo da Teoria Institucional (Scott, 2014). Contudo, persistem deficiências metodológicas importantes relacionadas à ausência de avaliação do desenho e da implementação dos controles internos relevantes, bem como a não realização de testes de controle para aferição de sua efetividade operacional, quando aplicáveis e cobertura insuficiente na identificação e resposta a riscos decorrentes de não conformidade com leis e regulamentos (transações subjacentes) que impactam, direta ou indiretamente, as demonstrações contábeis.

A fase de execução obteve conformidade com os requisitos avaliados com base nas NBASP 100 e 200. Contudo, apesar dos resultados positivos observados, cabe reconhecer a limitação metodológica deste estudo na avaliação dessa fase da auditoria, pois não abrangeu os aspectos mais complexos regulados pelas normas específicas da série NBASP 2200 a 2899, o que restringe a possibilidade de inferências mais amplas sobre o nível de maturidade do processo nessa fase da auditoria.

Por sua vez, as fases de finalização e revisão e de relatório apresentaram os maiores desafios, principalmente pela ausência de revisão de qualidade no nível do trabalho, nos termos da NBC TA 220, (realizada por auditor que não participou da auditoria) e de registros documentais robustos, comprometendo a rastreabilidade e a confiabilidade dos julgamentos emitidos. Esse cenário confirma a existência de uma institucionalização assimétrica, em que pré-auditoria e execução alcançam objetivação avançada, enquanto planejamento, finalização e relatório permanecem em estágios intermediários de consolidação (Tolbert; Zucker, 1996), demandando intervenções estruturantes para assegurar maior robustez técnica, transparência decisória e rastreabilidade dos procedimentos e julgamentos aplicados.

Sob a ótica de DiMaggio e Powell (1983), a trajetória observada reflete a atuação combinada de pressões coercitivas, miméticas e normativas que configuram o campo do controle externo. A incorporação gradual das NBASP, a adoção de práticas inspiradas em órgãos de referência (como o TCU) e a profissionalização crescente dos auditores, impulsionada por redes de aprendizagem técnica promovidas por entidades como IRB, INTOSAI e Atricon ilustram um processo de isomorfismo institucional orientado pela busca de legitimidade técnica e simbólica (Meyer; Rowan, 1977).

A comparação entre auditorias estaduais e municipais revelou maior estabilidade e maturidade nas práticas do Estado, especialmente nas fases de execução e relatório, enquanto os municípios apresentaram maior volatilidade, notadamente no planejamento e na finalização e revisão, evidenciando menor uniformidade metodológica. Esses resultados reforçam a necessidade de padronização de procedimentos e fortalecimento da capacitação técnica para garantir maior consistência na aplicação das NBASP em ambas as esferas.

A análise integrada dos dados revelou que as fragilidades institucionais e as deficiências operacionais estão interligadas, formando um ciclo que impacta a efetividade, a qualidade da auditoria financeira, e a aderência às normas profissionais aplicáveis. Com base nesse diagnóstico integrado, a pesquisa propôs um conjunto articulado de recomendações estruturantes, consolidadas em três frentes centrais: (i) a formalização de um plano global anual de auditoria, voltado à definição de entes, áreas e temas a serem auditados, sustentado em critérios técnicos e indicadores de risco, incluindo um modelo de matriz de risco inicial, com indicadores propostos para a seleção de entes municipais a serem auditados, a ser testada, aperfeiçoada e adaptada pelo TCEES em sua prática institucional; (ii) a implementação de um programa permanente de capacitação, aliado à modernização de ferramentas e a normatização da designação e atuação de especialistas, de modo a ampliar a eficiência e a profundidade técnica dos trabalhos; e (iii) a institucionalização da revisão de qualidade no nível do trabalho, em conformidade com a NBASP 140 e a NBC TA 220 (R3), e fortalecimento dos mecanismos de controle de qualidade. Essas frentes compartilham um núcleo comum de ações estruturantes voltadas à qualificação técnica, à padronização metodológica e à elevação da confiabilidade das auditorias realizadas.

As contribuições deste trabalho podem ser sintetizadas em dois planos complementares. Como contribuição acadêmica, a pesquisa avança na aplicação da Teoria Institucional ao campo do controle externo, ampliando a compreensão acerca dos mecanismos, pressões e estágios que moldam a adoção e consolidação de normas técnicas por instituições públicas.

No plano prático, o estudo oferece um diagnóstico abrangente da conformidade normativa e da aderência prática do TCEES aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, culminando na elaboração de um relatório técnico conclusivo. Esse documento sistematiza os principais avanços e desafios

identificados e reúne um conjunto de recomendações estruturantes, organizadas em três frentes centrais, voltadas ao fortalecimento da auditoria financeira em suas dimensões organizacional e operacional. Ademais, o trabalho possui potencial para servir como referência ao mapeamento, à padronização e à otimização de práticas em outros Tribunais de Contas estaduais, contribuindo para a consolidação da auditoria financeira como instrumento de controle externo no Brasil.

Cabe reconhecer, contudo, a limitação deste estudo quanto à análise sob a perspectiva do conceito de *accountability*, conforme delineado por O'Donnell (1998). Essa abordagem permaneceu restrita, uma vez que o foco principal da pesquisa concentrou-se na prática da auditoria financeira, dificultando uma exploração mais aprofundada das dimensões teóricas e dos mecanismos de responsabilização institucional.

Recomenda-se que pesquisas futuras ampliem o escopo empírico da investigação, incorporando entrevistas com auditores e observação direta das atividades de auditoria, de modo a aprofundar a compreensão sobre os fatores que influenciam a implementação das NBASP na prática. Sugere-se, ainda, a inclusão das normas específicas da série NBASP 2200 a 2899, como forma de complementar e expandir a análise desenvolvida. Adicionalmente, sugere-se a aplicação da metodologia desenvolvida neste estudo em outros Tribunais de Contas, possibilitando comparações interinstitucionais e a avaliação do grau de disseminação e de institucionalização das NBASP no contexto nacional.

Em síntese, os achados evidenciam que o TCEES vem avançando na incorporação das NBASP à sua estrutura normativa e às práticas de auditoria financeira, embora persistam desafios significativos. O fortalecimento da auditoria financeira exige ações coordenadas e estruturantes, que integrem planejamento estratégico, capacitação contínua, padronização metodológica e mecanismos robustos de controle de qualidade. Ao mapear essas lacunas e propor caminhos para superá-las, esta pesquisa contribui para o aperfeiçoamento da atuação dos Tribunais de Contas e, em última instância, para o fortalecimento da transparência, da *accountability* e da qualidade da gestão pública brasileira.

REFERÊNCIAS

ARANHA, Ana Luiza Melo. **A rede brasileira de instituições de accountability: um mapa do enfrentamento da corrupção na esfera local**. 2015. Tese (Doutorado em Administração Pública) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUOS-A4RF5P>. Acesso em: 10 set. 2025.

AZEVEDO, Ricardo Rocha; LINO, André Feliciano. O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 2, 2018. Disponível em: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665. Acesso em: 10 set. 2025.

BAPTISTA, Raizza Cristina de Oliveira. **Parecer de auditoria das contas anuais: estudo sobre as ressalvas e as recomendações constantes no Balanço Geral da União**. 2023. 84 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, DF 2023. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/50223>. Acesso em: 10 set. 2025.

BARATA, Ralyson Kevin; SOARES, Eduardo Codevilla; LIMA, Nilton César. Concepções teóricas sobre accountability. **Revista Competitividade e Sustentabilidade**, v. 10, n. 1, p. 105–127, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.48075/comsus.v10i1.32323>. Acesso em: 10 set. 2025.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10 set. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria financeira**. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: https://apoioauditoria.tcu.gov.br/wp-content/uploads/sites/17/2024/12/Manual-de-Auditoria-Financeira_Edi__o-2016_vFinal_WEB.pdf. Acesso em: 19 set. 2025.

