

# **ORIENTAÇÃO PRÁTICA: RELATÓRIO DE AUDITORIA**

Recife, 2021

## Sumário

INTRODUÇÃO .....	3
1 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS .....	6
1.1 Qualidade das comunicações .....	6
1.2 Qualidade da redação .....	9
2 PLANEJAMENTO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	13
3 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	17
3.1 Capa.....	17
3.2 Folha de rosto .....	18
3.3 Missão da SCGE/PE e tipo de serviço .....	18
3.4 Resumo ( <i>highlight</i> ) .....	18
3.5 Lista de siglas e de abreviaturas.....	19
3.6 Sumário.....	19
3.7 Introdução .....	19
3.8 Resultados dos exames (Achados de auditoria) .....	21
3.8.1 COMPONENTES DO ACHADO .....	22
3.8.2 CLASSIFICAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DOS ACHADOS.....	30
3.9 Recomendações e planos de ação .....	31
3.10 Conclusão (do relatório) .....	40
3.11 Anexos do relatório .....	41
3.11.1 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA E ANÁLISE DA EQUIPE DE AUDITORIA .....	41
3.11.2 DETALHAMENTO DA METODOLOGIA (QUANDO FOR NECESSÁRIO) .....	45
3.11.3 OUTROS DOCUMENTOS CONSIDERADOS RELEVANTES .....	45
4 ASPECTOS FORMAIS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	46

4.1 Quadros e tabelas .....	48
4.2 Figuras .....	50
4.3 Identificação de pessoas físicas e jurídicas .....	51
4.4 Assinatura de relatórios de auditoria .....	53
5 REVISÃO DE RELATÓRIOS .....	54
REFERÊNCIAS.....	57
APÊNDICE A - SEÇÕES DA AUDITORIA DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES.....	60
APÊNDICE B – ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E DE REVISÃO DE RELATÓRIOS .....	61
ANEXO A – IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DA CAUSA RAIZ.....	64
ANEXO B – DESENVOLVIMENTO DE PARÁGRAFOS E ARGUMENTAÇÃO .....	76
ANEXO C – PROGRAMA DE TRABALHO/MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....	85
ANEXO D – MATRIZ DE ACHADOS .....	86
ANEXO E - FALHAS GRAMATICAIIS COMUNS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA.....	88

## INTRODUÇÃO

A Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (SCGE/PE) vem aperfeiçoando os processos de trabalho relacionados à atividade de Auditoria Interna, desde a etapa do planejamento, passando pela execução, até a comunicação de resultados e o monitoramento. Com esse objetivo, tem buscado o uso mais racional dos seus recursos materiais e humanos, a simplificação dos processos de trabalho existentes e a incorporação de boas práticas nacionais e internacionais, esforço materializado por meio de normativos como o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (Portaria SCGE/PE nº 39, de 30 de outubro de 2020) e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (aprovado pela Portaria SCGE/PE nº 22, de 12 de março de 2021).

A presente Orientação Prática resulta desse esforço que vem sendo empreendido pela SCGE/PE. Trata especificamente da etapa de comunicação de resultados, fase essencial dos trabalhos de auditoria, a qual a um só tempo:

- a) apresenta o trabalho dos auditores ao Conselho e, em não havendo, à Alta Administração das Unidades Examinadas e também a outras partes interessadas (sociedade, imprensa, outros órgãos de controle);
- b) contribui para que o trabalho realizado promova alterações reais e positivas nos objetos auditados, melhorando a economia, a eficiência e a eficácia dos gastos realizados com recursos estaduais;
- c) assegura a transparência;
- d) produz efeitos na reputação e na credibilidade da SCGE/PE, dado que relatórios imprecisos, obsoletos, de má qualidade e/ou com apresentação deficiente distraem o leitor e podem pôr em dúvida a qualidade e a relevância do trabalho realizado pela SCGE/PE.

Esta Orientação Prática, portanto, tendo em vista a importância da comunicação de resultados e a necessidade de se contribuir para o incremento da qualidade dos relatórios emitidos pela SCGE/PE, tem como objetivo principal promover a competência profissional dos auditores nessa etapa, em conformidade com os princípios que pautam a prática da atividade de auditoria interna governamental, nos termos do item 39 do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental<sup>1</sup>, dentre eles:

- a) proficiência e zelo profissional;
- b) qualidade e melhoria contínua;
- c) comunicação eficaz.

---

<sup>1</sup> Portaria SCGE/PE nº 39, de 30 de outubro de 2020.

Pelo exposto, os procedimentos expressos neste documento devem ser respeitados tanto no processo de elaboração de relatórios, quanto no processo de revisão.

No primeiro capítulo, intitulado “comunicação de resultados”, são abordados os preceitos relativos à qualidade das comunicações, com destaque para os sete atributos relacionados na Portaria SCGE/PE nº 39/2020 (Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental), e detalhados no Manual de Orientações Técnicas (Anexo Único da Portaria SCGE/PE nº 22, de 12 de março de 2021). De acordo com esses documentos, as comunicações devem ser: claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas. Além desses atributos, são tratados outros fatores que contribuem para a qualidade da redação, como: coerência, coesão e sobriedade. Completando a primeira parte, são abordados ainda aspectos relativos à clareza das frases e ao atendimento às regras gramaticais, que também contribuem para a qualidade dos relatórios de auditoria.

O planejamento do relatório é o tema do segundo capítulo, no qual se esclarece a necessidade da utilização das matrizes de planejamento e de achados.

O terceiro capítulo apresenta a nova estrutura do relatório e detalha cada um dos componentes, os quais foram estabelecidos com base em boas práticas nacionais e internacionais.

O quarto capítulo apresenta as orientações sobre aspectos formais relativos à elaboração do relatório, como: formatação do texto, inclusive de figuras, quadros e tabelas; identificação de pessoas físicas e jurídicas e assinatura.

No quinto capítulo, cujo tema é a revisão dos relatórios, são apresentados a finalidade, os cuidados e as atribuições de cada participante nesse processo.

O Apêndice A apresenta as seções da Auditoria de Implementação de Recomendações.

O Apêndice B apresenta um quadro com as atribuições de cada um dos participantes do processo de elaboração e de revisão de relatórios de auditoria.

O Anexo A apresenta técnicas de identificação e análise da causa raiz possíveis de serem aplicadas em trabalhos de auditoria.

O Anexo B aborda o papel das técnicas que contribuem para estruturar a redação dos achados e dos demais componentes do relatório de forma lógica: a técnica de elaboração de parágrafos por meio de tópicos frasais e as técnicas de argumentação. Esse Anexo versa ainda sobre os tipos de erros que podem fragilizar as argumentações nos relatórios de auditoria e para possíveis formas de tratá-los.

Após esses dois Anexos, esta Orientação Prática traz exemplos de documentos relacionados com o conteúdo nele apresentado e que são úteis para os auditores da SCGE/PE durante todo o trabalho de auditoria, especialmente para a elaboração e a revisão dos relatórios. São eles: Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e os principais erros gramaticais identificados nos relatórios de auditoria<sup>2</sup>.

Por fim, a título de agradecimento, importante destacar o já consolidado trabalho da Controladoria-Geral da União (CGU) na temática de auditoria interna governamental, com a publicação de verdadeiros norteadores de atuação, dentre eles a Orientação Prática: Relatório de Auditoria, 2019, a qual influenciou fortemente o presente documento.

---

<sup>2</sup> Relatórios da CGU, conforme Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 3.

## 1 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

A SCGE/PE, assim como toda Unidade de Auditoria Interna Governamental, deve comunicar os resultados dos seus trabalhos, tendo em vista que é por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Examinadas e, conseqüentemente, agrega valor à gestão. Esses resultados devem ser construídos com base:

- a) nas análises realizadas pela equipe de auditoria;
- b) nas informações e esclarecimentos prestados pela gestão;
- c) nas possíveis soluções discutidas com a Unidade Examinada.

Nos trabalhos de auditoria, a comunicação da SCGE/PE com as Unidades Examinadas ocorre em todas as etapas, desde o planejamento até o monitoramento, de forma oral e também escrita. A comunicação de resultados, entretanto, ocorre eminentemente por meio dos relatórios.

Para que esse canal de comunicação seja eficiente, é necessário que o conteúdo do relatório esteja correto (do ponto de vista gramatical e normativo), seja importante e interessante para os leitores e que também ofereça novos elementos sobre o assunto abordado.

O processo de comunicação efetuado por meio dos relatórios de auditoria da SCGE/PE tem como finalidades:

- a) comunicar às partes interessadas o julgamento profissional e imparcial sobre o objeto auditado, efetuado em nível institucional, garantindo que essas partes se apropriem dos elementos contidos nesse julgamento;
- b) promover mudanças positivas nos objetos/unidades auditados e, conseqüentemente, agregar valor à gestão.

Para alcançar essas finalidades, deve-se ter o cuidado de evitar as seguintes “armadilhas” durante a elaboração de relatórios de auditoria:

- a) formular mal achados e recomendações;
- b) deixar de reconhecer conformidade, desempenho satisfatório e/ou boa prática;
- c) cometer erros e omitir dados relevantes;
- d) omitir ou deixar de explicar limitações/restrições de escopo.

### 1.1 Qualidade das comunicações

Os relatórios produzidos pela SCGE/PE devem alcançar, a um só tempo, diversos receptores que, naturalmente, mantêm alta expectativa em relação a esses documentos, tendo em vista a relevância dos conteúdos abordados nos trabalhos de

avaliação, de consultoria e de apuração realizados pelo Órgão. Para que essas expectativas sejam atendidas, ou seja, para que os receptores tenham de fato acesso a esses conteúdos, é necessário que o relatório, que tem natureza técnica, atenda a certos requisitos, sob pena de dificultar e até, em alguns casos, de impossibilitar a comunicação, além de prejudicar a imagem e o alcance dos objetivos do emissor, isto é, da SCGE/PE.

Para que as comunicações de resultados dos trabalhos de auditoria da SCGE/PE atinjam seus objetivos, elas devem ser, portanto:

### **Claras**

A clareza se verifica quando o pensamento de quem escreve é exposto de forma a ser facilmente compreendido pelo leitor. Para escrever o texto com clareza, é necessário que o(a) autor(a):

- a) tenha plena consciência das informações a serem transmitidas, ou seja, daquilo que quer comunicar;
- b) organize as informações de forma lógica;
- c) use corretamente os recursos linguísticos disponíveis (sintaxe, vocabulário etc.);
- d) mantenha, em cada parágrafo, apenas uma ideia predominante e dê destaque a ela<sup>3</sup>;
- e) cuide para que as ideias principais mantenham relação coerente entre si e também com as ideias secundárias;
- f) mantenha próximos os assuntos similares (física ou temporalmente);<sup>4</sup>
- g) utilize linguagem acessível, sem excesso de termos técnicos, tendo em vista que a maior parte dos usuários das informações contidas nos relatórios não é um público especialista em auditoria.

### **Completas**

As comunicações devem ser redigidas com todas as informações essenciais à compreensão dos resultados da auditoria, ou seja, aquelas necessárias e suficientes para apoiar as conclusões e as recomendações. Esse atributo, ao contrário do que possa parecer inicialmente, não justifica a elaboração de textos prolixos, pois se refere à inserção das informações que sejam realmente importantes para que os leitores cheguem às mesmas conclusões a que os auditores chegaram.

### **Concisas**

---

<sup>3</sup> FILATRO, Andrea; CAIRO, Sabrina. Produção de conteúdos educacionais. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 4 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 5.

<sup>4</sup> Ibid., loc. cit.



As comunicações devem ser diretas, evitando-se a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância, excesso de palavras e informações não relacionadas ao trabalho realizado. A concisão e a completude, ao contrário do que possa parecer, estão em relação de complementaridade, não de oposição.

### **Construtivas**

O conteúdo das comunicações deve ser útil, ou seja, capaz de conduzir a Unidade Examinada em direção às melhorias necessárias e ao alcance dos seus objetivos.

### **Objetivas**

As comunicações devem ser imparciais, neutras, justas e equilibradas e manter o foco nos fatos e nas circunstâncias relevantes. Para preservar a objetividade do texto, a linguagem deve ser comedida, sem a emissão de opiniões pessoais, nem duplo sentido, sem minúcias ou excessos de qualquer natureza.

Um tipo de falha, relativamente comum, que prejudica a objetividade dos textos e, portanto, deve ser evitada, é o registro, no relatório, de informações que devem ser documentadas somente em papéis de trabalho, como listas de objetos verificados ou mesmo etapas da execução de procedimentos.

Outro tipo de falha é, em lugar de apenas descrever a condição encontrada, ou seja, emitir juízo de fato, tecer comentários ou apresentar juízos de valor como: “a avaliação foi superficial”, “a atitude demonstra incompetência”.<sup>5</sup>

Os relatórios devem, portanto, enfatizar os resultados (positivos e negativos) que sejam significativos para as partes interessadas em relação aos objetos auditados, respondendo às questões de auditoria propostas durante o planejamento do trabalho.

### **Precisas**

Esse atributo garante que as comunicações sejam livres de erros e de distorções e, portanto, sejam fiéis aos fatos e às evidências que lhes dão suporte. Para garantir essa fidelidade, os termos devem ser usados em sua correta acepção, sem expressar ambiguidade, dúvidas, suspeitas ou insinuações. Devem, pois, ser evitadas expressões como: “achamos”; “deduzimos”; “há indícios”; “parece que”; “supõe-se”; “talvez”.

---

<sup>5</sup> É importante que os auditores tenham em mente a diferença entre juízo de fato e juízo de valor. O juízo de fato é aquele que diz de forma objetiva o que o objeto descrito é, como é e por que é. Já o juízo de valor apresenta o objeto com base em percepções pessoais, as quais, por sua vez, estão fundamentadas em fatores culturais, morais, sentimentais, ideológicos. Esse tipo de juízo (de valor) não deve constar dos relatórios.

## Tempestivas

Outro requisito de qualidade dos relatórios é a tempestividade. Consiste na elaboração e na apresentação oportuna dos resultados dos trabalhos de auditoria, em acordo com o planejamento estabelecido previamente. Somente dessa forma é possível que a Unidade Examinada adote ações preventivas e corretivas apropriadas, no momento adequado.

### 1.2 Qualidade da redação

Há alguns fatores mais diretamente relacionados à elaboração dos textos que contribuem fortemente para o alcance dos sete atributos relacionados anteriormente. Entre esses fatores, destacam-se a coerência e a coesão, a sobriedade, a clareza das frases e o atendimento às normas gramaticais.

#### Coerência e coesão

Mesmo que um texto esteja gramaticalmente correto, a ausência de coerência tende a inviabilizar seu entendimento. A coerência consiste na unidade do texto, criadora de nexos entre os trechos. “Um texto coerente é um conjunto harmônico, em que todas as partes se encaixam de maneira complementar, de modo que não haja nada destoante, nada ilógico, nada contraditório, nada desconexo”.<sup>6</sup>

Para interligar as partes que compõem um texto, faz-se necessário respeitar as relações lógicas (principal/secundário; causa/efeito; contraste...), a ordenação cronológica e até a espacial (essa, mais especificamente, nas descrições). Também se faz necessário utilizar corretamente os mecanismos de coesão.

Por coesão entende-se a conexão entre os diversos enunciados presentes no texto<sup>7</sup>. Essa conexão ajuda a garantir a coerência da redação, pois favorece a compreensão das relações existentes entre os enunciados. De modo geral, os meios que garantem a coesão consistem em:

- a) emprego de pronomes, de sinônimos, de repetição de palavras, necessários para garantir a consistência das terminologias utilizadas;
- b) utilização das partículas de transição, isto é, conectivos e locuções que interligam corretamente as partes do texto (palavras, expressões, frases, períodos, parágrafos).

Dos conectivos e locuções mencionados anteriormente, geralmente são mais utilizados, nos relatórios de auditoria, os presentes no Quadro 1 seguinte.

---

<sup>6</sup> SAVIOLI, Francisco Platão; FIORIN, José Luiz. Para entender o texto: leitura e redação. 16. ed. Ática, 2002. p. 261 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 7.

<sup>7</sup> Ibid., p. 271 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 7.

### Quadro 1 – Exemplos de conectivos e locuções de transição

Relação lógica	Conectivos/locuções de transição
Adição, continuação	Ademais, ainda mais, além disso, por um lado, por outro lado, também, e, nem, mas também, não só.
Causa e consequência	Assim, como resultado, daí, em virtude de, haja vista, logo, por causa de, por conseguinte, por consequência, pois, por isso, porque, portanto, uma vez que, visto que.
Conclusão, recapitulação, resumo	Em síntese, em suma, enfim, portanto.
Comparação, conformidade, semelhança	Assim também, da mesma forma, igualmente, por analogia.
Contraste, oposição, ressalva, restrição	Contudo, entretanto, exceto, mas, menos, pelo contrário, porém, salvo, todavia, no entanto.
Ilustração, esclarecimento	Em outras palavras, isto é, por exemplo, quer dizer. Observação: essas expressões devem ser usadas sempre entre vírgulas ou entre uma vírgula e dois pontos.
Prioridade, relevância	Acima de tudo, antes de mais nada, em primeiro lugar, principalmente, sobretudo.

Fonte: Adaptado de GARCIA, Othon M. Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001. p. 292-294 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 7.

### Sobriedade (tom comedido)

Sobriedade é sinônimo de moderação. Consiste na atitude cuidadosa que os auditores devem ter com a linguagem utilizada em seus relatórios, a qual deve se basear em vocabulário e tom comedidos, equilibrados, sem excessos de qualquer natureza.

Seguem alguns cuidados que os auditores devem adotar na redação dos relatórios para que o tom seja adequado:

- a) não depreciar pessoas ou instituições;
- b) não realizar generalizações ou insinuações;
- c) ser criterioso no uso de adjetivos, utilizando-os apenas quando forem realmente necessários;
- d) não usar palavras ou expressões com carga emocional, mesmo que seja sutil, como incapacidade, incompetência ou que denotem ironia ou sarcasmo;
- e) sempre que possível, equilibrar informações positivas e negativas;
- f) evitar as palavras com conotação negativa (exemplos: nenhum, ninguém, nada...).

### Clareza das frases

Para que as comunicações sejam claras, é preciso um cuidado especial na elaboração das frases. As dicas seguintes são úteis para favorecer a inteligibilidade das comunicações:

- a) use frases curtas (de 15 a 20 palavras); as frases longas podem confundir o leitor e até o próprio redator;
- b) uniformize o tempo verbal, ao menos dentro de cada seção do relatório<sup>8</sup> (Por exemplo: critério: presente; condição: passado; recomendações: infinitivo);
- c) use preferencialmente a voz ativa, em lugar da voz passiva;
- d) dê preferência a frases na forma positiva (por exemplo, use “faltar” em vez de “não comparecer”);
- e) redija orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos);
- f) evite o uso de palavras incomuns (por exemplo, prefira usar “introdução” em vez de “prolegômenos”) e de regionalismos;
- g) utilize as palavras sempre no sentido denotativo (o sentido literal, que consta dos dicionários);
- h) desfaça eventuais ambiguidades nas frases;
- i) lembre-se de obedecer ao paralelismo, ou seja: se dois ou mais termos desempenharem a mesma função na frase, eles deverão apresentar forma gramatical semelhante<sup>9</sup>.

