



EIXO 2 – COMPETÊNCIAS E HABILIDADES DO AUDITOR DO FUTURO

TRILHAS DE AUDITORIA PARA CERTIFICAÇÃO DE CONTAS: UMA ABORDAGEM SEGURA E EFICIENTE

Alexandre Andrade Pires

Graduado em Engenharia de Telecomunicações pelo Instituto Militar de Engenharia, e possui Mestrado e Doutorado em Engenharia Eletrônica pela Coppe-UFRJ. Foi servidor da Controladoria-Geral da União, atuando na produção de informações estratégicas e de trilhas de auditoria. Ocupou ainda o cargo de Assessor Especial de Controle Interno no Ministério da Justiça. É Analista Legislativo da Câmara dos Deputados desde 2014, e chefia atualmente o Núcleo de Auditoria em Tecnologia da Informação da Secretaria de Controle Interno.

Emerson de Melo Moreira

Graduado em Processamento de Dados e em Engenharia Civil, além de MBA em Gestão de Projetos. Atuou como consultor no desenvolvimento de softwares para empresas da área financeira e órgãos públicos. Foi Auditor de Tecnologia da Informação da Controladoria-Geral da União (CGU) por 11 anos. Desde 2017, exerce atividades na Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, onde desenvolve trilhas de auditoria aplicadas aos diversos processos de trabalho da instituição. Também ministra cursos nas seguintes áreas de atuação: Análise de Dados, Segurança da Informação e Auditoria de TI.

Lília Ribeiro Fernandes

Graduação em Direito pela Universidade Federal do Ceará, especialização em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Estadual Vale do Acaraú e Mestrado Profissional em Poder Legislativo pelo Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados. É Consultora Legislativa da Câmara dos Deputados (CD). Atualmente exerce a função de Secretária de Controle Interno da CD. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito e Processo do Trabalho e em Direito Administrativo, e na área de Auditoria Interna.

RESUMO

No ano de 2020, o Tribunal de Contas da União instituiu um novo modelo de prestação de contas para a Administração Pública Federal, atribuindo às auditorias internas de cada órgão a responsabilidade de certificar as contas apresentadas pela gestão. Posteriormente, foi estabelecida a obrigatoriedade de convergência integral desse processo de certificação às normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria do setor público até 2026, o que pressupõe a realização de trabalho com nível de asseguuração razoável. Frente a isso, as auditorias internas precisam lidar com os desafios de adaptar-se à



metodologia de auditoria financeira e de enfrentar o aumento significativo do volume de trabalho, necessário para alcançar o referido nível de asseguração. Nesse cenário, as trilhas de auditoria despontam como uma solução estratégica para otimizar a certificação de contas. O presente artigo apresenta conceitos, métodos e benefícios das trilhas, propõe uma abordagem híbrida, combinando trilhas e amostragem, e fornece recomendações para a implementação. Além disso, é proposta uma forma de compatibilizar o uso das trilhas com os conceitos da auditoria financeira, em especial os níveis de asseguração requeridos e os limiares de materialidade aplicáveis.

Palavras-chave: trilhas de auditoria; auditoria interna; certificação de contas; materialidade; abordagem híbrida.

1 INTRODUÇÃO

Desde o advento da Instrução Normativa (IN) nº 84/2020, do Tribunal de Contas da União (TCU), e da Decisão Normativa (DN) TCU nº 198/2022, as auditorias internas da Administração Pública Federal (APF) têm enfrentado novos desafios diante da responsabilidade de certificação das contas dos gestores que lhes foi atribuída. A necessidade de convergência integral às normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria do setor público até 2026, atingindo o nível de asseguração razoável, tem demandado maior planejamento, otimização de recursos, robustez técnica e profundidade metodológica.

Diante dessa realidade, o uso de tecnologias aplicadas à auditoria financeira desponta como solução estratégica para aumentar a eficiência e a efetividade dos trabalhos. Entre essas inovações, destacam-se as trilhas de auditoria, que permitem testar de forma automatizada, escalável e padronizada todo o universo de transações. Este artigo apresenta o conceito e o papel das trilhas, explora sua integração com a amostragem em uma abordagem híbrida, e apresenta diretrizes de organização e sustentabilidade para esse processo. Tais estratégias podem apoiar a adaptação das auditorias internas ao novo modelo normativo.