CAPOVILLA, Ricardo Augusto. **A auditoria financeira das entidades do setor público federal pelo Tribunal de Contas da União**. 2013. 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil. 2013. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/11836>. Acesso em: 10 set. 2025.

CARVALHO, Jorge de. Limitações internas dos Tribunais de Contas do Brasil para realização de auditorias financeiras com asseguarção razoável. **Revista Simetria do Tribunal de Contas do Município de São Paulo**, v. 1, n. 12, p. 11–34, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.61681/revistasimetria.v1i12.178>. Acesso em: 10 set. 2025.

CEDRAZ, Aroldo; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Credibilidade dos governos,

papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. **Revista do TCU**, n. 129, p. 38-49, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/14>. Acesso em: 09 set. 2025.

CHEADE, Luísa Meinberg. **Mapeamento dos processos de auditoria financeira no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul**. 2023 Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Campo Grande, MS, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ufms.br/handle/123456789/6613>. Acesso em: 10 set. 2025.

CLÁUDIO, Miriam.; MALDONADO, Isabel. O impacto de Big Data na auditoria financeira. **Revista de Tecnologias, Informação e Comunicação**, v. 1, n. 1, p. 37-48, 2020. Disponível em: <https://revistas.ponteditora.org/index.php/rtic/article/view/246>. Acesso em: 10 set. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 23 set. 2016. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.601, de 24 de setembro de 2020. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público - NBC TASP. **Diário Oficial da União**: seção 1. Brasília, DF, n. 188, p. 331, 30 set. 2020. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/servlet/INPDFViewer?jornal=515&pagina=331&data=30/09/2020&captchafield=firstAccess>. Acesso em: 10 set. 2025.

COSTA, Gledson Pompeu Corrêa; DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins. Auditoria financeira na era do Big Data: novas possibilidades para avaliação e resposta a riscos em demonstrações financeiras do Governo Federal. **Revista do TCU**, n. 131, p. 54-61, 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/62>. Acesso em: 10 set. 2025.

CONTI, Jose Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkers; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **Controle da administração pública no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2022.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2095101>. Acesso em: 10 set. 2025.

ESPÍRITO SANTO. Lei Complementar n. 621, de 8 de março de 2012. Dispõe sobre

a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. **Diário Oficial do Espírito Santo**, Vitória, ES, 8 mar. 2012. Disponível em: <http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEC6212012.html>. Acesso em: 10 set. 2025.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 313, de 19 de dezembro de 2017**. Adota como norma de auditoria do TCEES as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). 2017. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/biblioteca/ato-normativo/detalhes-ato-normativo/?id=4172>. Acesso em: 19 set. 2025.

ESTEVAM, Taciana Camila Witcoski; RODRIGUES, Juliana Daniela; SILVA, Leandra da. Implantação das normas internacionais de auditoria pelos tribunais de contas brasileiros. **Revista de Contabilidade e Controle**, v. 20, p. 1–16, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.16930/2237-766220213217>. Acesso em: 10 set. 2025.

FEIJÓ, Amanda Monteiro; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; PETRI, Sérgio Murilo. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 13, n. 1, p. 27-41, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.22277/rgo.v13i1.5112>. Acesso em: 10 set. 2025.

FILGUEIRAS, Fernando. Transparency and accountability: principles and rules for the construction of publicity. **Journal of Public Affairs**, v. 16, n. 2, p. 192-202, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/pa.1575>. Acesso em: 10 set. 2025.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. **Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**: práticas atuais e perspectivas de avanços. 2016. Dissertação (Mestrado) - Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Florianópolis/SC, 2016. Disponível em: <https://sistemabu.udesc.br/pergamumweb/vinculos/000024/000024b3.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

INICIATIVA DE DESENVOLVIMENTO DA INTOSAI (IDI). **Manual de implementação das ISSAIs de auditoria financeira** (Versão 1). Oslo: INTOSAI, 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2024/08/Manual-de-Implementacao-das-ISSAIs-Auditoria-Financeira.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 100**: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Brasília: IRB, 2017a. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 200**: princípios fundamentais de auditoria financeira. Brasília: IRB, 2017b. Disponível em: https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/jet-form-builder/78f1893678afbeaa90b1fa01b9cfb860/2023/11/NBASP-200_PRINCIPIOS-DE-AUDITORIA-FINANCEIRA-2.pdf. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **NBASP 2000**: aplicação das normas de auditoria financeira. Brasília: IRB, 2023a. Disponível em: https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/jet-form-builder/78f1893678afbeaa90b1fa01b9cfb860/2023/11/NBASP-2000_APLICACAO-DAS-NORMAS-DE-AUDITORIA-FINANCEIRA-1.pdf. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas de Auditoria Financeira – NBASP (2200-2899)**: incorporado mediante consulta pública à estrutura da NBASP em 2023. [S. l.]: NBASP–IRB Contas, 2023b. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/incorporado-mediante-consulta-publica-a-estrutura-da-nbasp-em-2023-traducao-para-o-portugues-do-texto-da-issai-2000-em-ingles-sem-alteracoes-de-conteudo/>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Institucional**. 2025. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/institucional/>. Acesso em: 8 ago. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Resolução IRB nº 03, de 15 de outubro de 2020**. Dispõe sobre a reorganização das NBASP e incorporação das NBC-TASP. Brasília: IRB, 2020a. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wpfd_file/resolucao-2020-03-20-_irb-reorganizac%CC%A7a%CC%83o-das-nbasp-e-incorporac%CC%A7a%CC%83o-das-nbc-tasp/. Acesso em: 7 ago. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **CFC e IRB trabalham na edição das normas de auditoria**. 2020b. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/cfc-e-irb-trabalham-na-edicao-das-normas-de-auditoria/>. Acesso em: 13 ago. 2025.

JUSTINO, José Ricardo Paniagua; FORTI, Henri Philippe Rocha; CHEADE, Luísa Meinberg. Auditoria financeira como catalisadora do processo de controle externo dos tribunais de contas brasileiros. **Simetria - Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo**, v. 1, n. 12, p. 54–58, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.61681/revistasimetria.v1i12.181>. Acesso em: 8 ago. 2025.

LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materiality in public sector financial audit: international practice and the opinion of brazilian experts. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 19, n. 1, p. 146–166, 2016. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/936>. Acesso em: 8 ago. 2025.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos Tribunais de Contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26–40, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201803640>. Acesso em: 19 set. 2025.

LINO, André Feliciano. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. 2015. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP, 2015. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-06102015-163641/publico/AndreFLino_Corrigida.pdf. Acesso em: 19 set. 2025.

LONGO, Claudio G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações**

financeiras: novas normas brasileiras e internacionais de auditoria. 3. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

MAURICIO, Nathanni Marrelli Matos; RODRIGUES, Tatyane Alves das Neves Mendes; NUNES, Suzana Gilioli da Costa. Accountability: uma revisão sistemática da produção do EnANPAD e EnAPG. **Revista Cereus**, v. 11, n. 1, p. 96–116, 2019. Disponível em: <https://www.ojs.unirg.edu.br/index.php/1/article/view/2430>. Acesso em: 19 set. 2025.

MENDES, Alinie Rocha. **Auditoria financeira no ativo imobilizado no setor público**: uma pesquisa-ação na Universidade de Brasília (UnB). 2023. 152 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, 2023. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/46889>. Acesso em: 09 set. 2025.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977. Disponível em: <https://doi.org/10.1086/226550>. Acesso em: 09 set. 2025.

MICHEL, Júlio Inácio; OLIVEIRA, Tomas Matheus Giacomel de. Indicadores de auditoria das demonstrações contábeis do setor público: uma análise em municípios com contas julgadas irregulares. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 21, n. 40, p. 167-188, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/29017>. Acesso em: 09 ago. 2025.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

MORAES, Senithes Gomes; SAMPAIO, Antônio Coelho. **Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 58 anos de história**. 2. ed. rev., atual., ampl. Vitória: TCEES, 2015.