### **Atendimento às normas gramaticais**

Os textos constantes dos relatórios devem estar de acordo com as normas de redação oficial e, conseqüentemente, com o padrão culto da língua portuguesa no Brasil. Por “padrão culto”, entende-se aquele que “acata os preceitos da gramática formal” e “emprega um léxico compartilhado pelo conjunto dos usuários do idioma”<sup>10</sup>. Isso significa que, para utilizarmos o padrão culto, devemos usar uma linguagem nem rebuscada, nem pobre.

Para que o padrão culto seja respeitado nos relatórios de auditoria da SCGE/PE, algumas dicas são úteis<sup>11</sup>:

---

<sup>8</sup> Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013. p. GA 5-27 a GA 5-31 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 8.

<sup>9</sup> Exemplo de falha de paralelismo: Na etapa de execução, será necessária a avaliação dos indicadores, entrevistar os responsáveis pelo projeto e observar o funcionamento do sistema. Note-se que são necessários três itens; desses, um está expresso por um substantivo, ao passo que os outros dois estão expressos por verbos. Correção: Na etapa de execução, será necessário avaliar os indicadores, entrevistar os responsáveis pelo projeto e observar o funcionamento do sistema.

<sup>10</sup> BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Manual de redação da Presidência da República/ Casa Civil, Subchefia de Assuntos Jurídicos – 3. ed., rev., atual. e ampl. – Brasília, 2018, p. 21.

<sup>11</sup> Para ver como evitar falhas gramaticais, consultar Anexo E.

## Vocábulos

Efetue consultas a dicionários *on-line*, ao Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP)<sup>12</sup> e a gramáticas, a fim de evitar palavras que não existem oficialmente na língua, falhas ortográficas e falhas de sintaxe (concordância, regência...). Cuidado para não consultar referências desatualizadas.

## Novo Acordo Ortográfico

Verifique se as referências utilizadas para consulta e o próprio texto estão atualizados de acordo com o Novo Acordo Ortográfico<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. A consulta ao VOLP, da Academia Brasileira de Letras (ABL), serve principalmente para aqueles casos em que há dúvidas se determinada palavra existe ou se está grafada corretamente. Por exemplo: a palavra “customizar”, embora muito utilizada atualmente, não consta no VOLP; conseqüentemente, não deve ser empregada nos relatórios.

<sup>13</sup> Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa. Lisboa, 16 dez. 1990. Disponível em: <[https://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o\\_acordo\\_ortogr\\_fico\\_da\\_lngua\\_portuguesa\\_anexoii.pdf](https://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o_acordo_ortogr_fico_da_lngua_portuguesa_anexoii.pdf)>. Acesso em: 15 de out. 2020. Foi promulgado pelo Decreto nº 6.583, DE 29 DE SETEMBRO DE 2008.

## 2 PLANEJAMENTO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

“Falhar no planejar significa planejar falhar.”<sup>14</sup>

Para garantir que os relatórios emitidos pela SCGE/PE atendam aos requisitos de qualidade e alcancem seus objetivos, é necessário que as equipes, juntamente com os responsáveis pela supervisão<sup>15</sup>, planejem a apresentação dos registros. Esse planejamento deve se iniciar durante o próprio planejamento da auditoria, afinal, o relatório é produto da auditoria e somente um trabalho bem planejado pode gerar um produto de qualidade.

Para iniciar o planejamento, é essencial que os auditores conheçam o objeto que irão auditar. Vencida essa etapa, as equipes devem definir os objetivos do trabalho, ou, em outras palavras, as questões de auditoria, e também o escopo. As questões de auditoria devem ser formuladas de modo a permitir que o auditor elabore um esboço do relatório, contendo as hipóteses dos principais achados e das conclusões, o que ajuda, inclusive, a avaliar a qualidade das questões. Na elaboração desse esboço, constitui também uma boa prática<sup>16</sup> de auditoria considerar os resultados potenciais dos testes que serão realizados durante os trabalhos de auditoria, assim como as expectativas da Unidade Examinada em relação aos resultados que serão comunicados por meio do relatório.

É importante lembrar que o processo de escrita é iterativo e, como tal, repete-se várias vezes, de modo que cada resultado parcial a que se chega deve ser usado na etapa seguinte, até que se chegue a um produto final satisfatório. Nesse contexto, merecem destaque dois instrumentos que servem como base para esse processo: a Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados. A primeira contribui para o planejamento dos trabalhos, de modo geral, e para a supervisão contínua. A segunda, especificamente para o planejamento do relatório, sua elaboração, supervisão e, posteriormente, sua revisão final. Ambos os instrumentos apoiam o processo contínuo de garantia e de melhoria da qualidade dos serviços de auditoria prestados pela SCGE/PE e cada uma constitui a base para o desenvolvimento de uma etapa da elaboração de relatórios, conforme demonstrado na Figura 1.

---

<sup>14</sup> ANDERSON, Urton L. et al. *Internal Auditing Assurance & Advisory Services. Fourth Edition*. USA: *Internal Audit Foundation*, 2017, p. 623 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 10.

<sup>15</sup> A supervisão dos trabalhos compete aos Chefes, Coordenadores e ao Diretor de Auditoria, não estando os membros da equipe de execução eximidos da responsabilidade sobre a qualidade dos trabalhos realizados e a consistência dos trabalhos produzidos, conforme prescrito no Apêndice B desta Orientação Prática.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p.337 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 10.

**Figura 1 – Fluxo dos elementos do Relatório de Auditoria**



Fonte: THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – *Supplemental Guidance, Practice Guide. Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results*. IIA Global, oct. 2016.p.13 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 11 (adaptado).

### Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento<sup>17</sup> é um instrumento fundamental para o direcionamento e a organização de todo o trabalho de auditoria. É o documento com a ajuda do qual a equipe de auditoria define os objetivos do trabalho, os critérios relativos ao objeto auditado e os meios pelos quais pretende chegar a esses objetivos. A forma clara e concisa como esses elementos são expostos nessa matriz, aliada à organização do pensamento e também dos recursos que ela propicia, causa impactos positivos na execução do trabalho e, conseqüentemente, na qualidade do respectivo relatório.

### Matriz de Achados

A Matriz de Achados<sup>18</sup> consiste em documento auxiliar para a estruturação dos achados, o exercício da supervisão e o planejamento da redação do relatório. É composta pelos seguintes conteúdos: questões e subquestões de auditoria; descrição sumária; critério (o padrão, o que deveria ser); condição (o que é); causas; efeitos; e recomendações.

Além desses conteúdos, detalhados no “Capítulo 3 - Componentes do relatório de auditoria”, devem constar também da Matriz de Achados:

**Evidências:** são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.

<sup>17</sup> Cf. Anexo C.

<sup>18</sup> Cf. Anexo D.

**Informação extraída das evidências:** breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e a suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.

**Boas práticas:** trata-se de ações identificadas e evidenciadas, em outros trabalhos de auditoria, que contribuam para o bom desempenho de unidade, de programa, de sistema, dentre outros. Podem ser identificadas em outra(s) unidade(s) ou em outro(s) setor(es) dentro da mesma unidade. Essas ações têm como finalidade subsidiar a proposta de recomendações. Não devem, portanto, ser confundidas com eventuais boas práticas relacionadas ao objeto analisado, as quais devem ser relatadas, quando houver, como achado no relatório. É preciso estar atento também para o fato de que cumprimento de lei ou atendimento completo ao critério não constituem boa prática, mas sim, obrigação.

**Benefícios esperados:** melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados. Seu registro estimula a reflexão, por parte da equipe de auditoria, sobre a finalidade e a qualidade das recomendações propostas.

Comparando-se as Matrizes de Achados e a de Planejamento, verifica-se que as questões, as subquestões de auditoria e o critério são componentes que fazem parte de ambas. Esse fato demonstra a forte relação existente entre o planejamento de auditoria e a elaboração do respectivo relatório.

A Matriz de Achados proporciona agilidade e eficiência na elaboração e também na revisão do relatório. Esses ganhos de produtividade na atividade de relatoria tendem a ocorrer pelos seguintes motivos:

- a) os componentes dos achados são organizados na matriz em ordem lógica e de forma sintética, propiciando uma visão geral dos resultados do trabalho, além da identificação de eventuais lacunas ou inconsistências nas informações ali registradas;
- b) por apresentar uma síntese dos conteúdos, a matriz facilita as discussões internas da equipe, a supervisão do trabalho e a revisão do relatório (realizada inicialmente com base na Matriz de Achados);
- c) a visão geral que essa matriz propicia realça os achados mais relevantes, o que facilita a sua ordenação no relatório (dos mais relevantes para os menos relevantes);
- d) tendo em vista possibilitar que as contribuições da equipe e dos responsáveis pela supervisão se deem antes de o auditor desenvolver os textos propriamente ditos, etapa mais trabalhosa e demorada por natureza, a matriz, ao mesmo tempo, estimula a colaboração entre os integrantes da equipe e evita a reescrita dos achados;



- e) contribui fortemente para a concisão e a objetividade dos relatórios, haja vista desestimular a inserção de detalhes ou de outras informações estranhas aos componentes dos achados;
- f) permite o cruzamento dos achados com as evidências;
- g) evita a elaboração de vários achados com conteúdo idêntico ou muito semelhante;
- h) facilita o desenvolvimento adequado do texto, tendo em vista ser construída com base em tópicos frasais<sup>19</sup>, os quais posteriormente devem ser complementados, dando origem a parágrafos completos. Essa prática permite que os auditores organizem seu texto com maior coerência, coesão e clareza.

## **Relatório preliminar**

Após o preenchimento da Matriz de Achados (que pode ser total ou parcial, a depender da dinâmica do trabalho), os auditores devem se reunir para discussão do conteúdo desse documento. Em seguida, a matriz deve ser submetida à apreciação prévia da Chefia e da Coordenação responsáveis pela supervisão do trabalho, que verificará a coerência entre os diversos campos e a existência de evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Após a aprovação pela Chefia e pela Coordenação, a equipe deve desenvolver os achados, com base nos tópicos frasais constantes da matriz, e elaborar, caso seja o formato mais adequado<sup>20</sup>, o relatório preliminar, o qual consiste em uma importante ferramenta para se comunicar com os gestores e, conseqüentemente, melhorar o processo de trabalho.

O relatório preliminar deve ser o mais completo possível. Isso significa que os seus componentes (detalhados no capítulo a seguir) devem estar tão desenvolvidos quanto for possível. Esse documento ajuda a evitar “armadilhas”, como linguagem inadequada, erros ou omissões, falta de clareza, mal-entendidos, discordâncias. Seu desenvolvimento deve ser acompanhado de forma criteriosa pela supervisão.

---

<sup>19</sup> A propósito do uso de tópicos frasais, ver Anexo B: desenvolvimento de parágrafos e argumentação.

<sup>20</sup> Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (aprovado pela Portaria SCGE/PE nº 22, de 12 de março de 2021), p. 109: Cabe à UAIG definir o formato em que os achados serão apresentados. O formato narrativo, em que o texto é organizado em parágrafos, é o mais conhecido, mas também é possível, por exemplo, a apresentação em forma de tabela (matriz de achados), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

### 3 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A estrutura do relatório de auditoria indicada nesta Orientação Prática tem como finalidades:

- a) assegurar o atendimento aos atributos de qualidade, de modo que os relatórios de auditoria da SCGE/PE sejam claros, completos, concisos, construtivos, objetivos e precisos;
- b) garantir maior eficiência na sua elaboração;
- c) tornar a sua leitura mais fácil e, conseqüentemente, despertar maior interesse dos usuários pelas informações contidas nesses documentos.

Para tanto, estabeleceu-se um modelo único de relatório para todos os tipos de trabalho, o qual, em lugar de se basear em uma estrutura rígida atrelada a sistema informatizado, configura-se por meio de um roteiro composto de seções, nas quais devem estar presentes os conteúdos essenciais dos relatórios. Essa estrutura garante a padronização dos relatórios; confere segurança ao redator e ao(s) revisor(es) e, ao mesmo tempo, possibilita a flexibilidade necessária em sua construção, de modo que possa atender à multiplicidade de objetos e de Unidades Examinadas pela SCGE/PE.

As seções do relatório de auditoria são as seguintes:

- a) Capa;
- b) Folha de rosto;
- c) Missão da SCGE/PE e tipo de serviço prestado (avaliação, consultoria ou apuração);
- d) Resumo (highlight);
- e) Lista de siglas e de abreviaturas;
- f) Sumário;
- g) Introdução;
- h) Resultados dos Exames (achados de auditoria);
- i) Recomendações;
- j) Conclusão;
- k) Anexos.

#### 3.1 Capa

Primeiro componente do relatório, apresenta as informações indispensáveis à identificação do trabalho, como o título do trabalho de acordo com o tipo de serviço (avaliação, consultoria ou apuração), a Unidade Examinada e a data da emissão do relatório.

### 3.2 Folha de rosto

Além do nome da SCGE/PE, a folha de rosto contém informações específicas sobre o trabalho desenvolvido, como: tipo de serviço, unidade examinada e número do processo (ação de controle/ordem de serviço).

### 3.3 Missão da SCGE/PE e tipo de serviço

A terceira página do relatório traz registrada a missão da SCGE/PE, com vistas a divulgá-la aos leitores do relatório.

Na mesma página da missão, deve constar uma descrição sucinta do tipo de serviço realizado (avaliação, consultoria ou apuração), por meio do qual o trabalho foi desenvolvido, juntamente com a indicação do objeto auditado, que pode consistir em: unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas.<sup>21</sup>

### 3.4 Resumo (*highlight*)

O resumo, também conhecido como *highlight*, fornece uma visão geral clara e concisa do trabalho realizado pela SCGE/PE e de seus resultados. Constitui um dos elementos mais importantes do relatório, tendo em vista que pode ser o mais lido. Ocupa uma página, no máximo, proporcionando uma rápida leitura ao usuário de suas informações. É constituído de três partes, identificáveis visualmente:

1. Qual foi o trabalho realizado pela SCGE/PE?

Nesse campo, o redator deverá indicar o objeto analisado e o escopo.

2. Por que a SCGE/PE realizou esse trabalho?

Nesse campo, devem ser indicadas as razões que foram determinantes para a realização do trabalho. Essas razões podem ser decorrentes da avaliação de riscos ou da materialidade, da relevância e/ou da criticidade. Não devem, portanto, ser indicados episódios como denúncias ou demandas de outros órgãos.

3. Quais as conclusões alcançadas pela SCGE/PE? Quais as recomendações que deverão ser adotadas?

---

<sup>21</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 54.

Nessa seção, devem ser indicadas, de forma resumida, as principais conclusões (negativas e positivas) alcançadas pela equipe de auditoria, bem como as principais recomendações resultantes do trabalho realizado.

### 3.5 Lista de siglas e de abreviaturas

A lista de siglas e de abreviaturas apresenta, na ordem alfabética, as siglas e as abreviaturas mencionadas no relatório, acompanhadas do nome completo a que cada qual corresponde.

A respeito das siglas é importante lembrar:

- a) não crie siglas. Use somente aquelas que já existem;
- b) ao citar uma sigla pela primeira vez, grafê-a entre parênteses após a expressão por ela designada, a qual deve ser escrita por extenso. Exemplo: “A Secretaria da Controladoria-Geral do Estado (SCGE/PE) realizou diversos trabalhos...”;
- c) as siglas de até três letras devem ser grafadas em letra maiúscula;
- d) as siglas com mais de três letras devem ser grafadas em maiúscula, se forem pronunciadas separadamente (por exemplo, IBGE) e, somente com a inicial maiúscula, se forem pronunciadas como uma palavra (por exemplo, Anac);
- e) as siglas em que haja leitura mista (parte é pronunciada pela letra e parte como palavra) podem ser grafadas com todas as letras maiúsculas (por exemplo, DNIT)<sup>22</sup>;
- f) as siglas que foram criadas com alternância entre maiúsculas e minúsculas devem ter essa estrutura mantida (por exemplo, UnB, CNPq);
- g) para o plural da sigla, admite-se o uso de s (minúsculo) de plural, sem apóstrofo (por exemplo, TREs). Esta regra não se aplica a siglas terminada com a letra s, caso em que o plural é definido pelo artigo.<sup>23</sup>

### 3.6 Sumário

O sumário traz a enumeração das seções e das descrições sumárias dos achados, na mesma ordem em que constam do relatório, e os respectivos números das páginas. Facilita a localização dos conteúdos relevantes e, conseqüentemente, a sua leitura.

### 3.7 Introdução

É o componente do relatório de auditoria que contextualiza o trabalho realizado, ou seja, apresenta elementos que ajudam o leitor a compreender o relatório. A introdução

---

<sup>22</sup> BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Manual de redação da Presidência da República/ Casa Civil, Subchefia de Assuntos Jurídicos – 3. ed., rev., atual. e ampl. – Brasília, 2018, p. 58.

<sup>23</sup> Ibid., p. 59.

mostra as circunstâncias em que o trabalho foi desenvolvido e a relevância das contribuições dele advindas. Deve ser sempre elaborada pela equipe de auditoria.

Além de bem escrita, a introdução deverá se constituir em um convite atrativo para a continuidade da leitura do relatório. Para a sua redação, tem-se o roteiro a seguir. Se houver necessidade, esse roteiro poderá ser desdobrado em mais parágrafos, no entanto, deve-se evitar que a introdução seja excessivamente longa. Detalhes que forem considerados úteis para a compreensão do trabalho poderão ser apresentados como anexo.

### Quadro 2 – Parágrafos e conteúdos da introdução

Parágrafo	Conteúdo
1º	<p>Parágrafo inicial, contendo as seguintes informações: Unidade Examinada (nome); objeto auditado (se for muito grande, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo); ação/programa orçamentário; referencial legal que embasa o objeto; escopo (os limites da auditoria, o que será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o leitor poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando, onde).</p> <p>A clara delimitação do escopo evitará que a SCGE/PE, ou mesmo os membros da equipe de auditoria, venham a ser cobrados por aspectos que tenham relação com o objeto auditado, mas que estejam fora do foco de incidência do trabalho.</p> <p>Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se...”; “A auditoria abrangeu o período de...”.</p>
2º	<p>Origem e justificativa do trabalho (por quê).</p> <p>Nesse parágrafo, devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade...)</p>
3º	<p>Objetivos/questões de auditoria (o que se pretende alcançar com o trabalho).</p> <p>Sugerem-se enunciados como: “Os objetivos da auditoria foram...”</p>
4º	<p>Metodologia (como): nesse parágrafo, deverão ser registradas, de forma sintética, a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado em anexo ao relatório, sob o título “Detalhamento da Metodologia”.</p>
5º	<p>Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como a recusa da Unidade Examinada em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (por exemplo, “o documento XX não foi disponibilizado por ter sido perdido no incêndio que atingiu a unidade”).</p> <p>Nas situações em que as limitações/restrições acarretarem alterações no planejamento do trabalho, essas devem ser registradas na Matriz de Planejamento, em coluna específica, intitulada “observações”. Nos casos em que essas limitações influenciarem diretamente as respostas às questões de auditoria, essas deverão ser registradas também na Matriz de Achados.</p>

Parágrafo	Conteúdo
6º	Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho realizado): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório; se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser antecipados nesse parágrafo. Esse conteúdo poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da introdução.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

### 3.8 Resultados dos exames (Achados de auditoria)

Os achados de auditoria constituem o resultado da comparação entre o critério e a condição. Podem, portanto, indicar conformidade ou desconformidade em relação ao critério. Constituem a parte central do relatório, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe.

Os achados devem responder às questões de auditoria elaboradas na fase de planejamento e ser apresentados, no relatório, preferencialmente por ordem de relevância.