Os conceitos e metodologias discutidos neste artigo são baseados na experiência prática da Secretaria de Controle Interno (Secin) da Câmara dos Deputados (CD), que, desde 2022, tem aplicado trilhas de auditoria de forma intensiva para apoiar a certificação das contas. Essa prática tem permitido não



apenas aderência aos novos normativos, mas também a ampliação da cobertura dos testes, redução do risco de auditoria e *insights* para o aprimoramento dos controles internos.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO E DESAFIOS

O novo modelo de prestação de contas inaugurado pela IN TCU nº 84/2020 passou a exigir, entre outras informações e requisitos, a apresentação das demonstrações contábeis aplicáveis com a correspondente certificação de contas realizada pela auditoria interna da unidade prestadora de contas mediante auditoria integrada financeira e de conformidade. Esse redesenho normativo inseriu as auditorias internas em papel ainda mais estratégico, uma vez que seus relatórios subsidiam diretamente a certificação e, em última instância, o julgamento das contas pelo TCU.

A DN TCU nº 198/2022, por sua vez, reforçou essa diretriz ao estabelecer a obrigatoriedade de adoção integral das normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria do setor público até o exercício de 2026, o que pressupõe a realização de trabalho com nível de asseguuração razoável. Em outras palavras, as auditorias internas devem alinhar-se às práticas consolidadas nacional e internacionalmente, como as ISSAI e as NBC TASP, observando critérios de materialidade, planejamento de auditoria baseado em risco e emissão de opiniões em conformidade com padrões técnicos de alta exigência. A convergência normativa, portanto, eleva substancialmente o patamar de rigor técnico e metodológico esperado das auditorias internas.

Nesse novo cenário, uma das maiores dificuldades enfrentadas pelas unidades de auditoria interna refere-se à aplicação dos testes necessários para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes que sustentem uma opinião de asseguuração razoável. A necessidade de execução de procedimentos adicionais, como testes extensivos de controles, saldos e transações, demanda não apenas domínio metodológico, mas também recursos humanos e tecnológicos que nem sempre estão disponíveis. Observa-se, portanto, um



aumento expressivo no volume de trabalho das unidades de auditoria interna, que agora precisam planejar, executar e documentar uma gama maior de procedimentos, em conformidade com o detalhamento requerido pelos padrões nacionais e internacionais. Esse acréscimo de atividades tem pressionado equipes já sobrecarregadas, dificultando o cumprimento dos prazos normativos e a entrega de produtos com a qualidade desejada.

Diante desse quadro, torna-se evidente a necessidade de adoção de soluções inovadoras capazes de conferir eficiência ao processo de obtenção de evidências e de apoiar a adaptação das auditorias internas ao novo modelo regulatório.

3 TRILHAS DE AUDITORIA

As trilhas de auditoria consistem em ferramentas baseadas em tecnologia da informação que permitem a execução de testes automatizados sobre todo o universo de transações registradas nos sistemas corporativos, em substituição ou complemento às técnicas tradicionais de amostragem. Ao ampliar a cobertura das verificações, podem reduzir substancialmente o risco de auditoria (evitando ou reduzindo o risco de amostragem) e oferecer ganhos expressivos de eficiência. Uma vez elaboradas para a auditoria de determinado ano, as trilhas podem ser reaplicadas nos exercícios seguintes, liberando os recursos da auditoria interna para ampliar o escopo da certificação, ou mesmo executar ações de controle eletivas, por exemplo.

Além da detecção de potenciais inconformidades, as trilhas propiciam a identificação de casos atípicos que demandem revisão dos controles internos e a disponibilização de informações estruturadas para subsidiar a gestão no aprimoramento contínuo dos processos. Tais benefícios tornam-se especialmente relevantes em cenários de escassez de recursos e alta complexidade dos objetos auditados.