MOUTINHO, Donato Volkens. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos Tribunais de Contas do Brasil. 1. ed. São Paulo: Blucher Open Access, 2020. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-list/9786555500189-464/list/#undefined>. Acesso em: 09 ago. 2025.

NASCIMENTO, Caio Felipe Fonseca. **As vantagens e os desafios da implementação das IPSAS no Brasil sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União**. 2019. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Coimbra, Portugal, 2019. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/89772>. Acesso em: 19 set. 2025.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. 3. ed. São Paulo: Blucher, 2006. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788521215226>. Acesso em: 18 ago. 2024.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 44, p. 27–54, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>. Acesso em: 19 ago. 2025.

PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan. **Mediação implícita da informação e as demonstrações contábeis do setor público**. 2024. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/40018>. Acesso em: 19 ago. 2025.

PESSOA, Carlos; SANTOS, Paula Gomes; MARTINHO, Carla.; PINHO, Carlos. Estudo das principais áreas das recomendações de auditoria no âmbito da fiscalização sucessiva do Tribunal de Contas (2014 a 2021). **International Journal of Professional Business Review**, v. 8, n. 11, e04067, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i11.4067>. Acesso em: 19 ago. 2025.

QUINTAL, Renato Santiago; CUNHA, Ricardo Bernardes da; ALVES, Francisco José dos Santos; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. A atuação dos Tribunais de Contas Estaduais Brasileiros na correção das demonstrações contábeis dos processos de prestação de contas dos governadores. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 17, n. 60, 2012. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cgpc/article/view/3946>. Acesso em: 19 ago. 2025.

REIS, Jair Teixeira dos. Controle externo da administração pública na Constituição Federal de 1988. **RDFG – Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, Guanambi, v. 4, n. 2, p. 199-212, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7065438>. Acesso em: 09 set. 2025.

RIBEIRO, Nivaldo Calixto; CARVALHO, Graciele Maria; CENDÓN, Beatriz Valadares; SANTOS, Sarah Rúbia de Oliveira; TEIXEIRA, Rômulo de Barros; MACULAN, Benildes C. M. dos Santos. Instrumento para análise crítica de relatórios de pesquisas: teses e dissertações. **Encontros Bibli: Revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 26, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/view/78678>. Acesso em: 09 set. 2025.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017

RODRIGUES, Soler Silva; SANTOS, Josaias Santana dos; FRANÇA, Nadielson Barbosa; CAMPOS, Clarissa Vassem. Auditoria contábil no setor público: um estudo nos Tribunais de Contas das Unidades Federativas Brasileira. **ID on line. Revista de psicologia**, v. 13, n. 46, p. 609-624, 2019. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/1899>. Acesso em: 19 set. 2025.

SANTOS, Danilo Vasconcelos. **Notas explicativas: um estudo sobre a aderência às normas e a relevância de seu conteúdo para apreciação das contas públicas dos municípios de Santa Catarina**. 2021. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2021. Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/229124>. Acesso em: 19 set. 2025.

SCHUMACHER, Antonio; IMONIANA, Joshua; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Materialidade da auditoria e contextos que impactam o julgamento do teste do auditor. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 15, n. 2, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.5380/rcc.v15i2.85828>. Acesso em: 19 set. 2025.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations**: ideas, interests and identities. 4. ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, 2014.

Scott, W. Richard. Lords of the dance: professionals as Institutional Agents. **Organization Studies**, v. 29, n. 2, p. 219-238, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0170840607088151>. Acesso em: 4 set. 2025.

SILVA, Maurício Corrêa; OLIVEIRA, Edmilson Jovino. Demonstrações contábeis públicas: o que analisar?. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 15, n. 3, p. e3605-e3605, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v15i3.3605>. Acesso em: 19 set. 2025.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. Auditoria financeira é assunto da auditoria interna? **Simetria - Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo**, v. 1, n. 12, p. 35-53, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.61681/revistasimetria.v1i12.180>. Acesso em: 19 set. 2025.

TOLBERT, P.; ZUCKER, L. The institutionalization of institutional theory [electronic version]. In: Clegg, S.; Hardy, C.; Nord, W. (ed.). **Handbook of organization studies**. London: SAGE, 1996. p. 175-190. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/5132446.pdf>. Acesso em: 04 set. 2025

APÊNDICE A – REQUISITOS AVALIATIVOS DA CONFORMIDADE DOS NORMATIVOS DO TCEES COM AS NBASP

Introdução

Para viabilizar a análise do nível de conformidade entre os normativos e diretrizes internas do TCEES e os princípios fundamentais e requisitos estruturantes constantes nas NBASP, elaborou-se este checklist estruturado em requisitos avaliativos. Esse instrumento foi construído a partir da identificação dos dispositivos normativos das NBASP mais diretamente relacionados à auditoria financeira, os quais foram traduzidos em perguntas objetivas que permitem aferir evidências de aderência institucional.

Os requisitos foram organizados em cinco eixos temáticos — Normatização, Planejamento Institucional, Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade, Estrutura e Capacitação das Equipes e Planejamento e Execução das Auditorias — que refletem a lógica dos fundamentos das NBASP e a sequência do processo de auditoria financeira no setor público.

Para a mensuração da conformidade, adotou-se uma escala ordinal do tipo Likert de três pontos, que possibilitou classificar o grau de atendimento de cada requisito em: (1) não atende, (2) atende parcialmente e (3) atende integralmente, acrescida da opção “não se aplica” para os casos em que o requisito não seja pertinente ao contexto.

Esse instrumento, apresentado no Apêndice A, constitui a base metodológica da pesquisa e serviu de referência para a coleta e análise de dados, garantindo sistematização, transparência e comparabilidade dos resultados obtidos.

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continua)

Nº	Eixo Temático	Dispositivo da NBASP	Descrição (Trecho Normativo)	Requisito Avaliativo
1	Normatização	NBASP 100/13	<p>Marco referencial para auditoria do setor público. Mandato. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. O mandato de um órgão de auditoria governamental pode definir suas responsabilidades gerais no campo da auditoria do setor público e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos a realizar.</p>	O mandato constitucional e os normativos do Tribunal asseguram sua missão, legitimidade e competências específicas atribuídas à auditoria do setor público, incluindo a auditoria financeira?
2	Normatização	NBASP 200/7-8	<p>Marco referencial para auditoria financeira 7. A auditoria financeira envolve determinar, por meio da coleta de evidência de auditoria, se as informações financeiras de uma entidade são apresentadas em suas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro e regulatória aplicáveis [...]. 8. O objetivo da auditoria financeira é fornecer, por meio da coleta de evidência suficiente e apropriada, uma asseguarção razoável aos usuários, na forma de uma opinião e/ou relatório de auditoria, se as demonstrações contábeis ou outras formas de apresentação de informações financeiras estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicáveis.</p>	A auditoria financeira está formalmente instituída como abordagem de fiscalização das demonstrações contábeis no âmbito do processo de prestação de contas nos normativos do Tribunal.