De modo geral, para cada questão de auditoria deve haver um achado correspondente. Podem, no entanto, ocorrer situações em que essa relação se torne um pouco mais complexa, a exemplo das seguintes:

- a) necessidade de elaborar mais de um achado para responder a uma mesma questão de auditoria;

Nesse caso, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla. Esse parágrafo, que deve anteceder os achados, deverá explicitar de que forma os achados contribuem para o alcance dessa resposta. A identificação deverá ser feita por meio de um subtítulo no texto relacionado com a respectiva questão de auditoria.

- c) identificação pela equipe, na fase de exames, de situações de desconformidade que não estavam previstas no planejamento, ou seja, situações que constituiriam “achados”, porém, não constituiriam resposta a quaisquer questões previstas;

Nessas situações, achados pouco relevantes podem ser arquivados como papéis de trabalho ou comunicados à Unidade Examinada por meio de Nota de Auditoria.

Situações relevantes deverão ser informadas aos responsáveis pela supervisão que, por sua vez, deverão avaliar a situação verificada (de acordo com o risco ou a gravidade, a urgência e a tendência)<sup>24</sup> e adotar uma(s) das seguintes possibilidades:

- inclusão do tema proposto no planejamento do trabalho que está sendo desenvolvido;
- elaboração de um documento que deverá ser encaminhado à Unidade Examinada em anexo ao relatório;
- geração de uma nova ação de controle.

Se a situação identificada requerer medida urgente a ser adotada pela unidade, a autoridade máxima da SCGE/PE poderá comunicá-la também por meio de Nota de Auditoria.

c) impossibilidade de responder a alguma questão de auditoria.

Essa situação pode ocorrer devido a dois fatores: o primeiro, por limitações/restrições ao trabalho; o segundo, por falhas no planejamento.

No primeiro caso, a situação deverá ser registrada em parágrafo específico da introdução. No segundo caso, o qual tende a ser evitado se forem bem executadas as etapas de planejamento, a questão de auditoria não respondida não deverá ser mencionada no relatório.

### 3.8.1 COMPONENTES DO ACHADO

Além de serem relevantes, os achados também devem estar devidamente fundamentados em evidências e ser convincentes. Para isso é necessário que guardem coerência e consistência em cada um dos seus componentes, quais sejam: descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa, consequência/efeito e conclusão<sup>25</sup>.

#### **Descrição sumária**

---

<sup>24</sup> Ver “Matriz GUT” no Anexo A.

<sup>25</sup> De todos esses componentes, somente a descrição sumária, o parágrafo introdutório e a conclusão têm posição fixa. Os outros quatro (critério, condição, causa e consequência) constam dos achados, mas não necessariamente na sequência aqui apresentada.

É a síntese do achado e, como tal, deve resumi-lo adequadamente, sem dar margem a interpretações não suportadas pelas evidências dos achados a que se referem. Tem o papel de facilitar a visão geral sobre o seu conteúdo.

Sugere-se que seja elaborada após a redação do achado, já que, para sua construção, é necessária a clareza sobre a totalidade do registro.

Quando o achado envolver números, quantidades ou valores relevantes e tecnicamente fundamentados (evidenciados em papéis de trabalho), é importante que essas informações constem na descrição sumária.

### **Parágrafo(s) introdutório(s)**

É o segundo componente do achado de auditoria e tem a função de contextualizá-lo. Nesse parágrafo, deve-se apresentar o trabalho realizado, objetiva e sinteticamente, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor do objeto auditado ou da condição, quando couber), onde, como e por quê.

### **Critério (o que deveria ser)**

“É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado”.<sup>26</sup> Deve ser definido na fase de planejamento, com base nos objetivos do trabalho, e servir como fundamento para que a equipe de auditoria realize suas análises. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório.

Há basicamente três tipos de critérios:

**Quadro 3 – Tipos de critérios**

<b>Tipo</b>	<b>Caracterização</b>
Internos	Normas, políticas e procedimentos da organização examinada.
Externos	Exigências legais ou regulatórias.
Melhores práticas	Expectativas relativas ao desempenho da organização examinada, práticas organizacionais estabelecidas e as melhores práticas gerais (do segmento de mercado em que ela atua, por exemplo) que não estejam entre os outros dois tipos.

Fonte: Adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-4 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 19.

<sup>26</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 102.



Em relação aos critérios, é importante que a equipe de auditoria esteja atenta para não os utilizar sem uma avaliação crítica, pois é possível que alguma norma, política ou procedimento não tenha acompanhado a evolução dos respectivos processos de trabalho, estando defasados, necessitando, portanto, de atualização. Nesses casos, outros critérios serão necessários para subsidiar a análise em questão, como boas práticas nacionais e até, eventualmente, internacionais, relacionadas ao objeto auditado.

### Condição (o que é)

É a “situação existente identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria”.<sup>27</sup> Deve ser sempre suficientemente evidenciada.

Considerando que os relatórios de auditoria devem ser concisos, há que se ter um cuidado especial para que a condição não seja excessivamente detalhada, o que equivale a dizer, não seja descrita em nível analítico, conforme demonstra o Quadro seguinte.

**Quadro 4 – Exemplos de registros de superfaturamento\* por nível de detalhe**

Nível de detalhe da condição	Onde registrar	Exemplo de registro
Analítico	Papéis de trabalho	Valores de aquisição e preços de mercado de cada item e a diferença entre ambos.
Intermediário	Achado do relatório	Fornecedores beneficiados pelo superfaturamento, os respectivos quantitativos de itens com preços irregulares e os totais superfaturados para cada empresa.
Sintético	Resumo ( <i>highlight</i> )	Quantidade de fornecedores beneficiados e o valor total do superfaturamento informado no relatório.

Fonte: Adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-4 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 20.

\* Relativamente aos conceitos de superfaturamento e de sobrepreço, o ex-Ministro do Tribunal de Contas da União, Ubiratan Aguiar, no Processo nº 015.257/2005-1, conceituou que ambas irregularidades são essencialmente iguais: decorrem devido ao valor de um bem ou serviço ser superior ao praticado pelo mercado. Entretanto, elas diferem quanto ao reconhecimento da irregularidade. Considera-se sobrepreço quando a irregularidade é percebida na cotação do item, já o superfaturamento, após a liquidação da despesa, ou seja, depois da aquisição, faturamento e pagamento de bem ou serviço.

### Causa

<sup>27</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 102.

A causa é a razão para a diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). É importante que as equipes de auditoria identifiquem a(s) causa(s) de cada achado negativo relatado, pois ela(s) funciona(m) como subsídio para a elaboração de recomendações que de fato agreguem valor à gestão, contribuindo para que as desconformidades encontradas não voltem a ocorrer.

Ao tratar da causa no relatório, a equipe de auditoria deve responder à seguinte questão: por que essa diferença (entre critério e condição) existe? O que permitiu que ela ocorresse? Em sistemas complexos, entretanto, raramente os problemas decorrem de uma única causa. Elas podem ser várias e de diferentes níveis, quais sejam:

- a) causas próximas: aquelas que levam à condição;
- b) causas intermediárias: levam às causas próximas; são passíveis de providências para evitar que a condição ocorra novamente; podem ser ramificadas ou não;
- c) causas raízes: “causa primária ou causas que deram origem a uma dificuldade, um erro ou um caso de não conformidade”.<sup>28</sup>

Para fins de ilustração, tomemos como exemplo um trabalho de auditoria, com os seguintes critério e condição.

Critério (situação esperada):  
Abastecimento regular dos insumos utilizados no atendimento à população nas unidades públicas de saúde.

Condição (situação encontrada): Não há material hospitalar e medicamentos suficientes para atendimento à demanda no Hospital X.

### Quadro 5 – Exemplos de níveis de causa

Causa	Exemplo
Causa(s) próxima(s)	A aquisição de parte do material hospitalar e dos medicamentos foi feita de forma intempestiva, e outra parte sequer ocorreu.
Causa(s) intermediária(s)	- O sistema informatizado que controla os estoques do hospital examinado estava desatualizado. - Comunicação limitada entre os setores do hospital envolvidos: a) Divisão de Licitações e Contratos Administrativos; b) Almoxarifado de Insumos Hospitalares; c) Divisão de Contabilidade e Finanças; d) Setores de atendimento à população. - Ausência de normas internas formalizadas que definam os procedimentos de controle de estoque e as responsabilidades dos setores envolvidos nessas atividades.

<sup>28</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 134.

Causa	Exemplo
Causa raiz	A Direção do hospital avaliou os riscos associados à logística de abastecimento dos insumos como baixos e não os priorizou na sua gestão, não atuando para mitigá-los.

Fonte: Adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-12 e GA 3-13 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 21.

A causa é composta pelos seguintes elementos:

<b>CAUSA = fontes de risco + vulnerabilidades</b>
---

Para que as causas possam ser devidamente identificadas, esse processo deve se iniciar já na fase de planejamento do trabalho. Essa identificação deve ser feita mediante:

- a) identificação dos riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos relativos ao objeto auditado ou levantamento de hipóteses de achados;
- b) combinações de fontes e vulnerabilidades<sup>29</sup>. O Quadro 6, a seguir, poderá auxiliá-lo nessa tarefa;
- c) definição de testes que possibilitem a identificação das causas, preferencialmente as causas raízes.

No Quadro a seguir, estão relacionadas diferentes fontes de risco e as respectivas vulnerabilidades. Apesar de não ser uma lista exaustiva, ela é útil para elaborar as hipóteses e direcionar os testes para identificar as causas nos respectivos trabalhos de auditoria.

**Quadro 6 – Possíveis causas dos riscos**

Fontes de risco	Vulnerabilidades (exemplos)
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes.
Processos	Mal concebidos (fluxo, desenho); sem instruções ou manuais formalizados (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação.
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico.

<sup>29</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 71-72.

Fontes de risco	Vulnerabilidades (exemplos)
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contra espionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Eventos externos	Ambientais: mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia.
	Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e/ou de preços; contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.
	Políticos: restrições de acesso a mercados estrangeiros; ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados; conflitos militares, divergências diplomáticas.
	Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais; alterações nas demandas sociais; paralisações das atividades, aumento do desemprego.
	Tecnológicas: novas formas de comércio eletrônico; alterações na disponibilização de dados; reduções ou aumentos de custo de infraestrutura; aumento da demanda de serviços com base em tecnologia; ataques cibernéticos.
	Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.
Governança	Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.
Planejamento	Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações que apoiam a tomada de decisão incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções.
	Ausência de planejamento; planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes; objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017.

As fontes e as vulnerabilidades relacionadas no Quadro anterior devem ser combinadas e podem ser utilizadas tanto para a análise de eventos potenciais (riscos) como de eventos que já se materializaram (achados). Em ambos os casos, devem ser confirmadas por meio de testes.

No processo de identificação das causas, há alguns tipos de erros que são relativamente comuns. Um deles é apontar como causa "fragilidades dos controles internos". Tendo em vista que os controles nascem da necessidade de controlar os riscos e são, portanto, posteriores a eles, as falhas nos controles não podem constituir

causas e sim achados e, como tal, devem ser detalhadas, informando-se claramente que controles falharam, como falharam e, principalmente, por que falharam.

Outro equívoco relativamente comum é confundir a causa com informações a ela relacionadas, conforme veremos no Quadro a seguir.

**Quadro 7 – Equívocos a evitar na identificação das causas**

Não se deve registrar como causa	Detalhamento
Condição	<p>Ao buscar identificar a causa, as equipes devem cuidar para não a confundirem com a própria condição, ou seja, com a situação encontrada em campo. Exemplos: “Desabastecimento do Hospital Y”, “Descumprimento da Lei XXX...”</p> <p>Outro equívoco que deve ser evitado é confundir a causa com a condição no sentido de algo extremamente importante para que um evento aconteça, mas que não é suficiente para produzi-lo.</p> <p>Exemplo: o fato de haver papéis e éter em ambientes próximos em um museu pode ser apontado como condição favorável a um incêndio, mas não como sua causa.</p>
Consequência/efeito	<p>A consequência consiste em um evento que decorre de outro. Obviamente, ambos os eventos guardam estreita relação entre si, mas é preciso estar atento a qual determina e qual é determinado.</p> <p>Exemplo: o fato de um gestor de hospital não garantir o direito à saúde previsto na Constituição não pode ser apontado como causa em um achado que trata de atraso na compra de medicamentos, visto que o gestor, ao deixar de adquirir os medicamentos em tempo hábil, gerou o desatendimento aos mandamentos constitucionais, que consiste, portanto, em uma consequência.</p>
Meras circunstâncias antecedentes	<p>Circunstâncias que antecederam a condição, não necessariamente causaram essa condição.</p> <p>Exemplo: ainda na situação de atraso na aquisição de medicamentos, se a equipe apontar como causa “Mudanças na direção do hospital no período próximo ao avaliado na auditoria”, poderá estar cometendo um equívoco, visto que essas mudanças, embora possam ter antecedido o atraso na compra de medicamentos, não consistem necessariamente na causa da falha apontada.</p>
Causas remotas	<p>As causas remotas, isto é, muito antigas, muitas vezes não são passíveis de medidas, razão pela qual grande parte das vezes não merecem ser relatadas. Exemplo: “Quando o hospital foi fundado, não foi implementado controle de estoque”.</p>
Motivo	<p>Entende-se aqui motivo como origem de atos ou atitudes praticados ou assumidos pelas pessoas. Os motivos, em geral, não devem ser objeto de especulação pelos auditores da SCGE/PE, pois dificilmente podem ser identificados e/ou evidenciados.</p> <p>Exemplos: “O diretor do hospital pretendeu demonstrar que era bom administrador”; “O responsável pelo Almoxarifado de Insumos Hospitalares agiu de má-fé”.</p>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

Com a finalidade de auxiliar os auditores no processo de identificação e análise de causas que, a depender do caso, pode ser bastante complexo, consta desta Orientação Prática o Anexo A, o qual apresenta algumas das principais técnicas de identificação de causas utilizadas nos trabalhos de auditoria.

### **Efeito (ou consequência)**

É o componente do achado de auditoria que corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério.<sup>30</sup>

O efeito pode ser:

- a) existente ou real, quando ele já está materializado;
- b) potencial, quando é um risco a que o objeto auditado está exposto, e o efeito real ainda não foi constatado.

Os efeitos do achado devem ser identificados porque:

- a) facilitam a ligação entre o trabalho de auditoria e os objetivos da organização;
- b) contribuem para que o auditor mantenha o foco no risco;
- c) ajudam a persuadir os leitores do relatório, inclusive a Alta Administração e o Conselho, se houver;
- d) podem auxiliar leitores menos técnicos a entender as implicações dos achados de auditoria;
- e) contribuem para a classificação do achado.

Muitas vezes, um mesmo achado pode acarretar uma série de efeitos. Para identificá-los, a equipe de auditoria deve perguntar repetidamente pelos efeitos decorrentes da condição (com auxílio da pergunta “e daí?”). Dessa forma, poderá identificar diferentes níveis de efeito (ou níveis de consequência), quais sejam:

- a) efeitos diretos (que afetam o objeto auditado uma única vez);
- b) efeitos cumulativos sobre o objeto auditado;
- c) efeitos cumulativos sobre a organização;
- d) efeito sistêmico (nível mais alto).<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Um exemplo muito conhecido de efeito (negativo) é o prejuízo ao erário, que enseja a necessidade de providências para recuperação desse valor.

<sup>31</sup> Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-15 e GA 3-16 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 25.

## Conclusão (do achado)

Trata-se do fechamento do texto do achado. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio do achado. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores. Serve como base para a elaboração da descrição sumária.

### 3.8.2 CLASSIFICAÇÃO E ORGANIZAÇÃO DOS ACHADOS

Os achados podem indicar conformidade ou desconformidade com o critério. Nos casos em que houver conformidade com o critério, podem ser verificadas também pela equipe oportunidades para melhoria e /ou boas práticas.

Os achados que registram desconformidade com o critério devem ser classificados de acordo com o impacto (já ocorrido ou que possa vir a ocorrer) para os objetivos da Unidade Examinada, o qual pode variar entre baixo, médio, alto e muito alto.

**Quadro 8 – Escala de Impactos**

Nível	Impacto sobre os objetivos do objeto de auditoria: prazo, custo, qualidade, imagem, metas, padrões, entrega de produtos, prestação de serviços...
Baixo	Execução de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização desconforme com o critério adotado, causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem, e/ou no atendimento de metas, padrões ou capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).
Médio	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.
Alto	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos.
Muito alto	Execução discrepante do critério estabelecido ou paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/severos nos objetivos.

Fonte: Adaptado de BRASIL. TCU. Curso Auditoria Baseada em Risco. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Arnaldo Ribeiro Gomes. Brasília, 2017 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 25.

Essa classificação constitui a base para a ordenação dos achados, que devem ser apresentados no relatório de acordo com o grau de impacto (dos maiores para os menores), respeitando-se, entretanto, a(s) atividade(s), tópico(s) ou área(s) por meio das quais estiverem sendo organizados.

### 3.9 Recomendações e planos de ação

As recomendações consistem em ações que a SCGE/PE indica às Unidades Examinadas, visando a corrigir desconformidades, a aprimorar os processos de governança, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho e controles. Elas decorrem dos achados de auditoria, mas não fazem parte desses registros.

Não há, portanto, a obrigatoriedade de que seja elaborada uma recomendação para cada achado. Isso não significa, contudo, que possa haver achados que denotem desconformidades relevantes sem recomendação a eles vinculadas. Significa apenas que achados que relatam conformidade não requerem recomendações e que vários achados podem estar vinculados a uma única recomendação.

É por meio das recomendações que as auditorias agregam valor à gestão das Unidades Examinadas e, conseqüentemente, por meio dos benefícios obtidos pela gestão com o atendimento a elas, que se mede o alcance dos objetivos das auditorias da SCGE/PE.<sup>32</sup> Por tudo isso, somente após o atendimento às recomendações dele decorrentes, se pode afirmar que um trabalho de auditoria de fato atingiu os seus objetivos.<sup>33</sup>

É imprescindível, portanto, que os auditores conheçam bem a condição, a causa e as conseqüências dos achados e dediquem atenção especial à elaboração das recomendações, de forma que elas indiquem ações objetivas, possíveis de serem implementadas e que resolvam de fato o(s) problema(s)/risco(s) identificado(s).

Para que as recomendações atendam sua finalidade, faz-se necessário que os auditores as discutam com os gestores. Constitui boa prática que a equipe de auditoria indique aos(às) gestores(as) quais evidências deverão ser apresentadas pela unidade a fim de que elas sejam consideradas atendidas. Essa prática visa a facilitar o processo de monitoramento, que tem como finalidade verificar se a unidade examinada de fato implementou as medidas recomendadas e se essas medidas foram suficientes para solucionar os problemas apontados, isto é, se os benefícios decorrentes dos trabalhos de auditoria foram realmente alcançados.

Para essa verificação, poderá ser necessária a realização de testes (circularização, entrevistas...) e até mesmo um trabalho de auditoria específico<sup>34</sup>. Esse processo, portanto, não deve se restringir à recepção de “manifestações da Unidade Examinada”.

---

<sup>32</sup> PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual. Recife, 2020, p. 104.