O desenvolvimento de uma trilha de auditoria envolve um processo estruturado, iniciado pela definição da área de negócio a ser auditada e pelo diálogo com a



área de tecnologia da informação, responsável pelos sistemas e bases de dados que dão suporte às operações. Em seguida, elabora-se um documento que formaliza os critérios, regras e parâmetros da verificação a ser realizada. A trilha passa, então, por um refinamento iterativo, no qual regras de negócio são testadas e ajustadas para aumentar a precisão da identificação de casos atípicos. Esse processo, contudo, deve ser limitado, de modo a equilibrar custo e benefício dos esforços empreendidos.

A adoção de critérios de materialidade no desenho das trilhas permite uma convergência natural com os referenciais da auditoria financeira. Na etapa de planejamento, são usualmente definidos como parâmetros: a Materialidade Global (MG), fixada em 2% do referencial relevante; a Materialidade para Execução (ME), geralmente correspondente a 50% da MG; e o Limiar para Acumulação de Distorções (LAD), estabelecido em 5% da MG. A partir desses critérios, a trilha pode ser refinada, por exemplo, até que os casos atípicos detectados apresentem materialidade igual ou inferior ao LAD. Com isso, mesmo que todos os casos atípicos fossem distorções efetivas, ainda assim esse montante poderia ser considerado como trivial, não impactando sequer em acumulação dessas potenciais distorções. A partir desse ponto, não seria mais necessário realizar refinamento adicional da trilha, ao menos do ponto de vista do objetivo de certificação.

Alternativamente, dependendo do julgamento profissional sobre o risco das transações sob análise, poderia ser utilizado como limiar, ao invés do LAD, a materialidade alocada à conta ou ciclo contábil objeto da trilha. Assim, os casos atípicos poderiam ser enquadrados como distorção tolerável, não impactando a opinião da equipe de auditoria. Dessa forma, a técnica permite alinhar o esforço de auditoria automatizada às métricas aceitas internacionalmente para emissão de opiniões em nível razoável de asseguuração.

Esse mecanismo é particularmente relevante diante da impossibilidade prática de replicar, nas trilhas de auditoria, todas as regras de negócio embutidas nos sistemas transacionais. Esses sistemas foram concebidos e aperfeiçoados ao longo de anos por especialistas, contemplando uma miríade de casos de uso



que demandariam investimento proibitivo para serem integralmente incorporados às trilhas. A solução é limitar o refinamento até os limiares de materialidade, garantindo que as trilhas maximizem a eficiência da auditoria ao mesmo tempo em que mantêm a efetividade necessária para suportar a certificação das contas públicas. Assim, a utilização de trilhas de auditoria se mostra um instrumento estratégico para viabilizar a convergência às normas internacionais de auditoria no setor público brasileiro.

4 ABORDAGEM HÍBRIDA: TRILHAS E AMOSTRAGEM

Embora as trilhas de auditoria ofereçam, via de regra, cobertura integral sobre o universo de transações, seu uso isolado pode não ser suficiente para gerar pleno entendimento acerca da natureza das atipicidades identificadas. Nesse sentido, recomenda-se a adoção de uma abordagem híbrida, que combine a amplitude das trilhas automatizadas com a profundidade da amostragem seletiva. Essa estratégia busca equilibrar a eficiência operacional proporcionada pela tecnologia com a análise detalhada própria da intervenção humana.

No modelo híbrido, as trilhas funcionam como ferramenta inicial de varredura, identificando transações que fogem ao padrão esperado, segundo critérios previamente estabelecidos. Esses casos atípicos são então submetidos a exames adicionais, por meio de procedimentos de auditoria baseados em amostragem direcionada aos casos identificados. Dessa forma, a auditoria consegue obter maior compreensão sobre a origem das ocorrências, distinguindo falhas pontuais de deficiências sistêmicas de controle.

A principal vantagem dessa combinação é a possibilidade de aumentar o nível de segurança do auditor em relação às conclusões obtidas. Enquanto a trilha garante a detecção em larga escala, a análise amostral aprofundada fornece evidências qualitativas sobre os fatores subjacentes às potenciais inconformidades detectadas. Esse duplo enfoque potencializa a confiabilidade dos achados e oferece subsídios relevantes para a emissão de opinião de



asseguração razoável, em linha com os padrões nacionais e internacionais de auditoria.