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

3	<p align="center">Normatização</p>	<p>NBASP 100/9;</p> <p>NBASP 200/11-13</p>	<p>Marco referencial para auditoria financeira</p> <p>9. Uma EFS pode declarar que as normas que ela desenvolveu ou adotou são baseadas ou são consistentes com os princípios das ISSAI apenas quando essas normas estão em conformidade plena com todos os princípios relevantes das ISSAI 100, 200, 300 e 400 (...).</p> <p>11) Os princípios da NBASP 200 são relevantes para auditorias de diferentes tipos de demonstrações contábeis, sejam elas elaboradas de acordo com uma estrutura de propósito geral (por exemplo, IPSAS, IFRS ou estruturas de relatório financeiro nacionais) ou de propósito especial.</p> <p>12) Adicionalmente, as estruturas de relatórios financeiros podem ser: Estrutura de conformidade (...); ou Estrutura de apresentação adequada (...).</p> <p>13) Os princípios da NBASP 200 também são aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras (incluindo demonstrações contábeis individuais ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração contábil) para outras partes, como órgãos governamentais, do Poder Legislativo ou ainda outras partes com função fiscalizadora.</p>	<p>Existe normativo interno que adota formalmente as NBASP como referência para auditorias financeiras?</p>
4	<p align="center">Planejamento Institucional</p>	<p>NBASP 100/24 e 48</p>	<p>24. A auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.</p> <p>48. Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais.</p>	<p>O planejamento estratégico inclui a auditoria financeira, com metas específicas formalmente definidas e documentadas?</p>

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

5	Planejamento Institucional	NBASP 100/33	<p>Níveis de asseguração 33. A asseguração pode ser razoável ou 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[...]. 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 [...]</p>	<p>O planejamento estratégico contempla o nível de asseguração (razoável ou limitada) a ser adotado nas auditorias, considerando as limitações do processo e a capacidade estrutural do Tribunal?</p>
6	Planejamento Institucional	NBASP 100/24 e 39	<p>24. A auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A responsabilidade pela gestão de recursos públicos de acordo com as finalidades previstas é confiada a uma entidade ou pessoa que atua em nome do público. A auditoria do setor público aumenta a confiança dos usuários previstos, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.</p> <p>39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria.</p>	<p>Há plano de ação, projeto ou iniciativa específica que prevê a implementação e o fortalecimento da cultura de auditoria financeira</p>
7	Planejamento Institucional	NBASP 100/25	<p>As três partes As auditorias do setor público envolvem três partes principais: o auditor, que é o responsável pela condução da auditoria conforme o mandato do órgão de controle; a parte responsável, que elabora as informações, gere o objeto auditado ou responde a recomendações, conforme previsto na legislação; e os usuários previstos, como órgãos legislativos, de controle ou o público, para quem o relatório de auditoria é destinado.</p>	<p>O papel de auditor é exercido por aqueles aos quais foi formalmente atribuída a responsabilidade pela condução dos trabalhos de auditoria?</p>

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

8	Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade	NBASP 100/35-38	<p>Requisitos organizacionais 35. As EFS devem estabelecer e manter procedimentos apropriados para a ética e o controle de qualidade. Cada EFS deve estabelecer e manter procedimentos para a ética e o controle de qualidade no nível organizacional [..]</p> <p>Ética e Independência 36. Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes. Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor [...].</p> <p>Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais 37. Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria [...].</p> <p>Controle de qualidade 38. Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado.</p>	O Tribunal possui Código de Ética formalmente instituído e aplica políticas documentadas que asseguram ética e independência na condução das auditorias financeiras?
---	--	-----------------	--	--

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

10	Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade	NBASP 100/38 NBASP 2000/8-10	<p>Requisitos organizacionais Controle de qualidade 38. Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado.</p> <p>4. Controle de qualidade 8) Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as EFS devem atender aos requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 140 – Controle de Qualidade para as EFSs. 9) A NBASP 140 é a norma pertinente para o sistema de controle de qualidade das EFS, para auditorias realizadas de acordo com as NBASP. 10) As ISAs se baseiam na premissa de que a organização está sujeita às ISQM 1 ou a requisitos pelo menos igualmente exigentes. A NBASP 140 pretende servir ao mesmo propósito da ISQM 1, em relação ao mandato e as circunstâncias de cada EFS. Embora o propósito geral e os princípios-chave da NBASP 140 sejam consistentes com a ISQM 1, os requisitos da NBASP 140 não são idênticos aos das ISQM 1.</p>	O processo institucional de controle de qualidade aplica políticas e procedimentos adequados que asseguram consistência, supervisão, revisão técnica e suporte em assuntos complexos, em conformidade com a NBASP 140?
11	Requisitos Organizacionais e de Controle de Qualidade	NBASP 2000/8-10	<p>Controle de qualidade 8. Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as EFS devem atender aos requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 140 – Controle de Qualidade para as EFSs. 9. A NBASP 140 é a norma pertinente para o sistema de controle de qualidade das EFS, para auditorias realizadas de acordo com as NBASP.</p>	Existem procedimentos formais de controle de qualidade institucionalizados e aplicáveis durante a execução das auditorias financeiras, assegurando conformidade com padrões profissionais e gestão adequada dos riscos de qualidade?

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

12	Estrutura e Capacitação das Equipes	NBASP 100/39 NBASP 140	<p>Gestão de equipes de auditoria e habilidades 39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.</p>	Existe unidade organizacional ou equipe dedicada especificamente à auditoria financeira?
13	Estrutura e Capacitação das Equipes	NBASP 100/39 NBASP 140	<p>Gestão de equipes de auditoria e habilidades 39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.</p>	O Tribunal dispõe de plano de capacitação ou programas regulares de formação continuada voltados ao desenvolvimento de competências em auditoria financeira?

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

14	Estrutura e Capacitação das Equipes	NBASP 100/39 NBASP 140	<p>Gestão de equipes de auditoria e habilidades 39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.</p>	Na execução das auditorias financeiras, as equipes contam com suporte institucional estruturado (manuais, diretrizes operacionais, TI, especialistas), assegurando adequada aplicação das normas e qualidade dos trabalhos.
15	Planejamento e Execução das Auditorias	NBASP 100/48, 49	<p>Princípios relacionados ao processo de auditoria 48. Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. 49. Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria. As decisões do auditor sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. A escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.</p>	O Tribunal de Contas elabora e formaliza, anualmente, um plano global para definição das auditorias financeiras a serem realizadas, contemplando a seleção de entes, temas e áreas a serem auditados. O plano adota critérios objetivos fundamentados em indicadores de risco contábil-financeiro, considerando materialidade, riscos, relevância e capacidade institucional. Os critérios são revisados periodicamente?

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (continuação)

16	Planejamento e Execução das Auditorias	NBASP 100/48, 49 NBASP 200/13	<p>Princípios relacionados ao processo de auditoria 48.Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. 49.Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria. As decisões do auditor sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. A escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.</p> <p>13. Os princípios da NBASP 200 também são aplicáveis a auditorias de entidades do setor público que preparam informações financeiras (incluindo demonstrações contábeis individuais ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração contábil) para outras partes, como órgãos governamentais, do Poder Legislativo ou ainda outras partes com função fiscalizadora.</p>	O Tribunal realiza auditorias financeiras nas demonstrações contábeis constantes das prestações de contas?
17	Planejamento e Execução das Auditorias	NBASP 100/48, 49	<p>Princípios relacionados ao processo de auditoria 48.Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. 49.Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria. As decisões do auditor sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. A escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema.</p>	As auditorias realizadas são baseadas em risco e focam áreas com maior risco e relevância das demonstrações contábeis?

Quadro 8 - Requisitos Avaliativos da Conformidade dos Normativos do TCEES com as NBASP (conclusão)

18	Planejamento e Execução das Auditorias	NBASP 100/ 51	Princípios relacionados ao processo de auditoria 51.Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas. O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral.	O Tribunal disponibiliza no sítio oficial e/ou portal da transparência os relatórios finais de auditoria financeira?
----	---	---------------	---	--

Fonte: Elaborado pela autora com base em Instituto Rui Barbosa (2017a, 2017b, 2023a).

APÊNDICE B – REQUISITOS AVALIATIVOS DA CONFORMIDADE PRÁTICA DA AUDITORIA FINANCEIRA SEGUNDO AS NBASP

Introdução

Com o objetivo de avaliar o nível de conformidade das práticas adotadas pelo TCEES na execução da auditoria financeira em relação aos princípios fundamentais e requisitos estruturantes das NBASP, elaborou-se esse checklist de requisitos avaliativos voltado à prática operacional. Esse instrumento foi desenvolvido a partir da identificação dos dispositivos normativos das NBASP mais relevantes para a auditoria financeira, correlacionando-os com as fases do processo de auditoria — atividades de pré-auditoria, planejamento, execução, finalização e revisão, e relatório.