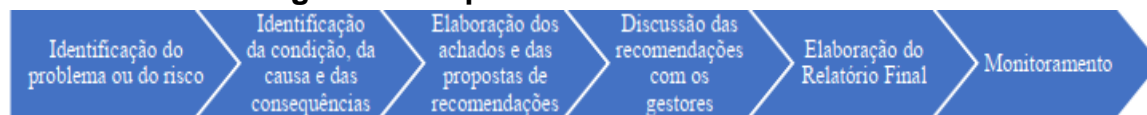
<sup>33</sup> Ibid., p.122.

<sup>34</sup> Auditoria de Implementação de Recomendações (Seções do Parecer no Apêndice A).



O sucesso das recomendações, nos trabalhos de auditoria, depende, pois, das seguintes etapas:

**Figura 2 - Etapas dos trabalhos de auditoria**



Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019 (adaptado).

### Características desejáveis para as recomendações

Além das etapas citadas anteriormente, há características desejáveis para as recomendações emitidas pela SCGE/PE que, se respeitadas, aumentam a chance de elas atingirem a sua finalidade. O Quadro 9 a seguir apresenta todas essas características.

**Quadro 9 – Características desejáveis para as recomendações**

Características	Detalhamento
Ser viável e prática	Para ser viável e prática, a recomendação deve indicar ações objetivas para cuja realização não pode haver obstáculos intransponíveis, sejam eles de ordem financeira, legal, operacional, temporal, de pessoal etc.
Boa relação custo-benefício	Uma boa relação custo-benefício significa que o custo de implementação de uma recomendação deve ser baixo em relação ao benefício que dela advém.
Considerar alternativas	Considerando que pode haver diferentes soluções para os problemas identificados por meio dos trabalhos de auditoria, é importante que as equipes e os responsáveis pela supervisão analisem as alternativas de recomendação possíveis, inclusive as que forem propostas pela Unidade Auditada, e optem por aquelas que melhor atendam aos requisitos aqui expressos. Quando não existir uma base clara para a seleção de uma alternativa em detrimento das outras, todas devem ser incluídas em conjunto, avaliando-se os prós e os contras de cada uma.
Ser monitorável	A recomendação deve trazer os elementos suficientes que permitam verificar posteriormente se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado. Para tanto, é importante que sejam previstos: o prazo para atendimento; a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Examinada ou levantadas pela SCGE/PE para medir a sua efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio dos custos de implementação e benefícios proporcionados.
Atuar na causa raiz*	Quando a recomendação tem foco na causa raiz, sua eficácia tende a ser maior, devido a seu caráter preventivo, ou seja, as chances de a condição ocorrer novamente diminuem. A atuação em causas intermediárias, embora seja muitas vezes necessária e, outras vezes, a única possível, tende a corrigir aspectos pontuais da condição e, via de regra, não impede que essa se repita.

Características	Detalhamento
Ser direcionada	As recomendações devem ser direcionadas ao(s) agente(s) que detenha(m) a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática; dessa forma, evita-se perda de efetividade em sua implementação. Para que o agente responsável seja identificado, faz-se necessário o conhecimento da estrutura regimental da Unidade Auditada.
Ser direta	É necessário que fique claramente identificado no relatório que o texto se trata de uma recomendação.** Seu conteúdo e sua linguagem também devem ser claros e, portanto, não gerar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance. Expressões como "deve-se considerar", por exemplo, não sugerem importância ou convicção de que é necessário agir, portanto, devem ser evitadas.
Ser específica	Cada recomendação deve informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado. As recomendações não devem dizer, por exemplo, como desenvolver um sistema, mas sim que determinado sistema precisa ser aperfeiçoado e que objetivos devem ser alcançados pela alteração.  Recomendações que prescrevem estudos adicionais somente devem ser feitas em casos raros e por muito boas razões. Quando couberem, devem ser formuladas de uma maneira que demonstre a necessidade de estudo adicional, sem pôr em dúvida o valor do trabalho de auditoria que está sendo relatado.
Ser significativa	Essa característica decorre da relevância dos achados dos quais as recomendações se originam e da importância do próprio escopo do trabalho. É necessário, portanto, que o escopo, os achados e, a seu turno, as recomendações abordem aspectos relevantes da gestão, a exemplo da gestão de riscos, da governança e dos controles internos. Os achados e as recomendações devem demonstrar claramente que a ação no sentido de atendimento à recomendação vai melhorar as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamento.
Ser positiva	Para facilitar o convencimento da administração a respeito da necessidade e da utilidade da recomendação e garantir assim um maior impacto com a sua implementação, devem-se utilizar preferencialmente frases afirmativas, em lugar das negativas, e tom positivo, orientado para resultados.
Ser convincente	As recomendações devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio da inserção de orações que indiquem a finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, o Secretário de TI deve...". Além disso, o reconhecimento (quando for o caso) de que já existem algumas ações em curso, ou concluídas, que contribuem para a solução parcial do problema pode acrescentar equilíbrio ao relatório, aumentando o poder de persuasão das recomendações.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017.

\* A atuação na causa raiz está sendo tratada de forma mais detalhada no Anexo A (Identificação e análise da causa raiz) desta Orientação Prática.

\*\* Por esse motivo, todas as recomendações se encontram reunidas em uma seção específica do relatório.

## Foco das recomendações

Por meio do Quadro 9, verifica-se que uma das características desejáveis para as recomendações é que atuem na causa raiz, o que permite eliminar as desconformidades relatadas ou, ao menos, reduzir a possibilidade de que elas ocorram novamente. Para tanto, é importante analisar as relações de causalidade de cada achado, de forma que as respectivas causas raízes possam ser identificadas, conforme consta no Anexo A desta Orientação Prática. Nos casos em que forem identificadas somente causas intermediárias ou próximas, a equipe de auditoria avaliará a conveniência de elaborar recomendações relacionadas às causas intermediárias.

Existem, no entanto, outras duas possibilidades: a de a equipe de auditoria elaborar recomendações com foco na condição ou elaborar recomendações com foco nas consequências, conforme pode ser visto no Quadro a seguir:

**Quadro 10 – Tipos de recomendações (conforme o foco)**

<b>Foco</b>	<b>O que descrevem</b>
Na causa	Tratam das causas passíveis de medidas; têm como finalidade evitar/impedir que a condição ocorra novamente. Podem não ser necessárias nos achados de menor relevância.
Na condição	Consistem em medidas cuja finalidade é corrigir a condição encontrada.
Na consequência (ou na recuperação)	Consistem em medidas para corrigir os prejuízos decorrentes da condição.

Fonte: Adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-19 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 29.

Para fins de ilustração dos tipos de recomendações, podem-se observar os seguintes exemplos:

**Quadro 11 - Exemplos de recomendações**

<b>Exemplo 1</b>	
<b>Parte do achado</b>	<b>Recomendação</b>
Condição: Na Empresa “Levo a Jato”, verificou-se significativo aumento no índice de acidentes de trânsito no último trimestre.	Realizar treinamentos com os motoristas para sensibilização e conscientização sobre a importância de se obedecer às regras de trânsito e sobre a direção defensiva.
Causa: os motoristas ficaram mais cansados e estressados e, com isso, desrespeitavam as leis de trânsito, algumas vezes por distração, outras deliberadamente, a fim de atenderem aos prazos.	Avaliar as condições de trabalho dos motoristas e as metas.
Consequência: atraso nas entregas e prejuízo.	Acionar o seguro para recuperar os valores gastos com o conserto dos caminhões e com o prejuízo decorrente do atraso nas entregas.

<b>Exemplo 2</b>	
<b>Parte do achado</b>	<b>Recomendação</b>
Condição: Na Empresa “Tro Peça Aqui”, houve um número alarmante de quedas na área em que estão instaladas as máquinas, na última quinzena.	Emitir um documento de orientação aos empregados solicitando que fiquem mais atentos nos seus deslocamentos, sobretudo nas áreas próximas ao maquinário.
Causa: óleo no chão decorrente de vazamento das máquinas	Realizar limpeza imediata do local e manutenção no maquinário regularmente.
Consequência: vários empregados afastados por acidente de trabalho.	Prestar assistência aos empregados acidentados. Avaliar a necessidade de realocação de funcionários.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019 (adaptado).

Eventualmente, pode haver recomendações que tenham como finalidade alterar o próprio normativo que, inicialmente, poderia estar sendo usado como critério. Nesse caso, um novo critério deve ser estabelecido, o qual pode, por exemplo, consistir em boas práticas nacionais ou mesmo internacionais.

### **Classificação das recomendações**

Tendo em vista a diversidade das recomendações emitidas pela SCGE/PE, a necessidade de avaliar sua qualidade e de dar a elas um tratamento gerencial, estabeleceu-se uma nova classificação por meio de categorias, as quais podem ser verificadas no Quadro a seguir.

**Quadro 12 – Categorias de recomendação**

<b>Categoria</b>	<b>Detalhamento</b>
1. Aperfeiçoamento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos (no nível corporativo ou em outros processos relevantes da organização)	Enquadram-se nesta categoria as recomendações cuja finalidade é trazer melhorias significativas e mensuráveis a processos e estruturas da unidade auditada (ou responsável pelo objeto auditado).
Subdivide-se nas seguintes subcategorias:  1.1 Governança 1.2 Gestão de riscos 1.3 Controles internos	1.1 recomendações que solicitem dos gestores medidas para informar, direcionar, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando a garantir o alcance dos seus objetivos;  1.2 recomendações que solicitem dos gestores medidas para identificar, avaliar, gerenciar e controlar eventos ou situações potenciais (riscos) que ameacem a realização dos objetivos da organização;  1.3 recomendações que solicitem dos gestores medidas para melhoria de um dos cinco componentes do processo de controles internos, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco; atividades de controle; informação e

Categoria	Detalhamento
	comunicação e monitoramento <sup>35</sup> .
<p>2. Apuração de responsabilidade</p> <p>2.1 Servidores ou empregados</p> <p>2.2 Pessoa jurídica por ato lesivo</p>	<p>2.1 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitem dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de servidores ou empregados por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) prejuízo ao erário; b) dano à imagem da instituição; c) prejuízo à continuidade do serviço público; d) transgressão de normativo; ou e) benefício ou vantagem indevida (recebida, solicitada ou exigida).</p> <p>2.2 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitam dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de empresas por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) fraude à licitação ou ao contrato administrativo em benefício da própria ou de outra empresa; b) promessa, oferecimento ou pagamento de vantagem indevida, por parte de empresa, a servidor ou empregado público; ou c) obstrução realizada por empresa de atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos.</p>
<p>3. Reposição de bens e valores</p>	<p>Enquadram-se, nesta categoria, as recomendações que tenham como finalidade garantir que o erário seja preservado, seja por meio da devolução de bens e valores, seja por meio de aplicação de sanção pecuniária, como nas seguintes situações:</p> <p>a) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para quantificar o prejuízo; b) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para reaver valores ou bens; c) o gestor deverá devolver valores ou bens ao erário; d) o gestor deverá aplicar a sanção pecuniária cabível; e) o gestor deverá instaurar a Tomada de Contas Especial (TCE).</p>

<sup>35</sup> THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno - Estrutura Integrada**: Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p. 11 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 30.

Categoria	Detalhamento
4. Ajuste de objetos	É recomendável nas situações em que os objetos ou os atos examinados (obras, sistemas*, instrumentos licitatórios e de transferência, contratos...) estiverem em desacordo com o critério adotado (lei, resolução, termo de referência...), porém, houver a possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente quais ajustes deverão ser efetuados e por quê.  *Se o sistema puder ser enquadrado como controle interno, a categoria adequada será a de nº1.
5. Cessação (suspensão de execução) de objetos	Aplica-se às situações em que os objetos ou os atos examinados (obra, resolução, pagamento, termo de referência...) estiverem em desacordo com o critério adotado e não houver possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente por que é necessária a suspensão.  Nesse tipo de situação, normalmente urgente e grave, a recomendação deverá ser encaminhada por meio de nota de auditoria e, posteriormente, registrada no relatório.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

Verifica-se, por meio do Quadro, a existência de, basicamente, dois tipos de categorias. O primeiro, é formado pela categoria 1 e suas subcategorias e tem como finalidade propor ações mais estruturantes, isto é, ações de caráter mais amplo e mais profundo, voltadas ao aperfeiçoamento de processos de gestão e de outras atividades fundamentais da organização. Já o segundo, representado pelas categorias de número 2 a 5, visa a corrigir situações específicas, grande parte delas em andamento ou já concluídas.

Desde que apresentada a devida justificativa, com base em avaliação custo-benefício, todas as categorias, à exceção da de número 1, podem ter o seu monitoramento dispensado.

Essa nova classificação das recomendações apresenta as seguintes vantagens:

- a) a lista de categorias contribui para a elaboração de recomendações, já na etapa de preenchimento da Matriz de Achados, visto funcionar como um elenco que auxilia os auditores na reflexão a respeito dos benefícios esperados como resultado da recomendação;
- b) as categorias poderão servir de base para as extrações que subsidiarão as avaliações de qualidade das recomendações e até para a avaliação da efetividade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela SCGE/PE, bastando para isso se realizar o levantamento do percentual de recomendações emitidas em cada categoria e o seu grau de atendimento;

- c) a categoria de número “1” estimula a elaboração de recomendações relacionadas aos três processos que devem constituir prioridade nas ações de auditoria interna: governança, gestão de riscos e controles;
- d) permitem que se relacionem as categorias de recomendações e as classes de benefícios financeiros e não financeiros passíveis de serem auferidos em virtude da atuação da atividade de auditoria exercida pela SCGE/PE.

### **Planos de ação**

O plano de ação constitui-se em um conjunto de medidas que cabem à Unidade Examinada adotar com a finalidade de:

- a) tratar riscos significativos;
- b) solucionar problemas complexos identificados pela equipe de auditoria;
- c) abordar situações em que haja grande quantidade de ações a serem adotadas.

Normalmente é requerido pela equipe de auditoria, mas pode também ser proposto pelos próprios gestores do objeto auditado. Em um ou em outro caso, o plano de ação deve estar relacionado às recomendações emitidas e, à semelhança delas, deve ser viável, específico para o(s) problema(s)/risco(s) em questão e monitorável.

As ações previstas no plano devem apresentar uma boa relação custo-benefício, ser relevantes e preferencialmente atuar na causa raiz.

Os planos de ação devem trazer as seguintes informações:

- a) objetivo geral que se pretende alcançar por meio das ações;
- b) ações que serão realizadas;
- c) objetivo de cada uma das ações;
- d) cronograma para desenvolvimento das ações;
- e) responsável pela execução de cada ação.

Após sua elaboração pelos gestores, o plano de ação deve ser avaliado pela equipe de auditoria da SCGE/PE e, se for o caso, retornar aos gestores para os ajustes necessários. Sua execução será gerida pelos respectivos responsáveis na Unidade Examinada e monitorada pela SCGE/PE. Da mesma forma que ocorre com as recomendações, as ações propostas no plano podem ter foco na causa, na condição e/ou na consequência.

### **Orientações gerais para a elaboração de recomendações e de planos de ação**

- a) as recomendações devem indicar preferencialmente: o que deverá ser feito (por exemplo, “elaborar indicadores de desempenho...”), os objetivos

- a serem alcançados, os riscos a serem tratados ou os controles a serem implementados, aperfeiçoados ou, se for constatada a sua inutilidade, descontinuados;
- b) para expressar o comando da recomendação, deve ser utilizado verbo no infinitivo, o qual pode ser precedido por oração que indique a sua finalidade, como: “Para evitar o risco X, a unidade deverá elaborar plano de capacitação com vistas a...”;
  - c) as recomendações devem ser fundamentadas nas evidências dos achados e apresentar os benefícios esperados (visando ao convencimento), conforme indicado na Matriz de Achados, ou seja: os auditores devem estar preparados para explicar a lógica que sustenta a recomendação;
  - d) ao elaborar recomendações, a equipe deverá acordar com o(a) gestor(a) responsável prazo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas;
  - e) os planos de ação deverão ser elaborados pelo gestor e apresentados em prazo definido pela equipe de auditoria;
  - f) os planos de ação serão necessariamente avaliados e, quando possível, aperfeiçoados com o auxílio da equipe de auditoria;
  - g) o plano de ação deve seguir uma dinâmica própria, ou seja, pode passar por revisões solicitadas pela SCGE/PE ou pelo próprio gestor.

### Evidências para responsabilização

As recomendações do tipo “Instauração de TCE” e “Apuração de responsabilidade”, por envolverem situações que podem gerar efeitos financeiros e até penais para os gestores, requerem um cuidado ainda maior com as evidências, o qual, caso não ocorra, poderá inviabilizar a responsabilização devida dos agentes que deram origem à condição identificada por meio do trabalho de auditoria.

No Quadro 13 a seguir, são apresentados alguns desses cuidados.

**Quadro 13 – Cuidados com as evidências**

Situação	Evidências
a) Prejuízo	Deverá ser indicado não apenas o montante, mas também o método utilizado para se chegar ao valor apontado, além dos documentos que comprovam o ilícito, tais como: cópias de autorização de pagamentos, de cheques, extratos bancários...



Situação	Evidências
b) Sobrepreço	É necessário apontar não apenas a diferença entre o preço praticado pela administração e o preço de mercado dos itens em que houver sobrepreço, mas também os preços totais das compras do item em questão. Ademais, é fundamental também que sejam apresentados, nesses e em outros casos semelhantes, a pesquisa de preços realizada na região em que a unidade examinada adquiriu os produtos, acompanhada da indicação da data em que essa foi realizada, da fonte de informações e do método de cálculo. Preferencialmente devem ser consideradas, no cálculo, a hipótese de sazonalidade e a inflação do período.
c) Atividade de responsabilização	É facilitada pela identificação dos servidores, empregados e empresas que participaram do ato irregular, como, por exemplo, quem assinou, quem aprovou, quem subsidiou decisão, quem participou efetivamente do ato que se pretende impugnar.
d) Entrevista(s)	Serve(m) como indício de ilícitos. Preferencialmente deve(m) vir assinada(s), mas se não estiver(em), não se inviabiliza a sua utilização, desde que o entrevistado esteja identificado.
e) Intencionalidade do(a) gestor(a) em auferir vantagem para si ou para outrem	São relevantes os documentos que demonstrem a intenção do(a) gestor(a) na prática ilegal, tais como: a verificação de que o(a) gestor(a) desconsiderou análises ou pareceres, que solicitou a inclusão ou exclusão de alguma cláusula diretamente relacionada ao fato constatado, ou que sempre adota um rito diferenciado para aquele grupo de processos em que a equipe encontrou as irregularidades.
f) Papéis de trabalho	Papéis de trabalho que evidenciem as irregularidades são imprescindíveis, devendo ser disponibilizados para o responsável pelas apurações.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

Em relação aos processos de responsabilização, é necessária a observância às competências, diretrizes e orientações da Diretoria de Correição desta SCGE/PE.

### 3.10 Conclusão (do relatório)

É o componente do relatório de auditoria por meio do qual a equipe de auditoria emite a opinião sobre o objeto auditado, a qual deve estar baseada em informação suficiente, confiável, relevante e útil<sup>36</sup>. Deve ter caráter gerencial, isto é, tratar de conteúdos que caibam à Alta Administração da Unidade Examinada.

Na conclusão do relatório, devem ser apresentados:

- a) respostas claras às questões de auditoria propostas, as quais devem ter como base os respectivos achados (citados de forma sintética),

<sup>36</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna. Revisadas em outubro/2012. Disponíveis em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2020. p. 15 (IPPF nº 2410.A1).

explicitando-se o vínculo entre eles e as questões propostas; a conclusão não deve se constituir, portanto, apenas na síntese dos achados;

- b) causas raízes, nos casos em que elas forem identificadas;
- c) boas práticas relevantes, especialmente aquelas que já foram adotadas para solucionar condições indesejáveis descritas no relatório;
- d) principais benefícios decorrentes da auditoria realizada;
- e) os danos identificados, quando houver, em comparação ao montante analisado.