Além disso, a abordagem híbrida gera efeitos positivos sobre o próprio processo de auditoria. O exame detalhado de casos atípicos possibilita *insights* para o aperfeiçoamento contínuo das trilhas, uma vez que novas regras de negócio podem ser incorporadas ao processo automatizado com base nas lições aprendidas. Mesmo ocorrências de baixo valor monetário, quando analisadas em profundidade, podem revelar fragilidades de desenho ou de execução dos controles internos, abrindo oportunidades de melhoria para a gestão. Trata-se, portanto, de um arranjo metodológico que alia abrangência, precisão e valor agregado ao processo de auditoria.

5 ORGANIZAÇÃO E SUSTENTABILIDADE

A adoção de trilhas de auditoria pode potencializar a ação da auditoria interna, mas no longo prazo a manutenção de seu efeito positivo depende de práticas adequadas de gestão e institucionalização. É importante a seleção de ferramentas robustas para manipulação e análise de grandes volumes de dados, capazes de assegurar o desempenho, confiabilidade e escalabilidade necessários. Além disso, para garantir sua incorporação ao cotidiano dos auditores é fundamental a criação de um repositório centralizado de trilhas documentadas, que permita acesso controlado, reaproveitamento e evolução contínua dos modelos já desenvolvidos.

Outro elemento essencial é a padronização da especificação das trilhas, o que pode ser feito por meio da utilização de uma Matriz de Trilha de Auditoria (MTA). Esse padrão formaliza os riscos que a trilha tem por objetivo testar, bem como critérios, bases de dados, parâmetros e regras, assegurando uniformidade na execução e na homologação da trilha, e facilitando a comunicação entre auditores, gestores e equipes de tecnologia da informação no processo de desenvolvimento e manutenção.

Por fim, a definição de critérios objetivos para o ponto ótimo de refinamento das trilhas, alinhados aos limiares de materialidade, evita esforços desproporcionais



e garante que o processo mantenha foco na relevância dos achados. Essa organização fortalece a replicabilidade e a escalabilidade da metodologia, ampliando de forma significativa seu impacto na eficiência e segurança na certificação das contas públicas.

6 CONCLUSÃO

A certificação de contas prevista pela IN TCU no 84/2020 passa, de maneira decisiva, pela adoção de metodologias inovadoras que conciliem rigor técnico, eficiência operacional e aderência às normas e padrões nacionais e internacionais de auditoria. Nesse contexto, as trilhas de auditoria revelam-se instrumentos estratégicos para ampliar a cobertura dos testes, reduzir o risco de auditoria e oferecer maior tempestividade às análises, apoiando a certificação das contas públicas em nível de asseguração razoável, conforme exigido pelo TCU.

A experiência recente da CD evidencia que a aplicação intensiva de trilhas deve ser acompanhada por uma abordagem metodológica equilibrada, que inclua a amostragem direcionada para análise aprofundada de casos atípicos, bem como práticas de gestão que assegurem sua sustentabilidade ao longo do tempo. A combinação desses elementos permite transformar as trilhas em um legado institucional, capaz não apenas de atender às exigências regulatórias, mas também de contribuir para o aperfeiçoamento da ação da auditoria interna e para o aprimoramento contínuo dos controles internos da gestão.

REFERÊNCIAS

CFC – **Conselho Federal de Contabilidade**. *NBC TASP – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público*. Brasília: CFC, 2020.

IIA – **The Institute of Internal Auditors**. *Normas Globais de Auditoria Interna*: IIA, 2024.

BRASIL. **Instituto Rui Barbosa**. (2015-2021). *Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)*. Brasília: IRB, 2021.



INTOSAI – **International Organization of Supreme Audit Institutions**. (2020). *Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Financeira*: INTOSAI, 2020

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Instrução Normativa TCU nº 84, de 22 de abril de 2020. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 30 abr. 2020.

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Decisão Normativa TCU nº 198, de 23 de março de 2022. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 01 abr. 2022.