Cada requisito foi transformado em perguntas objetivas, possibilitando a aferição de evidências das práticas documentadas nos processos de auditoria do TCEES, confrontando registros e procedimentos com os padrões normativos aplicáveis.

Os requisitos foram organizados conforme as fases do processo de auditoria financeira, garantindo alinhamento metodológico e refletindo a lógica das NBASP. Para a mensuração da conformidade das práticas, utilizou-se uma escala ordinal do tipo Likert de três pontos: (1) não atende, (2) atende parcialmente e (3) atende integralmente, acrescida da opção “não se aplica” para requisitos não pertinentes ao contexto ou à prática observada.

O checklist apresentado no Apêndice B serviu como base para a coleta e análise das evidências empíricas, assegurando sistematização, transparência e comparabilidade dos resultados, permitindo identificar o grau de alinhamento das práticas do TCEES com as NBASP.

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continua)

Nº	Fase da auditoria	Dispositivo da NBASP	Descrição (trecho normativo)	Requisito Avaliado
1	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/1 e 8	1.O auditor financeiro do setor público trabalha em prol do interesse público ao realizar serviços de auditoria financeira. Isso envolve fornecer asseguração sobre a informação financeira preparada pelas autoridades ou entidades do setor público e sobre o uso e gestão que fazem dos recursos e ativos públicos. [...] a auditoria financeira constitui um elemento importante do processo de prestação de contas e responsabilização (accountability) das finanças públicas.	A auditoria teve como objetivo fornecer asseguração sobre as informações financeiras?
2	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/1 e 8		A auditoria subsidia processo de prestação de contas?
3	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/20	Objeto da auditoria financeira 20.O objeto de uma auditoria financeira são os dados contábeis relacionados a uma entidade, normalmente apresentados na forma de demonstrações contábeis (sendo estas últimas conhecidas como informação do objeto).	O objeto da auditoria foi corretamente identificado como as demonstrações contábeis (e elementos nelas reconhecidos, mensurados e apresentados) de uma entidade ou ente consolidado?
4	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/21 a 23	As três partes da auditoria financeira 21.A responsabilidade do auditor é planejar e executar a auditoria de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e o mandato da EFS, e comunicar os resultados. 22. A parte responsável é a responsável pela elaboração da informação do objeto e pelas transações subjacentes. 23. O “usuário” das demonstrações contábeis no setor público é primariamente o Poder Legislativo, que é o representante dos cidadãos (os usuários finais). [...]	A auditoria identifica os usuários previstos?
5	Atividades de Pré-auditoria			A auditoria identifica formalmente a parte responsável pela elaboração das demonstrações contábeis?
6	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/24	Critérios utilizados na auditoria financeira 24. Os critérios são as referências, medidas ou atributos com base nos quais o objeto é mensurado para se chegar a uma conclusão quanto aos objetivos da auditoria. Os critérios utilizados na auditoria de demonstrações contábeis geralmente se baseiam na estrutura de relatório financeiro usada pela parte responsável na sua elaboração.	Os critérios adotados estão adequados à auditoria financeira e considerada a estrutura de relatório financeiro aplicável ao setor público?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

7	Atividades de Pré-auditoria	<p>NBASP 100/29 a 33</p> <p>NBASP 200/25</p>	<p>Tipos de Trabalho</p> <p>29. Existem dois tipos de trabalho: - Nos trabalhos de certificação a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto, sobre a qual o auditor então obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão. Nos trabalhos de relatório direto (...).</p> <p>30. As auditorias financeiras são sempre trabalhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável (...).</p> <p>Confiança e asseguração na auditoria do setor público</p> <p>31. Os usuários previstos desejam ter segurança sobre a confiabilidade e relevância da informação que eles utilizam como base para a tomada de decisões. [...]. O nível de asseguração que pode ser fornecido aos usuários previstos deve ser comunicado de forma transparente. [...]</p> <p>33. A asseguração pode ser razoável ou 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[...]. 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.</p> <p>NBASP 200 - Trabalho de asseguração razoável</p> <p>25. As auditorias de demonstrações contábeis conduzidas de acordo com as NBASP são trabalhos de asseguração, que visam fornecer asseguração razoável. [...]</p>	<p>A auditoria foi conduzida como trabalho de asseguração (razoável ou limitada), com emissão do certificado correspondente?</p>
8	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/30	<p>Acordo sobre os termos do trabalho de auditoria</p> <p>30. Os termos de um trabalho de auditoria no setor público são geralmente definidos pela legislação. O auditor do setor público deve chegar a um entendimento comum com a administração ou com os responsáveis pela governança sobre seus respectivos papéis e responsabilidades para cada trabalho de auditoria, preferencialmente por escrito.</p>	<p>Há termo formal acordado com a entidade, especificando papéis, responsabilidades e objetivos da auditoria?</p>

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

9	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/28 NBASP 2000/6 e 7	<p>Princípios de Auditoria Financeira 28. Os princípios gerais da auditoria do setor público são estabelecidos na NBASP 100 e em normas sobre ética, controle de qualidade e responsabilidades gerais de um auditor em uma auditoria de demonstrações contábeis. Eles abrangem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ética e independência; • comportamento profissional, devido zelo e ceticismo; • controle de qualidade; • gestão de equipes de auditoria e habilidades; • risco de auditoria; • materialidade; • documentação; • relatório e monitoramento; e • comunicação. <p>NBASP 2000 - Ética 6. Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as EFS devem cumprir os requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 130 – Código de Ética. 7. A NBASP 130 é o Código de Ética pertinente para as auditorias conduzidas de acordo com as NBASP[...].</p>	Os membros da equipe de auditoria atuaram em conformidade com os requisitos éticos (integridade, objetividade, julgamento profissional e ceticismo), havendo documentação formal do cumprimento dessas exigências?
10	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 200/28 NBASP 2000/6 e 7	<p>Princípios de Auditoria Financeira 28. Os princípios gerais da auditoria do setor público são estabelecidos na NBASP 100 e em normas sobre ética, controle de qualidade e responsabilidades gerais de um auditor em uma auditoria de demonstrações contábeis. Eles abrangem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ética e independência; • comportamento profissional, devido zelo e ceticismo; • controle de qualidade; • gestão de equipes de auditoria e habilidades; • risco de auditoria; • materialidade; • documentação; • relatório e monitoramento; e • comunicação. <p>NBASP 2000 - Ética 6. Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as EFS devem cumprir os requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 130 – Código de Ética. 7. A NBASP 130 é o Código de Ética pertinente para as auditorias conduzidas de acordo com as NBASP[...].</p>	Os membros da equipe de auditoria demonstram de forma coletiva, conhecimento técnico e prático compatíveis com a complexidade do trabalho de auditoria financeira, estando documentadas a avaliação das competências?
11	Atividades de Pré-auditoria	NBASP 100/43	<p>Comunicação 43. Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho[...]</p>	A comunicação com a entidade auditada foi estabelecida de forma contínua e eficaz ao longo do processo, há registro de documentação formal das comunicações realizadas?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