### 3.11 Anexos do relatório

Nesta seção, serão registradas as manifestações da Unidade Examinada, as análises da equipe de auditoria e qualquer outra informação considerada relevante pela equipe de auditoria, como: tabelas, relatório fotográfico, entre outros.

#### 3.11.1 MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE EXAMINADA E ANÁLISE DA EQUIPE DE AUDITORIA

Esse componente é constituído de duas partes: a “Manifestação da Unidade Examinada” e a “Análise da equipe de auditoria”. A primeira consiste no registro das manifestações emitidas pela Unidade Examinada após o gestor responsável ter acesso ao completo teor do(s) achado(s) relatado(s). A segunda consiste nas análises da equipe de auditoria relativas a essas manifestações.

##### **Manifestação da Unidade Examinada**

A “Manifestação da Unidade Examinada” apresenta os esclarecimentos, as avaliações, os argumentos ou as informações adicionais do gestor referentes aos achados de auditoria. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, possibilitando à equipe a oportunidade de rever seu posicionamento ou de embasá-lo de forma mais consistente. As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente pela equipe de auditoria e os eventuais erros materiais, corrigidos.

##### **Orientações gerais**

- a) a manifestação deve ser precedida pelo número do achado a que ela se refere, conforme o exemplo abaixo:

Achado nº 3

Manifestação da unidade examinada

Análise da equipe de auditoria

- b) nos casos em que uma manifestação do gestor se referir a diversos achados, devem ser transcritos os trechos referentes a cada achado

separadamente, de acordo com a seguinte ordem: número do achado a que a manifestação se referir, a manifestação do gestor e a análise da equipe de auditoria a ela correspondente;

c) para os casos em que uma mesma manifestação se referir a mais de um achado e não for possível separar o trecho que trata de cada achado, a manifestação deve ser transcrita na sua totalidade e apenas uma vez. Antes da transcrição, no entanto, devem constar os números dos achados a que a manifestação se referir. Após a transcrição, deverão ser registradas as respectivas análises separadamente. Para facilitar o entendimento por parte do leitor, após o subtítulo “Análise da equipe de auditoria”, deverá constar, entre parênteses, a indicação do número do achado a que a análise estiver relacionada:

- Exemplo: Análise da equipe de auditoria (achado nº4)

d) devem ser informados os meios pelos quais o gestor se manifestou (número, origem e data dos documentos, horário e data da mensagem etc.):

- Exemplo: “Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx de xxxx de 20XX, o órgão XXXXX apresentou a seguinte manifestação: [...]”

e) a manifestação do gestor deve ser apresentada entre aspas, preferencialmente *ipsis litteris*, ou seja, na íntegra. No entanto, devem ser evitadas:

- Reprodução integral de jurisprudências e transcrições de legislação;
- Manifestações prolixas.

Nos casos acima, a equipe pode suprimir os trechos que considerar desnecessários, desde que informe, com o uso da marca “[...]”, o trecho em que foi feita a supressão e que se mantenha o completo teor da opinião do gestor.

Exemplo de texto original:

“Senhor técnico da Controladoria,

Sobre o relatório XX, achado nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de aditar o contrato de terceirização, informo que foi atendida, de acordo com o artigo 60 da Lei 8.666/93, segundo o qual ‘Os contratos e seus aditamentos serão lavrados nas repartições interessadas, as quais manterão arquivo cronológico dos seus autógrafos e registro sistemático do seu extrato, salvo os relativos a direitos reais sobre imóveis, que se formalizam por instrumento lavrado em cartório de notas, de tudo juntando-se cópia no processo que lhe deu origem.’”

### Exemplo de transcrição:

“Senhor técnico da Controladoria,

Sobre o relatório XX, achado nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de aditar o contrato de terceirização, informo que foi atendida, de acordo com o artigo 60 da Lei 8.666/93.” [...]

f) deve ser acrescentada a expressão “sic” entre parênteses imediatamente após palavra ou trecho incompreensível que faça parte da manifestação do gestor. A expressão latina significa “assim” e indica que o texto original está escrito daquela forma, por mais errado ou estranho que pareça. O uso da expressão, entretanto, é desaconselhado nos casos de mero erro de digitação, de ortografia ou de concordância;

g) quando não houver manifestação do gestor, as equipes devem informar “Não houve manifestação da unidade examinada”, caso o gestor não apresente qualquer manifestação sobre o relatório, e “Não houve manifestação da unidade examinada para o achado de nº X”, caso o gestor não apresente manifestação para um ou mais achados;

h) quando o gestor somente houver se manifestado ao longo do trabalho de auditoria, mas não houver se manifestado após o relatório preliminar, essa informação deve ser apresentada na seção “Manifestação da unidade examinada”;

i) há situações excepcionais e especificamente justificadas, como trabalhos da SCGE/PE que se desenvolvem sob sigilo de justiça, em que não há “Manifestação da unidade examinada”;

j) nos casos em que houver manifestação de ex-gestor, deve-se, antes de iniciar a transcrição da manifestação, esclarecer quem é o seu autor:

- Exemplo: “Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx de xxxx de 20XX, a Prefeitura Municipal de xxx/xx encaminhou a seguinte manifestação do Senhor XXXX, Prefeito do município/UF no período de ZZ/ZZ a ZZ/ZZ:[...]”;

k) para as situações em que a manifestação apresentada contiver nomes de pessoas ou números de CPF, esses dados deverão receber o tratamento indicado no item 4.3 (Identificação de pessoas físicas e jurídicas), e tal adaptação deve ser informada no próprio texto.

### **Análise da equipe de auditoria**

A “Análise da equipe de auditoria” deve demonstrar como a resposta da Unidade Examinada foi compreendida pela equipe de auditoria e de que forma as informações e argumentos apresentados contribuíram para esclarecer a situação encontrada.

Esse é o espaço em que a equipe deve demonstrar por que a situação descrita no achado não pode ser mantida – caso o achado represente desconformidade - e qual a razão de os argumentos apresentados pelo gestor não serem considerados suficientes para solucionar a desconformidade descrita, quando for esse o caso.

É importante ressaltar que, se a manifestação for suficiente para alterar a opinião da equipe, a equipe deverá proceder à modificação do(s) achado(s) de auditoria correspondente(s) e submetê-lo(s) novamente à revisão pelos responsáveis pela supervisão do trabalho. Não bastará, portanto, esclarecer a situação na análise da equipe de auditoria.

Para evitar falhas na elaboração dessa seção do relatório, as seguintes etapas são recomendadas:

- analise cuidadosamente os argumentos apresentados pelo gestor. Lembre-se: analisar é dividir em partes;
- verifique a consistência de cada um desses argumentos;
- ao se deparar com argumentos irrefutáveis, que alteram, portanto, o entendimento da equipe sobre a condição encontrada, altere o texto do achado para que ele fique compatível com esse novo entendimento e informe a mudança na “análise da equipe de auditoria”;
- ao identificar um erro de argumentação, selecione as evidências que respaldam a sua convicção e, com base nessas evidências, esclareça, nessa mesma seção, por que razão os argumentos apresentados pela unidade examinada não podem ser aceitos;
- sempre que for viável, utilize-se de uma das técnicas de argumentação para responder a cada um dos argumentos a respeito dos quais houver discordância. Para isso, consulte o “Anexo B – Desenvolvimento de parágrafos e argumentação”.

Nessa seção, devem ser consideradas ainda as seguintes orientações:

- a) considerando que os argumentos da análise, em si mesmos, já são suficientes para demonstrar os pontos de concordância e divergência entre SCGE/PE e gestor, não é recomendável usar termos como “acatar” (sinônimo de honrar, respeitar, reverenciar, venerar, cumprir e obedecer). Deve-se argumentar objetivamente e declarar que tal informação ou argumento esclarece, comprova, justifica etc.; ou não esclarece, não comprova, não justifica etc.;
- b) nos casos excepcionais em que não houver encaminhamento do relatório preliminar ou de informativo ao gestor, deve ser registrada, nessa parte do anexo, a causa da ausência de encaminhamento e a consequente impossibilidade de análise.

Exemplo:

“Não houve encaminhamento de relatório preliminar ao gestor pelo fato de os trabalhos terem se desenvolvido sob sigilo de justiça. Consequentemente, não houve manifestação da unidade examinada.”

### 3.11.2 DETALHAMENTO DA METODOLOGIA (QUANDO FOR NECESSÁRIO)

Essa seção é opcional. Deve ser redigida quando o parágrafo destinado à metodologia, constante da introdução do relatório, não for suficiente para explicitar a metodologia utilizada na execução do trabalho de auditoria.

### 3.11.3 OUTROS DOCUMENTOS CONSIDERADOS RELEVANTES

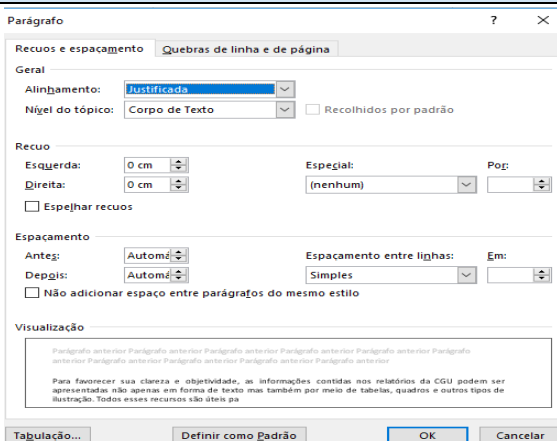
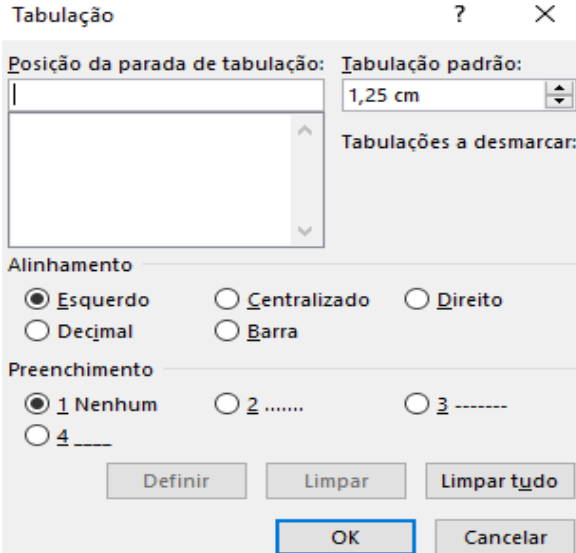
Este anexo pode conter qualquer outra informação considerada relevante pela equipe de auditoria, como: lista de unidades examinadas; tabelas; relatório fotográfico. No entanto, deve-se tomar o cuidado de não transformar este anexo em um repositório de papéis de trabalho.

## 4 ASPECTOS FORMAIS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Com as finalidades de realçar o caráter técnico dos relatórios produzidos pela SCGE/PE, de facilitar a sua leitura e, ao mesmo tempo, de fortalecer a identidade institucional, os padrões de formatação, registrados no Quadro 14 a seguir, devem ser respeitados.

**Quadro 14 – Padrões de formatação dos relatórios da SCGE/PE**

Padrão		
Formatação geral	Papel	A4
	Margens	Esquerda e superior: 3 cm. Direita e inferior: 2 cm.
	Fonte	Calibri em todo o documento (inclusive em quadros, tabelas e figuras de elaboração própria); cor preta; estilo normal; tamanho 12. Nas notas de rodapé, legendas, citações com mais de 3 linhas, quadros, tabelas, ilustrações, fontes de dados, utilizar o tamanho 10.
	Itálico	Deve ser usado nas palavras de outros idiomas que não foram incorporadas à língua portuguesa. Se houver dúvida, consulte o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP).
	Negrito	O negrito deve ficar restrito a seções, subseções, títulos, subtítulos; nos quadros e tabelas, deve se restringir ao cabeçalho (1ª linha) e aos títulos das colunas. Quando houver total, nas tabelas, a última linha pode ser grafada também em negrito (sugestão).
	Descrição sumária	A descrição sumária consiste em um relato breve e estruturado, resumo do achado, portanto, deve ser escrita com ponto final, com letra maiúscula apenas no início da sentença e nos nomes próprios e nas siglas.
	Destaques de trechos de relatório	
		Para se destacarem/enfatizarem trechos de relatório, esses devem ser sublinhados. Tais destaques devem ser evitados ao máximo e, quando ocorrerem, deve-se evitar destacar trechos superiores a 3 linhas.
Recuos e espaçamento de parágrafo	Geral	Alinhamento: Justificada. Nível do tópico: Corpo de Texto.
	Recuo	Esquerda e direita: 0 (zero). Especial: (nenhum). Espelhar recuos: não marcar.
	Espaçamento	Antes e depois: automático. Espaçamento entre linhas: Simples. Não marcar a caixa “Não adicionar espaço entre parágrafos do mesmo estilo”.

Padrão		
		
	Tabulação	<p>Tabulação padrão do Word: 1.25 cm. Alinhamento: Esquerdo. Preenchimento: 1 Nenhum.</p> 
Transcrições (de normas, de trechos de outros autores, de manifestações da unidade examinada)	Apresentação das citações/transcrições	<p>Fonte Calibri; estilo normal.</p> <p>Aquelas com até três linhas devem ficar entre aspas duplas e com letras no tamanho 12. As aspas simples são usadas para indicar citação dentro da citação.</p> <p>As citações com mais de três linhas devem ficar sem aspas, com recuo de 4cm da margem esquerda e com letras no tamanho 10.</p>
	Supressões e palavras truncadas	<p>As supressões nas transcrições devem ser indicadas por meio do símbolo [...].</p> <p>Quando ocorrer alguma palavra truncada ou a ausência de uma palavra ou expressão, de forma a prejudicar o entendimento de seu conteúdo, a equipe poderá acrescentar o termo grafado corretamente ou o vocábulo que estava faltando dentro de colchetes, a fim de facilitar a compreensão por parte do leitor.</p>
	Erro simples de ortografia	<p>Se o erro for facilmente identificável, a equipe deverá transcrever a palavra com a grafia correta.</p>
	Destaques de trechos de citações/transcrições	<p>Quando houver destaque de palavras ou trechos nas citações e nas transcrições, deve-se informar se o destaque é do próprio autor do texto ou da equipe da SCGE/PE, utilizando as seguintes expressões entre parênteses: grifo do autor, no primeiro caso, ou grifo nosso, no segundo.</p>



Padrão	
Numerais	Devem ser informados os valores monetários apenas em algarismos arábicos (sem repetição dos valores por extenso). No caso de valores inteiros, eles são grafados sem a vírgula e os zeros posteriores (R\$ 120). Os valores inteiros com mil, milhão, bilhão e trilhão são grafados com algarismos e palavras. Exemplos: R\$ 12 mil; R\$ 9 milhões.
	Os números que são expressos por mais de uma palavra devem ser grafados em algarismos arábicos. Os números expressos em um único vocábulo (números de um a dez e cem), exceto nos casos de idades, dias do mês, números de páginas, devem ser grafados por extenso. Exemplo: “Cem processos foram analisados por 25 servidores”.
	Os percentuais são expressos - em todos os casos - em algarismos arábicos seguidos do símbolo %, sem espaço entre eles. Exemplo: 3%.
	Nas datas, o dia, o mês e o ano devem ser escritos por meio de algarismos arábicos no formato dd.mm.aaaa. Exemplos: 25.02.2018; 17.05.2018.
	Os números de lei e de outras normas devem ser escritos por meio de algarismos arábicos, seguidos da data na primeira menção. No número da lei, a unidade de milhar fica separada da centena por um ponto. No caso do ano, esse ponto não é grafado. Exemplo: Lei 10.520, de 17.07.2002. Em menções posteriores da norma no mesmo relatório, pode-se omitir o dia e o mês. Exemplo: Lei 10.520/2002.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

## 4.1 Quadros e tabelas

Para favorecer sua clareza e objetividade, as informações contidas nos relatórios da SCGE/PE podem ser apresentadas não apenas em forma de texto, mas também por meio de tabelas, quadros e outros tipos de ilustração. Todos esses recursos são úteis para elucidar, organizar e resumir informações complexas. É importante evitar, entretanto, que eles contenham listas, como números de matrícula, produtos e outras informações que devem ser registrados como papel de trabalho.

Em relação aos quadros e às tabelas, há traços que os distinguem, mas também há características comuns, conforme está demonstrado a seguir:

**Quadro 15 – Características dos quadros e das tabelas**

Item	Quadros	Tabelas
<b>O que são?</b>	São todas as listas de dados divididas em linhas e colunas que não exponham cálculos. Servem para consolidar e comparar informações (por exemplo, lista de riscos de um processo de trabalho organizados por categorias).	São todas as estruturas divididas em linhas e colunas, cuja informação central seja constituída de dados numéricos, como valores financeiros e/ou físicos (por exemplo, soma de quantidades de alimentos disponíveis em armazém).
<b>Formatação</b>	Devem conter todas as linhas horizontais e verticais.	São divididas em linhas na horizontal, mas as bordas laterais não devem ser fechadas.
<b>Identificação (título)</b>	É informada de forma centralizada na parte superior, na seguinte sequência: a designação (quadro ou tabela); número de ordem de apresentação por designação (quadro ou tabela); travessão; o título. Exemplos: Quadro 2 – Situação atual das recomendações emitidas pela SCGE em 2020; Tabela 2 – Recursos executados pela	

Item	Quadros	Tabelas
	Fundação Cultural Palmares em 2019. Utilizar fonte no mesmo tipo e tamanho adotado no texto (Calibri, tamanho 12).	
<b>Títulos das colunas</b>	Devem ser centralizados e em negrito. Quando houver total, a última linha pode ser em negrito (sugestão)	
<b>Dimensões</b>	Devem ter a largura do parágrafo.	
	Quadros e tabelas que ocupem mais de uma página do relatório devem obrigatoriamente conter a linha de títulos repetida em cada página para facilitar a identificação dos conteúdos das colunas.	
	Nos quadros e tabelas, os dados devem ser apresentados no mesmo tipo das letras adotadas no texto, porém em tamanho 10, inclusive na indicação da fonte dos dados e nas notas.	
<b>Composição do rodapé</b>	A fonte de dados e informações deve ser registrada na parte inferior dos quadros ou tabelas. Caso seja externa, ela deve ser mencionada de forma que possa ser verificada por um terceiro.	
	Não é suficiente informar que a fonte dos dados é a unidade examinada. É necessário mencionar o documento por meio do qual ela disponibilizou as informações.	
	Quando a fonte dos dados for um sistema, deve-se indicar o nome do sistema e a data em que a consulta foi realizada. Exemplo: e-Fisco, 13.11.2020.	
	Mesmo que a fonte das informações de um quadro ou tabela seja a SCGE/PE, é necessário mencionar a fonte, usando a sigla do órgão como referência (ou elaboração própria) e não a equipe ou a unidade executora do trabalho.	
	Se houver a necessidade de esclarecimentos gerais e/ou específicos sobre o conteúdo do quadro ou tabela, deve(m) ser inserida(s) nota(s) logo depois da fonte. A(s) nota(s) geral(is) precede(m) a(s) específica(s).	

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019 (adaptado).

Exemplo de quadro:

**Quadro X - Escolas da Gerência Regional de Educação Metropolitana Norte selecionadas na amostra**

Município	Escola	Código do MEC
Abreu e Lima	Escola Estadual Irmã Dulce	26186713
Itamaracá	Escola de Jaguaribe	26106213
Itapissuma	Escola de Referência em Ensino Médio Euridice Cadaval	26106388
Olinda	Escola Jerônimo de Albuquerque	26113562

Fonte: Secretaria de Educação e Esportes de Pernambuco.

Exemplo de tabela:

**Tabela Y - Alunos matriculados em 2017.**

<b>Matrículas</b>	<b>Nº de Alunos</b>
Em creches	261
Em pré-escolas	454
Anos iniciais	1.359
Anos finais	1.073
Ensino médio	561
EJA	214
Educação especial	200
<b>Total</b>	<b>4.122</b>

Fonte: Censo Escolar- MEC.

## 4.2 Figuras

Além de quadros e tabelas, os relatórios de auditoria podem conter desenhos, esquemas, fotografias, fluxogramas, gráficos, gravuras, mapas, organogramas, plantas, aqui denominados, de forma geral, como figuras. Sua inclusão nos relatórios, entretanto, deve ser feita com a devida parcimônia, ou seja, somente quando for realmente necessária. Assim sendo, na maioria dos casos, essas figuras deverão ser mantidas como papéis de trabalho ou, a depender da sua importância para a clareza e a completude do relatório, como anexo.

Em relação ao uso dessas ilustrações, aplicam-se as orientações apresentadas no Quadro 16, no que couber, e as seguintes:

**Quadro 16 – Orientações gerais quanto ao uso de figuras**

<b>Item</b>	<b>Padrão</b>
<b>Identificação (título) da ilustração</b>	Ilustrações de todos os tipos devem ser identificadas com título centralizado na parte superior. Ele é precedido por sua designação figura, seguida pelo número sequencial e por travessão. Exemplo (de fluxograma): Figura 2 – Processo de tramitação mensal da folha de pagamento.
<b>Legenda</b>	Abaixo da ilustração, deve ser indicada a fonte, mesmo que seja a própria SCGE/PE, e outras informações importantes para sua compreensão, se houver. Deve ser utilizada a fonte Calibri, cor preta, estilo normal, tamanho 10.
<b>Imagens de pessoas</b>	As ilustrações nos relatórios de auditoria não devem permitir a identificação de pessoas, para evitar o uso indevido de sua imagem. No caso de fotografias, elas devem preferencialmente apresentar locais e objetos. Somente devem conter pessoas quando sua presença for essencial, mas sem a identificação dos indivíduos, devendo ser dado tratamento às imagens, para que os rostos não sejam identificados.

Item	Padrão
<p align="center"><b>Disposições específicas relativas às fotografias</b></p>	<p>Nos achados de auditoria em que houver necessidade de inclusão de fotografias, deverão ser usadas preferencialmente duas imagens. As demais, que servirem de evidência, deverão ser arquivadas como papéis de trabalho ou registradas como anexo.</p>
	<p>É recomendável, para assegurar o correto posicionamento das legendas junto às fotografias, que a sua inserção seja feita por meio de células de tabelas. Por exemplo: duas fotos podem ser inseridas em uma tabela de duas linhas e duas colunas, de modo que as fotografias fiquem na primeira linha, e as legendas, na segunda.</p>
	<p>Quando forem utilizadas fotografias para ilustrar achados de auditoria, deverão ser apresentadas, como legenda, abaixo das fotos, informações sobre o local e a data a que se referem.</p>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019 (adaptado).

### 4.3 Identificação de pessoas físicas e jurídicas

Tendo em vista a publicação dos resultados finais dos trabalhos na *internet* e a necessidade de se evitar a exposição inadequada de pessoas físicas e jurídicas, os registros de pessoas devem ser efetuados com cautela.

Como regra geral, não deve ocorrer a identificação de pessoas físicas nos relatórios da SCGE/PE. A exceção a essa regra é possível somente quando estiverem presentes, de forma cumulativa, as três condições a seguir:

- a) a identificação for absolutamente necessária para garantir a consistência dos achados;
- b) as pessoas mencionadas tiverem contribuído para a condição verificada pela equipe;
- c) a identificação estiver rigorosamente fundamentada em evidências suficientes e adequadas.

Preenchidas essas condições, devem ser aplicadas as seguintes regras:

#### Quadro 17 – Orientações para identificação de pessoas físicas

Situação	Identificação (se for realmente necessária)
Agentes públicos	Cargo ou função ocupado e período de gestão.
	No caso de servidores que não ocupem cargo ou função de direção ou chefia: informar apenas o número de CPF descaracterizado da seguinte forma: ***.999.999-**; não se deve informar matrículas.

Situação	Identificação (se for realmente necessária)
Beneficiários de programas e outras políticas públicas do Governo Estadual.	Usar o Número de Identificação Social (NIS) descaracterizado da seguinte forma: ***999999**. Se não for possível usar o NIS, utilizar as iniciais do nome.
Responsáveis, proprietários e/ou funcionários relacionados a pessoas jurídicas contratadas, empregados de empresas terceirizadas e pessoas físicas contratadas temporariamente pela Administração	Cargo ocupado e CPF descaracterizado (***.999.999-**).
Pessoas mencionadas em manifestações apresentadas pela unidade examinada	Usar o número de CPF descaracterizado (***.999.999-**) ou as iniciais do nome. Mas atenção: um mesmo indivíduo não deve ser identificado simultaneamente por meio de CPF descaracterizado e das iniciais do nome.
Denunciantes	Essas pessoas se constituem em fontes de informação para trabalhos da SCGE/PE e devem ser protegidas ao máximo nos relatórios. A menção a denúncias nesses textos, quando necessária, deve ser feita apenas como “demanda apresentada à SCGE/PE”, sem a citação dos nomes dos demandantes nem de informações que facilitem sua identificação, como: apelidos, iniciais dos nomes, função ou cargo público, profissão, local de moradia.
Entrevistados e outras fontes de informação não responsáveis pelo fato constatado	Se agente público: cargo ou função ocupado e período de gestão. Demais fontes, CPF descaracterizado.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019 (adaptado).

Em relação às pessoas jurídicas, as orientações são as seguintes:

#### Quadro 18 – Orientações para identificação de pessoas jurídicas

Situação	Identificação (se for realmente necessária)
Pessoas jurídicas	Deve ser efetuada por meio da razão social e do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).
Microempreendedores	Deve ser feita por meio do CPF descaracterizado. Caso a equipe não disponha dessa informação, poderá utilizar as iniciais do nome. É necessário, porém, que a construção do texto deixe claro que a natureza da pessoa citada é jurídica. Para isso, recomenda-se a utilização da sigla ME, após o CPF ou as iniciais.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

Os dados (como nomes, números de CPF e de CNPJ) das pessoas físicas e jurídicas relacionadas a achados relatados pela SCGE/PE, citados ou não no respectivo relatório, devem constar de documento arquivado como papel de trabalho. Essa prática facilita o acesso aos dados em consultas posteriores e, quando necessária, a

sua remessa a outros órgãos de controle ou de defesa do Estado, como TCE, Polícia Civil e Ministério Público.

#### 4.4 Assinatura de relatórios de auditoria

Os relatórios de auditoria da SCGE/PE não são assinados pelos membros da equipe realizadora do trabalho, tendo em vista o caráter institucional desses relatórios e a utilização cada vez mais frequente de sistemas informatizados para emití-los e encaminhá-los às partes interessadas. Os dados dos membros da equipe, no entanto, devem ser registrados em sistema informatizado utilizado para a emissão do relatório ou, em não existindo, em controles manuais com essa finalidade.

## 5 REVISÃO DE RELATÓRIOS

De forma geral, revisar significa ler um texto cuidadosamente com o objetivo de corrigi-lo ou de aperfeiçoá-lo. Quando se trata dos relatórios de auditoria, entretanto, os objetivos vão além da mera correção do texto, consistindo também em assegurar que:

- a) o trabalho realizado esteja consistente com o escopo de auditoria, os objetivos e as normas aplicáveis;
- b) os achados e as recomendações estejam claros e apoiados em evidências suficientes relevantes, confiáveis e úteis;
- c) o padrão definido (formato, atributos...) pela SCGE/PE, por meio desta Orientação Prática: Relatório de Auditoria, seja atendido.

De modo a garantir o alcance desses objetivos, diversas atividades devem ser realizadas ao longo dos processos de elaboração e de revisão de relatórios, processos esses que estão estreitamente relacionados.

Considerando-se, portanto, essa estreita relação entre os processos de elaboração e de revisão de relatórios; a necessidade de se evitar, por um lado, superposição e, por outro lado, lacunas de responsabilidades; considerando-se também a variedade de estruturas das Unidades de Controle Interno da SCGE/PE, as atividades relativas a ambos os processos serão apresentadas a seguir de forma conjunta e vinculadas aos participantes da atividade de auditoria e não aos cargos.

Basicamente, são participantes do processo de elaboração e de revisão de relatórios:

- a) membro da equipe de auditoria
  - servidor a quem cabe, entre outras atribuições, executar o trabalho, desde a fase de planejamento até o monitoramento, coletando e analisando dados, bem como elaborando papéis de trabalho e registros.
- b) responsáveis pela supervisão dos trabalhos
  - Chefes, Coordenadores e Diretor de Auditoria, com experiência em trabalhos de auditoria, com histórico profissional de responsabilidade e de disciplina, capacidade de liderança e conhecimento dos manuais e demais normativos que disciplinam a prática das atividades de Auditoria Interna Governamental na SCGE/PE, responsáveis por garantir o atingimento dos objetivos do trabalho, a qualidade dos produtos dele resultantes e o desenvolvimento da equipe. Devem possuir conhecimentos técnicos e experiência suficientes para o alcance dessas finalidades.

As atribuições desses participantes, nos processos de elaboração e de revisão de relatórios, consistem basicamente em:

- a) consolidar as matrizes elaboradas;
- b) redigir os achados e as recomendações;
- c) elaborar a introdução e a conclusão do relatório;
- d) analisar se as evidências de auditoria suportam os achados, as recomendações e as conclusões;
- e) analisar a pertinência, a consistência e a aderência dos documentos produzidos aos normativos e a esta Orientação Prática;
- f) analisar se os objetivos do trabalho foram alcançados.

A relação entre as atribuições e os participantes do trabalho pode ser melhor vista no Apêndice B desta Orientação Prática.

Essas atividades devem ser todas realizadas até a fase de encerramento da etapa de comunicação dos resultados, podendo, portanto, ser cumulativas, ou seja, executadas por um mesmo servidor ou empregado público, civil ou militar, quando não houver incompatibilidade entre elas. Por exemplo: o(a) Chefe também pode exercer as funções de membro da equipe. No entanto, um membro da equipe não pode cumprir o papel de supervisão.

Para que o processo de revisão cumpra de fato sua finalidade, é necessário que os envolvidos estejam atentos às seguintes diretrizes:

- a) ao encontrar desconformidades, os participantes do processo de revisão deverão informá-las à equipe responsável pela elaboração do relatório. Preferencialmente, quem deverá fazer as alterações solicitadas será o próprio responsável pela elaboração do texto a ser alterado. Se isso não for possível, as alterações deverão ser efetuadas por algum membro da mesma equipe. Se também não for possível, as alterações deverão ser realizadas pelo(a) Chefe imediato(a) ou por algum servidor por ele designado;
- b) as alterações propostas devem ter como finalidade adequar o relatório ao padrão institucional e não ao estilo daquele que está revisando;
- c) em vez de somente apontar uma falha ou lacuna, os participantes do processo de revisão, quando julgarem que essa alternativa será mais produtiva e viável, podem sugerir um novo trecho e solicitar que os responsáveis pela elaboração do relatório avaliem sua conveniência. Antes, no entanto, o responsável pela revisão deve se certificar de ter compreendido perfeitamente o trecho em questão;
- d) antes de propor alterações, o responsável pela revisão deverá avaliar se as falhas encontradas são significativas e se realmente prejudicam a qualidade do relatório, afinal, ser criterioso na revisão não significa se prender a minúcias;



- e) para tratar as falhas dos registros e as dificuldades na sua elaboração, sempre que possível, em lugar de se comunicar por escrito, os envolvidos no processo de revisão devem optar pelo diálogo;
- f) caso permaneça alguma dúvida ou discordância, o responsável pela revisão e a equipe elaboradora do relatório devem, juntos, buscar as soluções para as dificuldades encontradas, fortalecendo, dessa forma, o espírito de colaboração que deve prevalecer na relação entre as unidades demandantes e as executoras das auditorias da SCGE/PE;
- g) devem ser assegurados, dentro do cronograma de execução de cada ação de controle, momentos para discussão e revisão dos registros.

Durante todo o processo de revisão, os auditores devem manter uma atitude racional e respeitosa. É natural que ocorram discordâncias quanto a possíveis opções de abordagem nos textos dos relatórios, mas elas devem ser manifestadas com objetividade, sobriedade e com a finalidade de melhorar a qualidade do produto. Além disso, devem prevalecer sempre os aspectos técnicos, em detrimento das subjetividades.

## REFERÊNCIAS

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 07 dez. 2020.

**ACORDO Ortográfico da Língua Portuguesa**. Lisboa, 16 dez. 1990. Disponível em: <[https://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o\\_acordo\\_ortogr\\_fico\\_da\\_lngua\\_portuguesa\\_anexoi\\_e\\_ii.pdf](https://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o_acordo_ortogr_fico_da_lngua_portuguesa_anexoi_e_ii.pdf)>. Acesso em: 15 de out. 2020.

ANDERSON, Urton L. et al. **Internal Auditing Assurance & Advisory Services**. Fourth Edition. USA: Internal Audit Foundation, 2017.

**ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS**. NBR 5892: Norma para datar. Rio de Janeiro, 1989.

\_\_\_\_\_. NBR 10520: Informação e documentação – Citações em documentos - Apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. NBR 10719: Informação e documentação – Relatório técnico e/ou científico - Apresentação. Rio de Janeiro, 2015.

\_\_\_\_\_. NBR ISO 31010: Gestão de riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos. Rio de Janeiro, 2012.

BRASIL. Congresso. Senado Federal. Secretaria de Comunicação Social. **Manual de redação**: Agência Senado, Jornal do Senado. Brasília: Senado Federal, 2003.

\_\_\_\_\_. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Centro de Documentação e Disseminação de Informações. **Normas de apresentação tabular**. 3. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1993.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. **Curso Gestão de Riscos e Controles Internos no Setor Público**. Conteudistas: Américo Cordeiro, Karen Cristina Cremer Francisco Sá Teles. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Orientação Prática: Relatório de Auditoria**. Brasília, 2019.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Curso Técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria**. In: Oficinas de Reformulação de Relatórios. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Manual de Contabilização de Benefícios**. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria SFC/CGU nº 896, de 12 de maio de 2016. **Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade)**. Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Escola Nacional de Administração Pública. **Curso Elaboração de Relatórios de Auditoria**. Conteudistas: Janaina Lucas Ribeiro, Alexandre Almir Lopes da Fonseca, Georgia Patricia Pinto Lins, Danusa da Matta Duarte Fattori. Brasília, 2020.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Análise de Problemas para Auditorias**. Brasília: TCU, Segecex, Secretária de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud), 2013.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Acórdão nº 20060321. Processo TC 015.257/2005-1**. Ministro-Redator: Ubiratan Aguiar.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Curso Auditoria Baseada em Risco**. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Arnaldo Ribeiro Gomes. Brasília, 2017.

CHARTERED INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Root Cause Analysis**. 21 Dec. 2017.

DAYCHOUM, Merhi. **40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento**. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012.

FILATRO, Andrea; CAIRO, Sabrina. **Produção de conteúdos educacionais**. São Paulo: Saraiva, 2015.

GARCIA, Othon Moacyr. **Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001. 540 p.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Relatórios**: apostila aluno. IIA Brasil, 2013.

OS 5 PORQUÊS (5-Why) - **Análise da Causa Raiz**. Disponível em: <<http://www.apostilasdaqualidade.com.br/os-5-porques-5-why-analise-de-causa-raiz/>>. Acesso em: 24 jan. 2018.

PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco. Portaria nº 39, de 30 de outubro de 2020. Aprova o **Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental** do Poder Executivo Estadual.

**ROOT cause analysis**. Disponível em: <[https://en.wikipedia.org/wiki/Root\\_cause\\_analysis](https://en.wikipedia.org/wiki/Root_cause_analysis)>. Acesso em: 19 nov. 2020.

SAVIOLI, Francisco Platão; FIORIN, José Luiz. **Para entender o texto: leitura e redação**. 16. ed. Ática, 2002.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Controle Interno - **Estrutura Integrada: Sumário Executivo**. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – **Practice Guide: Assessing Organizational Governance in the Public Sector**. IIA Global, 2014.

\_\_\_\_\_. IPPF – Supplemental Guidance, Practice Guide. **Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results**. IIA Global, oct. 2016.

## APÊNDICE A - SEÇÕES DA AUDITORIA DE IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES

As seções do Parecer de Auditoria de Implementação de Recomendações são:

- a) Capa;
- b) Folha de rosto;
- c) Missão da SCGE/PE e tipo de serviço prestado (avaliação, consultoria ou apuração);
- d) Resumo (*highlight*);
- e) Lista de siglas e de abreviaturas;
- f) Sumário;
- g) Introdução;
- h) Análise contemplando a síntese do achado de auditoria, a recomendação do relatório da auditoria, a manifestação da Unidade Examinada, se necessária, a análise propriamente dita e a conclusão da equipe de auditoria sobre a recomendação;
- i) Conclusão do Parecer de Auditoria de Implementação de Recomendações, com a apresentação da aferição do Índice de Implementação das Recomendações (IIR)<sup>37</sup>, calculado a partir da seguinte fórmula:

$$IIR = \left( \frac{\sum At + \sum PAt \times 0,5}{\sum TR - \sum NAp} \right) \times 100\%$$

Em que:

$\sum At$  = Quantidade de recomendações atendidas;

$\sum PAt$  = Quantidade de recomendações parcialmente atendidas;

$\sum TR$  = Quantidade total de recomendações do relatório de auditoria;

$\sum NAp$  = Quantidade de recomendações consideradas não aplicáveis.

---

<sup>37</sup> Outros índices poderão ser previstos em normativos específicos.