12	Planejamento	NBASP 200/31 e 32 NBASP 100/48	<p>NBASP 200- Planejamento</p> <p>31.O auditor deve planejar a auditoria para assegurar que ela seja conduzida de maneira eficiente e eficaz, determinando o escopo, a época e a abordagem, bem como as etapas práticas a serem seguidas.</p> <p>32.Um planejamento detalhado é essencial para uma auditoria eficiente e eficaz. A natureza e a extensão do planejamento necessário dependerão de se tratar da primeira auditoria da entidade ou de uma auditoria recorrente, do tamanho e da complexidade da entidade, bem como da experiência anterior dos membros da equipe com a entidade. O planejamento deve ser atualizado à medida em que o trabalho avança, a fim de levar em conta questões ou eventos inesperados, que afetem a avaliação de riscos ou a implementação de respostas aos riscos de auditoria.</p> <p>NBASP 100- Gestão de equipes de auditoria e habilidades</p>	Foi elaborada e documentada uma estratégia geral de auditoria que inclua o alcance, a época e o direcionamento da auditoria, bem como um plano de auditoria?
13	Planejamento	NBASP 200/31 e 32 NBASP 100/48	<p>39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.[...] As auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis dentro da EFS. Em tais casos, especialistas podem ser usados para fornecer conhecimento, para realizar tarefas específicas ou para outros propósitos.</p>	A auditoria adota abordagem baseada em risco com a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante?
14	Planejamento	NBASP 200/31 e 32 NBASP 100/48	<p>39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.[...] As auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis dentro da EFS. Em tais casos, especialistas podem ser usados para fornecer conhecimento, para realizar tarefas específicas ou para outros propósitos.</p>	A equipe de auditoria avaliou a necessidade de recorrer a especialistas internos ou externos , considerando a natureza e a complexidade das informações financeiras auditadas?
15	Planejamento	NBASP 200/31 e 32 NBASP 100/48		A equipe de auditoria avaliou considerar o trabalho do controle interno da entidade como parte das evidências de auditoria, quando apropriado, avaliando sua relevância e confiabilidade?
16	Planejamento	NBASP 200/36 NBASP 100/45	<p>Entendimento da entidade auditada</p> <p>36.O auditor deve obter um entendimento suficiente da entidade auditada e do ambiente no qual ela opera, da estrutura de relatório financeiro aplicável e do sistema de controle interno da entidade, a fim de identificar e avaliar os riscos de distorção relevante [...].</p> <p>45. Os auditores devem obter um entendimento da natureza da entidade ou do programa a ser auditado.</p>	A equipe de auditoria obteve entendimento da entidade auditada, incluindo seu ambiente de controle interno?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

22	Planejamento	NBASP 200/44 e 45	<p>Considerações sobre fraude</p> <p>44. Como parte da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, o auditor deve considerar se as distorções relevantes podem surgir devido a fraude e, assim, responder de forma apropriada a esses riscos.</p> <p>45. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraudes é da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. O auditor é responsável por fornecer asseguração razoável sobre se as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes. Distorções relevantes podem surgir de erro ou fraude [...]. O auditor deve considerar levar quaisquer casos de fraude ou suspeita de fraude identificados durante a auditoria às autoridades competentes.</p>	A equipe de auditoria identificou e avaliou os riscos de distorções relevantes decorrentes de fraudes nas demonstrações financeiras e adotou, quando necessário, medidas formais cabíveis para garantir a resposta institucional adequada no âmbito do Tribunal de Contas?
23	Planejamento	NBASP 200/49 e 50	<p>Considerações de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis</p> <p>49. O auditor deve identificar os riscos de distorção relevante devido a não conformidade com leis e regulamentos e responder apropriadamente.</p> <p>50. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente à conformidade com as disposições de leis e regulamentos que tenham efeito direto na determinação de valores e divulgações relevantes das demonstrações contábeis. O auditor deve, ainda, realizar procedimentos de auditoria para ajudar a identificar casos de não conformidade com outras leis e regulamentos que indiretamente possam ter um efeito relevante nas demonstrações contábeis. [...]</p>	Houve identificação e resposta a riscos decorrentes de não conformidade com leis e regulamentos com impacto direto e indireto nas demonstrações contábeis (transações subjacentes)?
24	Planejamento	NBASP 200/41 a 43	<p>Resposta aos riscos avaliados</p> <p>41. O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relativamente aos riscos avaliados de distorção relevante, concebendo e implementando respostas adequadas a esses riscos. Quanto maior for o risco, mais extensos tendem a ser os procedimentos de auditoria exigidos, e mais persuasiva deve ser a evidência.</p>	Existem registros documentados das respostas gerais planejadas para os riscos identificados no nível das demonstrações contábeis?
25	Planejamento	NBASP 200/41 a 43	<p>42. O auditor deve definir e implementar respostas gerais para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis, bem como procedimentos adicionais de auditoria cuja natureza, época e extensão levem em conta os riscos de distorção relevante no nível das afirmações. Tais procedimentos de auditoria incluem testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e/ou testes de detalhes).</p>	As respostas aos riscos avaliados foram devidamente planejadas e documentadas e estão alinhados à avaliação dos riscos de distorção relevante e à efetividade esperada dos controles internos no nível das afirmações?
26	Planejamento	NBASP 200/41 a 43	<p>43. Caso os controles sejam eficazes, o auditor deve considerar testá-los. Se o teste demonstrar que os controles estão operando de forma eficaz, isso poderá reduzir a quantidade de testes substantivos necessários para responder ao risco identificado [...]</p>	Foram planejados testes de controle para avaliar a efetividade operacional dos controles?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

27	Execução	NBASP 100/42	<p>Documentação</p> <p>42. 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 documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.</p>	Há registro de que os procedimentos planejados foram executados e documentados em papéis de trabalho de forma clara organizada e rastreável a fim de permitir sua reexecução por outro auditor experiente?
28	Execução	NBASP 100/42		Nos casos em que procedimentos de auditoria planejados não foram executados, a justificativa está documentada nos papéis de trabalho, com a devida aprovação do supervisor da auditoria?
29	Execução	NBASP 200/54 e 55	<p>Evidência de auditoria</p> <p>54. O auditor deve planejar e executar procedimentos de auditoria a fim de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (em termos quantitativos e qualitativos) para formar uma base para as conclusões e a sua opinião de auditoria.</p>	A documentação de evidência foi adequadamente registrada e contextualizada?
30	Execução	NBASP 200/54 e 55	<p>55. A quantidade de evidência de auditoria necessária para fundamentar a conclusão depende da avaliação do auditor faz dos riscos de distorção e também da qualidade dessa evidência. A qualidade da evidência de auditoria refere-se à sua relevância e confiabilidade. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte, natureza e as circunstâncias em que é obtida.</p>	Há registro de avaliação de que as evidências obtidas foram suficientes (em quantidade) e apropriadas (em qualidade) para sustentar as conclusões?
31	Finalização e Revisão	NBASP 100/43	<p>Comunicação</p> <p>43. Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho[...]</p>	A entidade auditada teve oportunidade formal para comentar as distorções, conclusões e recomendações da auditoria, bem como corrigir erros e documentar as modificações feitas ou não, antes da emissão do relatório final?
32	Finalização e Revisão	NBASP 200/56 e 57	<p>Avaliação de distorções</p> <p>56. O auditor deve registrar as distorções identificadas durante a auditoria, levando-as à atenção da administração ou aos responsáveis pela governança. O auditor deve avaliar se as distorções significam que trabalho adicional de auditoria é requerido, bem como seu impacto nas demonstrações contábeis caso não sejam corrigidas.</p>	As distorções não corrigidas foram avaliadas individualmente e em conjunto para determinar a relevância?
33	Finalização e Revisão	NBASP 200/56 e 57	<p>57. O auditor deve avaliar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto, para determinar qual efeito elas podem ter na opinião de auditoria.</p>	Os comentários da entidade auditada em relação a distorções foram analisados e documentados?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

34	Finalização e Revisão	NBASP 2000/8 a 10	<p>Controle de qualidade</p> <p>8. Ao realizar uma auditoria financeira de acordo com as NBASP, as EFS devem atender aos requisitos organizacionais das NBASP, incluindo a NBASP 140 – Controle de Qualidade para as EFSs.</p> <p>9. A NBASP 140 é a norma pertinente para o sistema de controle de qualidade das EFS, para auditorias realizadas de acordo com as NBASP.</p>	Durante a auditoria, foram adotados procedimentos de gestão da qualidade no nível do trabalho, incluindo supervisão, revisão técnica documentada das etapas críticas, decisões baseadas em julgamento profissional e verificação da conformidade com as políticas internas de qualidade (incluindo consultas em assuntos complexos), conforme os requisitos de controle de qualidade estabelecidos pelas NBASP?
35	Finalização e Revisão	NBASP 100/42	<p>Documentação</p> <p>42. 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 documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.</p>	A documentação inclui plano e estratégia de auditoria, com detalhamento dos procedimentos a serem executados, baseados nos riscos avaliados e verifica se os procedimentos responde aos riscos?
36	Finalização e Revisão	NBASP 100/42	<p>A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.</p>	O planejamento e a execução da auditoria focaram nas áreas de maior risco e materialidade, conforme avaliação prévia?
37	Finalização e Revisão	NBASP 100/42	<p>A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.</p>	O planejamento da auditoria — incluindo a materialidade, a avaliação de riscos e os procedimentos adicionais — foi revisado e atualizado, com as devidas justificativas documentadas, sempre que novas informações surgiram durante a execução dos trabalhos?
38	Finalização e Revisão	NBASP 200/58 a 60 e 65	<p>Formação de opinião e relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis</p> <p>58. Com base na evidência de auditoria, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, e se estão livres de distorções relevantes.</p> <p>59. Para formar uma opinião, o auditor deve primeiramente concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes.</p> <p>60. O auditor deve expressar uma opinião não modificada caso a evidência de auditoria revele que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.</p>	Para formar a opinião as evidências foram avaliadas para verificar se é suficiente e apropriada para concluir se as demonstrações contábeis como um todo estão ou não livres de distorções relevantes?
39	Finalização e Revisão	NBASP 200/58 a 60 e 65	<p>60. O auditor deve expressar uma opinião não modificada caso a evidência de auditoria revele que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.</p>	A avaliação das distorções é comparada à materialidade definida, para sustentar a opinião sobre as demonstrações contábeis?
40	Finalização e Revisão	NBASP 200/58 a 60 e 65	<p>65. A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende: Da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes ou, no caso em que não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorções relevantes; e Do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.</p>	A avaliação de risco é considerada para as conclusões, após a coleta de evidências?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

41	Finalização e Revisão	NBASP 200/46 a 48	<p>Considerações sobre continuidade operacional</p> <p>46.O auditor deve considerar e concluir se existem eventos ou condições que representam uma incerteza significativa sobre a intenção e a capacidade de a entidade auditada continuar em operação.</p> <p>47.A continuidade operacional de uma entidade auditada é um princípio fundamental com impacto na elaboração das demonstrações contábeis, visto que afeta a base contábil que deve ser usada, principalmente o valor contábil de ativos e passivos.</p> <p>48.O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir sobre o uso, pela administração, da premissa de continuidade operacional ao elaborar as demonstrações contábeis, e relatar o quando necessário.</p>	O auditor obteve evidência apropriada e suficiente para concluir sobre o uso adequado, pela administração, da premissa de continuidade operacional ao elaborar as demonstrações contábeis?
42	Finalização e Revisão	NBASP 200/68 e 69	<p>Consideração de eventos subsequentes</p> <p>68.O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente de que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório do auditor, e que requeiram ajustes ou divulgações nas demonstrações contábeis, foram identificados e devidamente refletidos nas demonstrações contábeis.</p> <p>69.O auditor deve também responder apropriadamente aos fatos que se tornaram conhecidos após a data do relatório do auditor e que, se fossem conhecidos naquela data, poderiam tê-lo levado a alterar o seu relatório.</p>	O auditor obteve evidência apropriada e suficiente para assegurar que todos os eventos ocorridos entre a data das demonstrações contábeis e a data do relatório que requerem ajustes ou divulgações foram identificados e adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis?
43	Finalização e Revisão	NBASP 200/70 a 72	<p>Informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas</p> <p>70.O auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se qualquer informação comparativa incluída nas demonstrações contábeis foi apresentada, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas da estrutura de relatório financeiro aplicável e relatar de acordo com as responsabilidades de relatório do auditor.</p>	A auditoria verificou se as informações comparativas estão em conformidade com a estrutura de relatório financeiro?
44	Finalização e Revisão	NBASP 200/70 a 72	<p>71.Informações comparativas compreendem valores e outras divulgações incluídas nas demonstrações contábeis referentes a um ou mais períodos anteriores.[...] .</p> <p>72.O auditor deve avaliar se a informação comparativa corresponde aos valores e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se estes foram retificados. O auditor deve, também, avaliar se as políticas contábeis refletidas nas informações comparativas são consistentes com aquelas aplicadas no período corrente ou, no caso de mudanças nas políticas contábeis, se tais mudanças foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.</p>	Houve verificação de que as políticas contábeis são consistentes entre os períodos e, em caso de mudanças, foram devidamente apresentadas e divulgadas e ainda, os valores correspondem aos períodos anteriores ou foram retificados?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

45	Finalização e Revisão	NBASP 200/74 a 77	<p>As responsabilidades do auditor em relação a outras informações em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas</p> <p>74.O auditor deve ler todas as outras informações constantes do relatório anual da entidade e considerar se existem quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de fatos em relação às demonstrações contábeis ou com o conhecimento obtido pelo auditor durante a auditoria. Se, ao considerar as outras informações, o auditor identificar inconsistência ou distorção relevante dos fatos, o auditor deve determinar se as demonstrações contábeis auditadas ou as outras informações precisam ser revisadas.</p> <p>75.Outras informações referem-se a informações financeiras ou não-financeiras (que não sejam as demonstrações contábeis ou o relatório do auditor sobre elas) incluídas no relatório anual da entidade. [...].</p> <p>76.No caso de inconsistência relevante, a ação que o auditor pode tomar pode incluir modificar a sua opinião, reter o seu relatório, retirar-se do trabalho de auditoria (nos raros casos nos quais isso é possível no âmbito do setor público), notificar os responsáveis pela governança ou incluindo um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor.</p> <p>77.Caso o auditor identifique uma inconsistência relevante que a administração da entidade auditada se recuse a corrigir, o auditor deve notificar os responsáveis pela governança [...].</p>	<p>O auditor leu todas as outras informações contidas no relatório anual da entidade e avaliou se havia inconsistências relevantes em relação as demonstrações contábeis ou o conhecimento obtido durante a auditoria, e, quando identificadas e não corrigidas pela administração, adotou as providências cabíveis conforme previsto nas NBASP (como comunicação à governança, modificação da opinião, inclusão de parágrafo de 'Outros Assuntos')?</p>
46	Finalização e Revisão	NBASP 200/78 e 79	<p>Considerações relevantes para auditorias de demonstrações contábeis consolidadas</p> <p>78.Os auditores incumbidos de auditar demonstrações contábeis consolidadas devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a confiabilidade da informação financeira dos componentes e do processo de consolidação, a fim de expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis consolidadas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo a estrutura de relatório financeiro aplicável.</p> <p>79. Esses princípios aplicam-se a todas as auditorias de demonstrações contábeis consolidadas do setor público. Nas situações em que o auditor estiver incumbido de auditar demonstrações contábeis consolidadas [...].</p>	<p>A auditoria realizada nas demonstrações consolidadas é considerada auditoria de grupo, conduzida de acordo com a NBC TASP 600 (Considerações especiais – auditorias de demonstrações contábeis de grupos, incluindo o trabalho dos auditores dos componentes)?</p>

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (continuação)