## APÊNDICE B – ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E DE REVISÃO DE RELATÓRIOS

Atribuições	Membros da equipe	Chefe	Coordenador	Diretor
Assegurar a abrangência e a suficiência das evidências para dar suporte aos achados, recomendações e conclusões.	X			
Registrar as atividades realizadas em papéis de trabalho, conforme políticas e orientações estabelecidas.	X			
Quando houver limitação do trabalho, comunicar o fato, de imediato, ao chefe ou ao coordenador.	X			
Quando for o caso, confirmar se as limitações/restrições que impactaram a auditoria foram evidenciadas pela equipe nos papéis de trabalho.		X	X	
Confirmar se as evidências suportam os achados, recomendações e conclusões elaborados pela equipe.		X		
Comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao chefe ou ao coordenador, em tempo hábil para a adoção das medidas necessárias.	X			
Elaborar o relatório de acordo com as normas e práticas de auditoria aplicáveis, observando o planejamento realizado.	X			
Manter a confidencialidade e a segurança de informações, dados, documentos e registros.	X	X	X	X
Preencher de forma completa a Matriz de Achados, respondendo com suficiência às questões e subquestões de auditoria.	X			
Redigir os achados de maneira a atender os atributos relacionados no capítulo 1 desta Orientação Prática (clareza, completude, concisão...).	X			
Redigir os achados com os componentes relacionados no item 3.8 desta Orientação Prática (descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa, consequência e conclusão).	X			
Redigir os achados do relatório respeitando a coerência entre seus componentes, relacionados no item 3.8 desta Orientação Prática.	X			
Identificar corretamente a causa, conforme orientações do Anexo A desta Orientação Prática.	X			
Redigir descrições sumárias que resumam adequadamente os respectivos achados.	X			
Assegurar a qualidade dos produtos e das comunicações e, se necessário, solicitar aos auditores evidências adicionais ou esclarecimentos.		X	X	X
Verificar se as matrizes preenchidas pelos membros da equipe estão completas e coerentes.		X		

Atribuições	Membros da equipe	Chefe	Coordenador	Diretor
Dar tratamento aos achados críticos ou potencialmente significativos junto com a equipe de auditoria e, se for o caso, com as áreas competentes da SCGE/PE.		X	X	X
Avaliar se os achados constantes da Matriz de Achados consolidada respondem com suficiência às questões e subquestões de auditoria, de forma coerente e lógica.		X	X	
Avaliar se os achados do relatório contêm os atributos relacionados no capítulo 1 desta Orientação Prática (clareza, completude, concisão...).		X		
Avaliar se os achados do relatório contêm os componentes relacionados no item 3.8 desta Orientação Prática (descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa, consequência e conclusão).		X		
Avaliar se há coerência entre os componentes dos achados do relatório, relacionados no item 3.8.1 desta Orientação Prática.		X		
Avaliar se as causas dos achados foram identificadas corretamente (Anexo A desta Orientação Prática).		X		
Avaliar se as descrições sumárias resumem adequadamente os respectivos achados do relatório.		X		
Redigir recomendações com as qualidades relacionadas no item 3.9 desta Orientação Prática (viabilidade, boa relação custo-benefício, monitoráveis...).	X			
Redigir recomendações capazes de eliminar ou de reduzir a(s) causa(s) e/ou o(s) efeito(s) dos problemas identificados, conforme orientações constantes do item 3.9 desta Orientação Prática.	X			
Classificar as recomendações com base nas categorias relacionadas no item 3.9 desta Orientação Prática.	X			
Avaliar se as recomendações foram redigidas com as qualidades relacionadas no item 3.9 desta Orientação Prática (viabilidade, boa relação custo-benefício, monitoráveis...).		X		
Avaliar se as recomendações são capazes de eliminar ou de reduzir a(s) causa(s) e/ou efeito(s) identificado(s), conforme orientações constantes do item 3.9 desta Orientação Prática.		X	X	X
Verificar se as recomendações foram classificadas corretamente, com base nas categorias relacionadas no item 3.9 desta Orientação Prática.		X		
Redigir o resumo ( <i>highlight</i> ), a introdução, a conclusão e os anexos do relatório de acordo com as orientações desta Orientação Prática.	X			
Observar as orientações do chefe e do coordenador.	X			

<b>Atribuições</b>	<b>Membros da equipe</b>	<b>Chefe</b>	<b>Coordenador</b>	<b>Diretor</b>
Quando for o caso, confirmar se as limitações/restrições que impactaram o trabalho foram relatadas pela equipe.		X	X	
Avaliar se os objetivos do trabalho foram alcançados.		X	X	X
Avaliar se a introdução e a conclusão do relatório são completas e coerentes com os achados e as evidências.		X		
Avaliar se a manifestação da Unidade Auditada está registrada de acordo com as orientações contidas nesta Orientação Prática.		X		
Avaliar se a análise da equipe de auditoria aborda os argumentos apresentados pelo gestor de forma adequada e suficiente.		X		
Avaliar se as opiniões emitidas pela equipe são relevantes.		X		
Avaliar se as questões de auditoria foram suficientemente respondidas.		X	X	X
Avaliar se as conclusões alcançadas no relatório são coerentes com entendimentos de trabalhos revisados anteriormente na sua área de atuação.		X	X	
Certificar-se de que os papéis de trabalho foram devidamente elaborados e de que sustentam os achados e as conclusões alcançadas pela equipe.		X		
Revisar os papéis de trabalho.			X	
Solicitar a intervenção da instância competente, sempre que seja necessária, para assegurar o cumprimento das normas, das orientações, a segurança da equipe e a solução de eventuais conflitos.		X	X	X



## ANEXO A – IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DA CAUSA RAIZ

A causa raiz é a causa subjacente. Constitui-se na mais importante, afinal, se ela for eliminada, não haverá mais diferença entre a situação encontrada (condição) e a esperada (critério) ou, ao menos, essa diferença será reduzida substancialmente. Diferencia-se dos outros fatores causais porque a remoção desses, embora possa trazer melhorias para o processo, não impede que a desconformidade detectada ocorra novamente.

Na maioria das vezes, a causa raiz consistirá em uma decisão, ação ou omissão de uma ou de várias pessoas. Conforme se verifica por meio do exemplo apresentado no capítulo intitulado “Componentes do achado”, a condição (falta de medicamentos e de material hospitalar) difere do critério (estoque de medicamentos e de material hospitalar suficiente para atendimento à demanda) devido à existência da causa raiz, ou seja, porque a direção do hospital avaliou os riscos associados à logística de abastecimento dos insumos como baixos e não os priorizou na sua gestão, não atuando para mitigá-los. Até mesmo as duas outras causas apontadas (intermediária e próxima) decorrem dessa decisão equivocada dos dirigentes.

### **Análise da causa raiz**

A análise de causa raiz (ACR) é um método de solução de problemas. Analisar a causa raiz consiste em identificar a razão primeira pela qual a condição ocorreu e adotar medidas para corrigi-la, de forma que os problemas gerados por ela não voltem a ocorrer.

Esse método contribui para a melhoria da eficácia e da eficiência dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles das Unidades Examinadas, razão pela qual a ACR é hoje bastante utilizada nos trabalhos de auditoria. Ademais, devido à independência, à objetividade, ao entendimento amplo sobre os achados e a uma visão geral sobre as unidades, os auditores são, na maioria das vezes, o grupo ideal para aplicar esse método.

O método constitui-se basicamente das seguintes etapas<sup>38</sup>:

- a) identificação e descrição do evento ou do problema (condição);
- b) organização, na linha do tempo, dos dados e das evidências relativos à fase em que a situação ainda era considerada normal até o momento da desconformidade, quando possível. Exemplo: o fornecimento de medicamentos era considerado normal até 07/2020; nessa ocasião, havia no estoque cerca de x medicamentos; a partir dessa data, a cada

---

<sup>38</sup> *Root cause analysis*. Disponível em: <[https://en.wikipedia.org/wiki/Root\\_cause\\_analysis](https://en.wikipedia.org/wiki/Root_cause_analysis)>. Acesso em: 19 nov. 2020.

mês, o estoque foi diminuindo, chegando a x-1 em 08/2020; x-2, em 09/2020; x-5 em 10/2020, quando então foi aditivado o contrato com a empresa Y...

- c) identificação das causas associadas a cada passo sequencial descrito na etapa anterior. Para isso, pode-se perguntar: "Quais foram os fatores que resultaram diretamente nos efeitos verificados?";
- d) classificação das causas em duas categorias: fatores causais que se relacionam a um evento na sequência; e causas que interromperiam essa etapa da cadeia de sequências se fossem eliminadas;
- e) identificação clara de todos os outros fatores prejudiciais que, além dos identificados na etapa anterior, poderiam ser considerados "causas raízes" (é possível que haja mais de uma causa raiz relacionada ao mesmo evento);
- f) identificação de soluções que: tenham potencial para evitar a recorrência da desconformidade com razoável certeza; estejam na alçada da instituição (ou de outra instituição pública a que seja permitido encaminhar recomendações); apresentem uma boa relação custo-benefício; contribuam para o cumprimento das metas e objetivos da organização examinada; e não causem ou introduzam novos problemas.<sup>39</sup>

Para realizar a ACR, especialmente as etapas "c", "d" e "e", frequentemente são utilizadas técnicas simples, como a "Árvore de problemas", o "Diagrama *bow tie*", o "Diagrama de Ishikawa" ou a "Técnica dos 5 porquês". Todas essas técnicas se encontram detalhadas neste Anexo.

### **Em que casos se deve usar ACR?**

O método ACR é indicado para os casos em que houver:

- a) um evento significativo;
- b) erros repetitivos;
- c) mau desempenho.

Por vezes, entretanto, identificar a causa raiz pode se tornar uma tarefa muito complexa, exigir muitos recursos ou pessoas especializadas. Nesses casos, a equipe de auditoria, juntamente com os responsáveis pela supervisão, deverá identificar a quantidade de esforço requerida, as habilidades necessárias, o nível adequado de profundidade que as análises deverão alcançar para sustentar as conclusões e então comparar esses dados com o benefício esperado, para finalmente decidir se a causa

---

<sup>39</sup> Cf. item 3.9 "Recomendações e planos de ação".

raiz será identificada ou se o trabalho será concluído com base em causas de nível intermediário. Nesse processo de decisão, sobretudo nos casos mais complexos, a equipe pode considerar ainda uma(s) das seguintes possibilidades:

- a) solicitar o auxílio de especialistas externos;
- b) considerar a opinião das partes interessadas relacionadas ao objeto auditado;
- c) apresentar várias possibilidades de causa raiz para que a administração avalie qual delas é a mais provável;
- d) recomendar que a própria Unidade Examinada realize um trabalho para identificar a causa raiz.

É possível que os gestores da Unidade Examinada resistam à proposta de conduzirem, eles próprios, a análise da causa raiz ou, até mesmo, a de auxiliarem a equipe de auditoria a identificá-la. Nesses casos, os auditores devem utilizar argumentos técnicos e lógicos para convencê-los. Caso a resistência decorra da possível demora para a identificação da solução, os auditores podem sugerir uma medida de curto prazo e estabelecer uma data para a elaboração de uma proposta de longo prazo, que tende a ser mais definitiva.

Existem várias técnicas que têm como finalidade identificar e analisar a causa raiz de desconformidades e de problemas que podem ocorrer nas organizações. A proposta deste Anexo não é esgotar esse tema, mas sim apresentar quatro técnicas simples e bastante úteis, que estão entre as mais utilizadas nas atividades de auditoria. São elas: Árvore de Problemas, Diagrama ou Análise *Bow tie*, Diagrama de Ishikawa e a Técnica dos Cinco Porquês.

Antes de as aplicar, é importante a observância dos seguintes aspectos:

- a) a definição da técnica que será aplicada deve, preferencialmente, se dar por meio de entendimento entre a equipe e a supervisão e considerar as especificidades de cada trabalho;
- b) essas técnicas podem ser utilizadas separadamente, mas pode também haver uma combinação entre elas, a depender da complexidade do objeto que está sendo auditado;
- c) as técnicas de ACR funcionam melhor se aplicadas em grupo, tendo em vista que a interação entre as pessoas costuma trazer melhores resultados do que sua aplicação por um único indivíduo. Os membros da equipe de auditoria, portanto, devem ser sempre estimulados a participar ativamente da aplicação das técnicas.

### **Técnica dos cinco porquês**

É uma técnica bastante simples, que tem como finalidade identificar a causa raiz de um problema por meio de perguntas “por quê” sucessivas. Com a ajuda dessa técnica, a equipe poderá identificar primeiramente as causas próximas, depois, as imediatas, até chegar às raízes. A quantidade de perguntas (cinco) decorre do fato de que ela tende, na maioria dos casos, a ser suficiente para chegar à causa raiz, mas esse número não é obrigatório.

**Quadro 19 – Técnica dos Cinco Porquês**

Técnica	Detalhamento
Como aplicar	<p>Inicialmente, faz-se a pergunta direcionada ao problema analisado e, depois, repete-se a pergunta para cada nova resposta encontrada. As perguntas devem ser feitas e também respondidas pela equipe com clareza e objetividade. Exemplo de aplicação da técnica:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uma funcionária sofreu uma queda na oficina mecânica no período da manhã e outra no período da tarde (evento). Por quê? Resposta: Havia óleo no chão.</li> <li>2. Por quê? Resposta: Por causa de um vazamento no equipamento mais próximo do local onde ocorreram as duas quedas.</li> <li>3. Por quê? Resposta: Devido a uma falha na vedação do depósito de óleo do equipamento.</li> <li>4. Por quê? Resposta: porque não foi cumprida a recomendação da equipe de manutenção, feita há 3 meses, para que algumas peças do equipamento fossem substituídas imediatamente.</li> <li>1. 5. Por quê? Porque o novo diretor alterou os procedimentos de aquisição de peças de reposição para os equipamentos.</li> </ol>
Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sua execução é simples.</li> <li>• Além de identificar as causas de um evento, também ajuda na identificação das relações entre elas.</li> </ul>
Limitações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não é indicada para problemas complexos. Nesses casos, pode ser aplicada apenas nos primeiros passos da análise, como parte da aplicação de outra técnica.</li> <li>• Subjetividade, pois pessoas diferentes podem chegar a respostas diferentes e conseqüentemente a causas raízes diferentes. Uma forma de mitigar essa limitação é a participação de toda a equipe de auditoria na aplicação da técnica.</li> </ul>
Observações	<p>O mais importante é encontrar a causa raiz, que também pode ocorrer com menos ou com mais de cinco porquês. No entanto, a equipe de auditoria deve ser mais cuidadosa no caso de concluir a aplicação da técnica com menos de cinco perguntas.</p>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

### Árvore de problemas

Essa técnica consiste na representação gráfica de um problema e dos respectivos fatores causais, de modo que a organização e a visualização das informações coletadas possibilitem o entendimento das relações desses fatores entre si e com o evento analisado. De acordo com essa técnica, o evento em análise corresponde ao tronco da árvore, as raízes, às suas causas e os galhos, às conseqüências do evento.

A lógica dessa organização é que cada evento é consequência do que está abaixo e causa do que está acima.

### Quadro 20 – Árvore de problemas

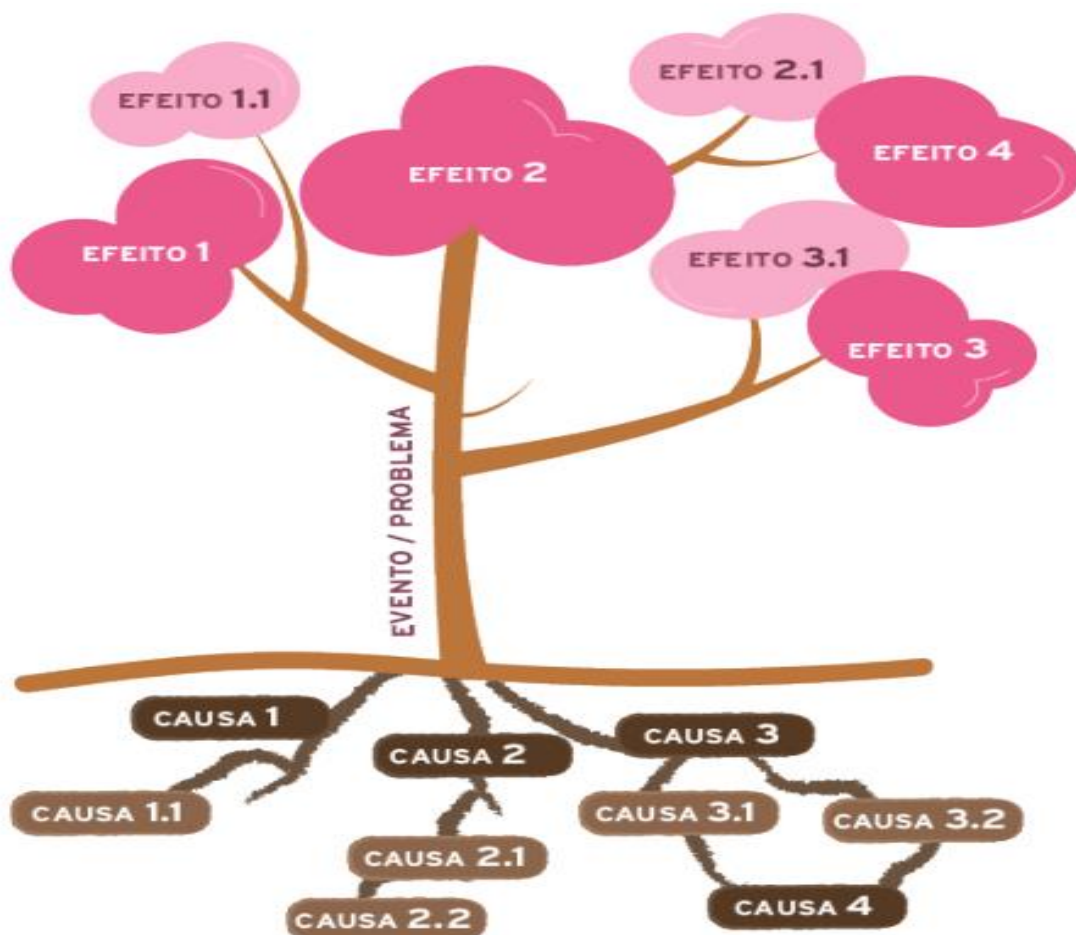
Técnica	Detalhamento
Como aplicar	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Com base no conhecimento obtido por meio da análise preliminar do objeto e de outros diagnósticos realizados, defina de forma clara o evento (problema) a ser analisado. Esse evento deverá ser colocado no centro da superfície que será utilizada para a construção da árvore;</li> <li>2. Defina um facilitador, que conduzirá a(s) reunião(ões) para elaboração da “árvore” e que fará a finalização desse diagrama após a conclusão das discussões. Esse mesmo facilitador pode ser encarregado de elaborar uma versão preliminar da árvore para apoiar as discussões.</li> <li>3. Identifique as consequências. Essa é uma forma de avaliar se o problema é de fato relevante. Em seguida, organize-as na copa da árvore, de acordo com uma sequência lógica, ou seja: as consequências mais imediatas devem ficar mais próximas da árvore e, nos níveis acima, aquelas mais gerais. A relação de causalidade entre as consequências (visto que uma consequência pode ser a causa de outra), quando houver, deve ser marcada por meio de setas.</li> <li>4. Construa as raízes da “árvore”, anotando, abaixo do problema central, as suas possíveis causas, respeitando as relações de precedência entre elas. As causas raízes, quando identificadas, ficarão na base da árvore, preferencialmente com destaque (Exemplo: cor diferente).             <ol style="list-style-type: none"> <li>4.1. Na(s) reunião(ões) utilizadas para realizar as etapas 3 e 4, pode ser usada a técnica do Brainstorming para coleta de opinião/discussão.</li> <li>4.2. Deve-se utilizar também uma ferramenta audiovisual (como computador com projetor, quadro branco ou post-its).</li> <li>4.3. Antes de iniciar a reunião, é importante que o facilitador explique a técnica para os demais e, se possível, apresente exemplos.</li> <li>4.4. É necessário cuidado para evitar que a árvore seja desdobrada indefinidamente.</li> <li>4.5. Caso seja necessário hierarquizar as causas, pode ser utilizada a Matriz GUT.</li> </ol> </li> <li>5. Obtenha dos responsáveis pelo objeto auditado (gestores, especialistas, demais colaboradores) seu posicionamento quanto às possíveis causas. Para essa etapa podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas. Também é possível que se apresente a árvore aos responsáveis pelo objeto para que eles a validem, ou ainda, que se elabore a árvore juntamente com os auditados;</li> </ol> <p>Elabore testes sobre as principais hipóteses de causas levantadas.</p>
Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Favorece o reconhecimento da origem do evento/problema em análise, possibilitando a identificação de suas causas raízes.</li> <li>• Fornece visão abrangente do evento central e de suas relações causais, pois permite a visualização de suas causas e consequências na mesma figura, favorecendo sua diferenciação.</li> <li>• Favorece a formação de um consenso sobre as relações causais do evento entre os membros da equipe de auditoria.</li> <li>• Com base na “árvore de problemas”, pode ser gerada uma “árvore de soluções”, que consiste em um espelho da primeira. Para cada causa identificada, elaboram-se as propostas de soluções e, conseqüentemente, as</li> </ul>

Técnica	Detalhamento
	recomendações que serão apresentadas aos responsáveis pelo objeto auditado.
Limitações	<ul style="list-style-type: none"> <li>Como sua construção é feita a partir da percepção das pessoas do grupo que analisam o evento, há a possibilidade de que a análise de um mesmo objeto por grupos diferentes venha a gerar resultados diferentes. Uma forma de atenuar essa limitação é o grupo envolvido no processo estudar previamente o objeto em questão com base em diversas fontes de informação.</li> </ul>
Observações	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fazer a leitura do diagrama de baixo para cima, ou seja, das raízes (causas) para os galhos (consequências).</li> </ul>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

A árvore de problemas pode ser representada da seguinte forma:

**Figura 3 – Árvore de problemas**



Fonte: Curso Elaboração de Relatórios de Auditoria. Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2020, Módulo 2, p. 13.