47	Relatório	NBASP 200/61 e 62 NBASP 100/51	Formação de opinião e relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis 61. Se o auditor concluir que, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes, ou caso não seja possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis como um todo estão ou não livres de distorções relevantes, o auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor, de acordo com a seção “Modificação de opinião no relatório do auditor”, a seguir. 62. Adicionalmente à opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a relatar observações e achados que não afetaram a sua opinião, e quaisquer recomendações feitas como resultado deles. Esses elementos devem ser claramente diferenciados da opinião.	O relatório de auditoria financeira foi elaborado de forma clara, precisa, completa e objetiva, contendo todas as seções obrigatórias conforme NBASP?
48	Relatório	NBASP 200/61 e 62 NBASP 100/51	62. Adicionalmente à opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a relatar observações e achados que não afetaram a sua opinião, e quaisquer recomendações feitas como resultado deles. Esses elementos devem ser claramente diferenciados da opinião.	O relatório registra a análise dos comentários de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas?
49	Relatório	NBASP 200/61 e 62 NBASP 100/51	NBASP 100 - Relatório de auditoria 51. Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas.	As observações e achados que não afetaram a opinião foram incluídos em seção separada no relatório?
50	Relatório	NBASP 200/61 e 62 NBASP 100/51	O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. [...] Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto.	O relatório registra as limitações ou dificuldades enfrentadas na auditoria?
51	Relatório	NBASP 200/66 e 67	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor 66. Se o auditor considera necessário chamar a atenção do usuário para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que é fundamental para a compreensão das demonstrações, desde que tenha obtido evidência apropriada e suficiente de que não houve distorção relevante sobre o assunto nas demonstrações contábeis, o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório. 67. Se o auditor considera necessário comunicar um assunto, além daqueles apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, que, no seu julgamento, é relevante para o entendimento dos usuários sobre a auditoria e as responsabilidades do auditor, bem como sobre o seu relatório, o auditor deverá fazê-lo em um parágrafo com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado, contanto que não seja proibido por lei ou regulamento.	Foi documentada a avaliação e a justificativa para a inclusão de parágrafo de ênfase no relatório, destacando assunto relevante das demonstrações contábeis que, embora não contenha distorção relevante, é fundamental para sua adequada compreensão?
52	Relatório	NBASP 200/66 e 67		Há registro de que a necessidade de inclusão de parágrafo de “Outros assuntos” foi avaliada e justificada para comunicar informações relevantes não incluídas nas demonstrações contábeis, mas que contribuem para a compreensão do relatório de auditoria?

Quadro 9 – Requisitos Avaliativos da conformidade prática da auditoria financeira segundo as NBASP (conclusão)

53	Relatório	NBASP 100/8	<p>Declaração das Normas Aplicadas na condução da auditoria</p> <p>As EFS devem declarar quais normas elas aplicam na execução de suas auditorias, e essa declaração deve ser acessível para os usuários dos seus relatórios. Quando as normas forem baseadas em várias fontes em conjunto, isso também deve ser declarado. As EFS são encorajadas a tornar essas declarações parte de seus relatórios de auditoria, entretanto, formas mais gerais de comunicação podem ser usadas.</p>	O relatório informa claramente a referência as normas aplicadas na condução da auditoria?
54	Relatório	NBASP 100/33	<p>Tipos de Trabalho</p> <p>33. A asseguarção pode ser razoável ou limitada. A asseguarção 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[...].</p> <p>Ao fornecer uma asseguarção 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.</p>	O relatório de auditoria comunica de forma clara e transparente o nível de asseguarção (razoável ou limitada) fornecido, considerando os procedimentos realizados e as limitações inerentes à auditoria?
		NBASP 200/25	NBASP 200 - Trabalho de asseguarção razoável 25. As auditorias de demonstrações contábeis conduzidas de acordo com as NBASP são trabalhos de asseguarção, que visam fornecer asseguarção razoável. [...]	
55	Relatório	NBASP 200/63 a 65	<p>Modificações de opinião no relatório do auditor</p> <p>63.O auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor quando concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo contêm distorções relevantes ou, ainda, se o auditor foi impossibilitado de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir.</p> <p>64.Os auditores podem emitir três tipos de opinião modificada:[...]</p> <p>65.A decisão sobre qual tipo de opinião modificada é apropriada depende:</p> <p>Da natureza do assunto que deu origem à modificação – ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes ou, no caso em que não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorções relevantes; e</p> <p>Do julgamento do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis.</p>	A opinião expressa no relatório está adequadamente fundamentada na natureza da distorção e na avaliação do grau de generalização de seus efeitos sobre as demonstrações contábeis?

Fonte: Elaborado pela autora, com base em Instituto Rui Barbosa (2017a, 2017b, 2023a).

ANEXO A – AUTORIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO PARA ACESSO AOS DADOS NECESSÁRIOS À REALIZAÇÃO DA PESQUISA



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Conferência em www.tcees.tc.br
Identificador: FC8E1-1956F-9D4EA



Decisão em Protocolo 00035/2025-1

Protocolo: 02868/2025-1
Assunto: Solicitação / Remessa de informações
Criação: 12/02/2025 18:14
Origem: GAP - Gabinete da Presidência
Interessado(s): MARIZA DE SOUZA MACEDO

I - RELATÓRIO

Trata o protocolo TC 2868/2025-1 de requerimento formulado pela auditora de controle externo desta Corte, Mariza de Souza Macedo – matrícula 203.535, pretendendo autorização de acesso aos documentos e deliberações constantes dos processos de controle externo para viabilizar a realização de pesquisa para dissertação do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP) da Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Ademais, informa a Interessada que *"não serão utilizados dados de caráter sigilosos, mas tão somente o conjunto de informações estritamente técnicas consignadas nas peças elaboradas pelos auditores de controle externo, e nos acórdãos e pareceres prévios proferidos pelo Corpo Deliberativo do Tribunal, como meio de facilitar o acesso aos dados, respeitando os preceitos da Lei de Acesso à Informação e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais"*, conforme se depreende da Petição Inicial 254/2025-9 (peça 01).

II - FUNDAMENTO.



+55 27 3334-9300



www.tcees.tc.br



@tceespiritosanto



Rua José de Alexandre Basir, 157 - Enseada do Sua - Vitória - ES | CEP: 23050-913

Inicialmente, cumpre registrar que compete privativamente ao presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo dirigir o Tribunal e seus serviços auxiliares bem como desempenhar outras atribuições relacionadas ao exercício das funções administrativas e praticar os atos de administração financeira, orçamentária e patrimonial, conforme consta do artigo 13, incisos I, IV, VIII, IX e XX, da Lei Complementar Estadual 621, de 8 de março de 2012 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo).

Ademais, cumpre registrar que muito embora, em regra, os processos de controle externo sejam públicos e que atualmente todos os processos de controle externo do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo estejam no formato digital, alguns deles decorrem do processo de digitalização e que pode causar maior trabalho na pesquisa e localização de peças específicas, em especial naqueles processos mais volumosos.

Há, ainda, situações específicas que por questões processuais (processos ainda em fase de instrução) ou por atendimento às disposições Constitucionais (intimidade, imagem etc.) ou legais, alguns documentos podem ter informações pessoais, sensíveis e reservadas, fazendo com que não estejam disponíveis para consulta e acesso público, devendo ter o tratamento adequado ao disposto na Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011) e na Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.709/2018).

Neste contexto, ainda que a Requerente seja auditora de controle externo desta Corte e já tenha acesso aos documentos inseridos nos processos de controle externo, tenho que as informações coletadas devem ser utilizadas exclusivamente para a finalidade proposta e com a observância estrita dos preceitos da Lei de Acesso à Informação e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.

Saliento, ainda, precedente neste sentido conforme Decisão em Protocolo 17/2022-8, proferida no Protocolo TC 1758/2022-8.

III DECISÃO

Por todo o exposto, com fundamento no artigo 13 incisos I, IV, VIII, IX e XX da Lei Complementar nº 621/2012 (Lei Orgânica do TCEES), **DEFIRO** o pedido com a advertência de que a Interessada deverá utilizar as informações coletadas exclusivamente para a finalidade informada e com a estrita observância dos preceitos da Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011) e da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei nº 13.709/2018).

Determino a remessa do protocolo para a Secretaria Geral de Controle Externo (SEGEX) para ciência e comunicação a Requerente.

Após, archive-se.

Em 12 de fevereiro de 2025.

DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

Conselheiro Presidente



+55 27 3334-7100



www.tcees.tc.br



@tceespiritosanto



Rua José de Alexandre Baair, 157 - Enseada do Sua | Vitória - ES | CEP: 23050-913