Na representação gráfica da “árvore de problemas”, é importante observar que a causa 4 tem desdobramentos nas duas ramificações da causa 3. Esse fato demonstra que, com essa técnica, é possível analisar eventos que tenham causas com

desdobramentos em ramificações diferentes, diversamente das outras técnicas apresentadas aqui.

### Diagrama *bow tie*

É uma técnica utilizada para demonstrar graficamente os eventos/riscos, suas causas e consequências por meio de um diagrama em forma de gravata borboleta (*bow tie*). De um lado desse diagrama, estão as fontes de risco que podem favorecer a ocorrência do evento em análise e as medidas de controle que podem evitá-lo. Do outro lado, são relacionadas as possíveis consequências do evento e as medidas de controle que podem minimizá-las. O evento/risco fica ao centro, ou seja, no nó da gravata.

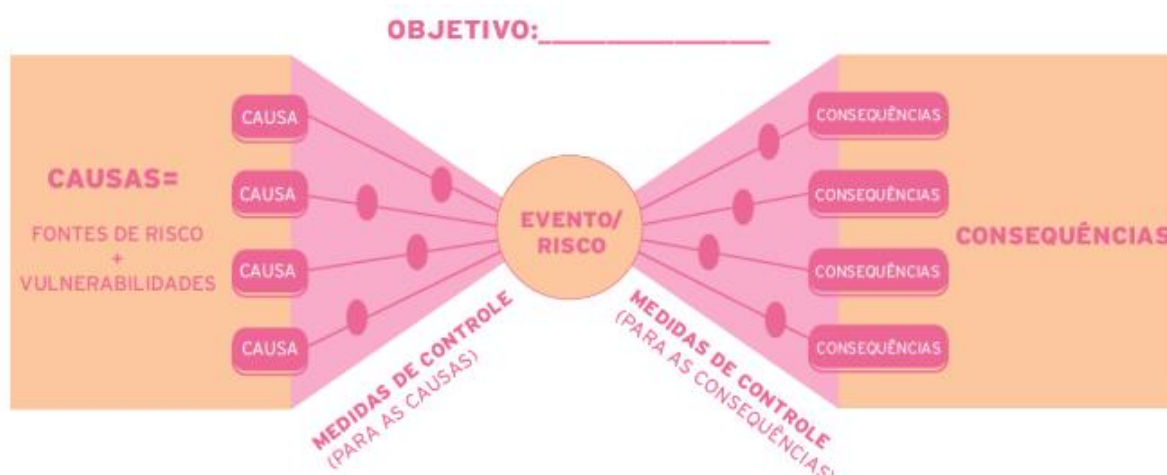
**Quadro 21 – Diagrama ou Análise *Bow Tie***

Técnica	Detalhamento
Como aplicar	<p>O diagrama que é gerado com a aplicação da técnica geralmente é desenhado em uma sessão de <i>brainstorming</i>. A análise é realizada da seguinte forma:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Defina de forma clara o evento (problema/risco) a ser analisado.</li> <li>Escreva as possíveis causas do evento do lado esquerdo do diagrama. Essa lista de causas pode ser baseada nas fontes de risco e vulnerabilidades, constantes do Quadro 6 desta Orientação Prática.</li> <li>Trace as linhas que ligam o evento às respectivas causas.</li> <li>Identifique as medidas de controle (barreiras) que têm como finalidade evitar que as causas gerem o evento. Essas devem ser registradas dentro de barras verticais. Cada barra cruza a linha que liga a causa correspondente ao evento em análise.</li> <li>No lado direito do diagrama, relacione as consequências do evento/risco em análise e trace as linhas que ligam cada consequência a esse evento.</li> <li>Relacione as medidas de controle (barreiras) que têm como finalidade evitar que as consequências ocorram. Da mesma forma que foi feita no lado esquerdo do diagrama, essas medidas são relacionadas dentro de barras verticais. Cada barra cruza a linha que liga a consequência correspondente ao evento em análise.</li> </ol>
Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> <li>É fácil de ser utilizada.</li> <li>Facilita o entendimento do evento em análise e de suas relações causais, devido à visualização clara e abrangente de suas causas e consequências.</li> <li>Possibilita a visualização e, conseqüentemente, a consideração das respectivas medidas de controle.</li> <li>Pode ser utilizada mesmo quando houver caminhos independentes que levem ao evento em análise.</li> </ul>
Limitações	<ul style="list-style-type: none"> <li>Não deve ser utilizada para analisar eventos com multiplicidade de causas simultâneas.</li> <li>Pode terminar simplificando demais situações complexas.</li> </ul>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

O diagrama *bow tie* pode ser representado da seguinte forma:

**Figura 4 – Diagrama *bow tie***



Fonte: Curso Elaboração de Relatórios de Auditoria. Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2020, Módulo 2, p. 15.

### Diagrama de Ishikawa

Essa técnica também é conhecida como Diagrama Espinha de Peixe ou Diagrama de Causa e Efeito. É um método estruturado que permite a visualização dos possíveis fatores ou causas de um evento (a condição encontrada). É útil para diferenciar as causas de seus efeitos, permitindo uma visão de conjunto do evento e a organização do pensamento de quem o analisa.

O diagrama representa um evento para o qual concorrem diferentes causas, as quais são reunidas em grupos. As setas no Diagrama partem das causas para o evento ou problema analisado.

**Quadro 22 – Diagrama de Ishikawa**

Técnica	Detalhamento
Como aplicar	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Com base no conhecimento obtido na análise preliminar do objeto e de outros diagnósticos realizados, defina o evento de forma clara e informe-o na “cabeça do peixe”, no lado direito do diagrama.</li> <li>2. Evite descrever o problema como a falta de algo para não direcionar a solução. Evite também descrever a causa juntamente com o evento.</li> <li>3. Defina os grupos de causas.</li> <li>4. Identifique as causas próximas, intermediárias e raízes até não haver desdobramentos das causas. Outras técnicas podem ser úteis nessa definição, como a técnica dos Cinco Porquês (vide quadro específico neste anexo) e/ou Brainstorming.</li> </ol> <p><u>Observações</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) É recomendável representar no diagrama as relações causais de maior significância. Uma forma de fazer isto é utilizar a Análise de Pareto, que é uma técnica de priorização de informações baseada no princípio 20-80 (Princípio de Pareto), que preceitua que 80% das consequências são resultantes de 20% de causas.</li> </ol>

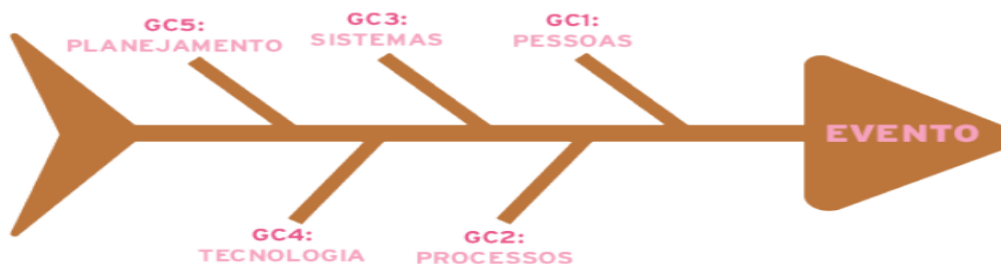


Técnica	Detalhamento
	<p>b) Em empresas industriais, os grupos de causas (famílias de causas ou categorias de causas) geralmente são mão de obra, máquinas, matéria-prima, medida, meio ambiente e método, mas a definição desses grupos e da quantidade de grupos não é fixa, pois depende do evento/problema que está sendo pesquisado e de aspectos organizacionais envolvidos. As fontes de risco relacionadas no Quadro 6 desta Orientação Prática podem servir de apoio para a definição desses grupos em trabalhos de auditoria realizados pela SCGE/PE.</p> <p>5. Obtenha dos responsáveis pelo objeto auditado (gestores, especialistas, demais colaboradores) seu posicionamento quanto às possíveis causas. Para esta etapa podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas.</p> <p>Elabore testes para verificar as principais hipóteses levantadas no diagrama associadas com as informações obtidas dos responsáveis.</p>
Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É uma análise estruturada e integrada em que são consideradas todas as hipóteses prováveis.</li> <li>• Possibilita a compreensão dos fatores que favorecem a ocorrência do evento em análise.</li> <li>• O trabalho de hierarquização das causas exige o esforço coletivo da equipe, favorecendo o nivelamento do conhecimento entre os participantes.</li> <li>• A representação gráfica é de fácil entendimento.</li> </ul>
Limitações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A separação das causas em grupos impossibilita a análise de interações entre causas de grupos diferentes. Exemplo: interação entre falha de equipamento e falha humana.</li> <li>• Como a construção do diagrama é feita a partir da percepção das pessoas do grupo que analisam o evento, há a possibilidade de que a análise de um mesmo objeto por grupos diferentes venha a gerar resultados diferentes. Uma forma de atenuar essa limitação é o grupo envolvido no processo estudar previamente o objeto em questão com base em diferentes fontes de informação e validar seus resultados com especialistas, gestores e outras partes envolvidas.</li> <li>• Não é recomendável seu uso para problemas de grande complexidade, que abranjam muitos eventos e uma grande diversidade de causas.</li> </ul>
Observações	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No caso de análise de mais de um evento/problema na mesma auditoria, a equipe deve utilizar diagramas separados para cada evento/problema.</li> <li>• Há aplicativos de informática que possibilitam a montagem da representação gráfica do diagrama, que também pode ser feita por meio de recursos do editor de textos instalado no computador.</li> </ul>

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

O Diagrama em questão tem a seguinte representação gráfica, abrangendo os grupos de causas (GC) e as respectivas causas (C):

**Figura 5 – Representação gráfica do Diagrama de Ishikawa**



Fonte: Curso Elaboração de Relatórios de Auditoria. Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), Brasília, 2020, Módulo 2, p. 15.

As setas no Diagrama partem das causas para o evento ou problema analisado.

Os grupos de causas exemplificados nesta figura equivalem a fontes de risco relacionadas no Quadro 6 desta Orientação Prática.

### **Técnicas que podem ser associadas às demais**

Na abordagem das técnicas aqui apresentadas, também foram mencionadas outras de aplicação relativamente simples que podem ser utilizadas em associação com alguma das quatro técnicas de identificação de causas. São elas: *Brainstorming*, Matriz GUT (Gravidade, Urgência e Tendência) e Análise de Pareto.

#### ***Brainstorming***

Essa técnica, bastante simples, também conhecida como “tempestade de ideias”, pode ser utilizada em diversas etapas da auditoria. Consiste basicamente na reunião de um grupo de pessoas que são estimuladas, geralmente por um facilitador, a apresentar ideias pertinentes a um determinado tema ou questão, livremente, no menor tempo possível.

Para que a técnica funcione adequadamente, faz-se necessário que:

- a) o ambiente seja descontraído e respeitoso;
- b) as pessoas sejam encorajadas a falar;
- c) não haja críticas sobre as ideias apresentadas pelos participantes;
- d) as pessoas se sintam livres para desenvolver as ideias umas das outras.

#### **Matriz GUT**

A Matriz GUT também é bastante útil nos trabalhos de auditoria. Consiste em um meio de priorização de objetos. Serve, portanto, para identificar os problemas e as causas mais relevantes, para que esses possam ser tratados de forma prioritária.

Essa matriz se baseia em três fatores avaliativos, dos quais se origina a sua sigla. São eles: gravidade, urgência e tendência, que significam, respectivamente:

**G**ravidade: impacto do problema sobre as coisas, pessoas, resultados, processos ou organizações e efeitos que surgirão em longo prazo, caso o problema não seja resolvido.

**U**rgência: relação com o tempo disponível ou necessário para resolver o problema.

**T**endência: potencial de crescimento do problema, avaliação da tendência de crescimento, redução ou desaparecimento do problema.<sup>40</sup>

Cada um dos objetos analisados deve ser avaliado de acordo com esses fatores, podendo receber notas de 1 a 5. Ao final, multiplicam-se esses valores e os objetos são organizados de acordo com o resultado, em ordem decrescente. Serão considerados prioritários aqueles que receberem maior pontuação. Os critérios para pontuação de cada item estão relacionados a seguir:

**Quadro 23 – Critérios de pontuação da Matriz GUT**

Pontos	<b>G</b>	<b>U</b>	<b>T</b>	G x U x T
	GRAVIDADE (Consequências se nada for feito)	URGÊNCIA (Prazo para a tomada de decisão)	TENDÊNCIA (Proporção do problema no futuro)	
5	Os prejuízos ou dificuldades são extremamente graves	É necessária uma ação imediata	Se nada for feito, o agravamento da situação será imediato	5 x 5 x 5 125
4	Muito graves	Ação requer alguma urgência	Vai piorar em curto prazo	4 x 4 x 4 64
3	Graves	Ação deverá ser adotada o mais cedo possível	Vai piorar em médio prazo	3 x 3 x 3 27
2	Pouco graves	Ação pode esperar um pouco	Vai piorar em longo prazo	2 x 2 x 2 8
1	Sem gravidade	Não há pressa	Não vai piorar ou pode até melhorar	1 x 1 x 1 1

Fonte: DAYCHOUM, Merhi. 40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012. p. 90 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 63.

<sup>40</sup> DAYCHOUM, Merhi. 40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012, p. 89-91 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 63.

Imaginem-se então dois objetos: A e B.

“A” foi avaliado como “muito grave” (4), ação deve ser adotada “o mais cedo possível” (3) porém, “vai piorar em longo prazo” (2), totalizando 24 pontos.

“B” foi avaliado como “grave” (3), “necessária uma ação imediata” (5) e “vai piorar em curto prazo” (4), totalizando 60 pontos.

De acordo com essa avaliação, portanto, o objeto “B” deverá ser tratado antes do objeto “A”.

Para facilitar o trabalho, essa matriz pode ser criada em formato eletrônico, de modo que calcule os valores e estabeleça a ordem automaticamente.

### **Análise de Pareto**

A análise de Pareto constitui-se, em certo sentido, em um método de priorização, que, de forma semelhante às anteriores, pode ser bastante útil nos trabalhos de auditoria. Baseia-se no princípio 80/20. De acordo com esse princípio, 80% dos efeitos pode ser decorrente de apenas 20% das causas. Por exemplo: 80% do que uma pessoa realiza no trabalho decorre de 20% do tempo que ela gasta para realizá-lo. Ou ainda: 80% dos lucros pode ser decorrente de 20% dos clientes. Isso significa que a relação entre causas e resultados não é proporcional e que é possível buscar um grupo pequeno de causas que sejam responsáveis pela maior parte dos problemas. Identificadas essas causas, elas deverão ser tratadas prioritariamente.

## ANEXO B – DESENVOLVIMENTO DE PARÁGRAFOS E ARGUMENTAÇÃO

Para comunicar os resultados dos trabalhos realizados pela SCGE/PE de forma que eles cumpram todas as suas funções, torna-se necessário que os membros da equipe de auditoria exercitem a sua capacidade de argumentação. Uma boa forma de fazer isso é organizar o texto com base em tópicos frasais e utilizar alguma(s) das técnicas de desenvolvimento de parágrafos, que, se bem utilizadas, constituem também técnicas de argumentação.

É preciso também atenção aos tipos de erros de argumentação que podem fragilizar os relatórios de auditoria e às formas de tratar esses erros quando ocorrerem nas manifestações das Unidades Examinadas.

### Argumentação

De acordo com Othon Moacyr Garcia<sup>41</sup>, “Argumentar é, em última análise, convencer ou tentar convencer mediante a apresentação de razões, em face da evidência das provas e à luz de um raciocínio coerente e consistente”.

A argumentação, portanto, baseia-se em dois elementos principais: raciocínio consistente e evidências. Com base em ambos os elementos, a equipe responsável pela elaboração do relatório deverá persuadir o leitor, ou seja, conduzir o leitor a aceitar que o entendimento da SCGE/PE é o correto. São necessários, entretanto, cuidados para não resvalar em discussões estéreis e inconveniências que podem alcançar o efeito contrário do desejado, isto é, demonstrar insegurança e desequilíbrio, conforme alerta o autor citado anteriormente:

A argumentação deve se basear nos sãos [saudáveis] princípios da lógica. Entretanto, nos debates, nas polêmicas, nas discussões que se travam a todo instante, na simples conversação, na imprensa, nas assembleias ou agrupamentos de qualquer ordem, nos Parlamentos, a argumentação não raro se desvirtua, degenerando em ‘bate-boca’ estéril, falacioso ou sofismático. Em vez de lidar apenas com ideias, princípios ou fatos, o orador descamba para o insulto, o xingamento, a ironia, o sarcasmo, enfim, para invectivas de toda ordem, [...]. Ora, o insulto, os doestos, a ironia, o sarcasmo por mais brilhantes que sejam, por mais que irrite ou perturbem o oponente, jamais constituem argumentos, antes revelam a falta deles. [...]

A legítima argumentação, tal como deve ser entendida, não se confunde com o ‘bate-boca’ estéril ou carregado de animosidade. Ela deve ser, ao contrário, construtiva na sua finalidade, cooperativa em espírito e socialmente útil. (GARCIA, 2001, p. 380-381, grifo nosso).

---

<sup>41</sup> GARCIA, Othon Moacyr. Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, p. 380 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 65.

Os textos dos relatórios devem, pois, ser construídos com base na lógica e nas evidências coletadas, de forma construtiva, cooperativa e útil, sem animosidades. Para isso, além do atendimento aos requisitos das evidências, é conveniente que sejam utilizadas técnicas que contribuam para que os textos atendam aos princípios lógicos, como as técnicas de construção de parágrafos com base em tópicos frasais argumentativos.

### **Desenvolvimento de parágrafos com base em tópicos frasais argumentativos**

No capítulo 2 desta Orientação Prática, intitulado “Planejamento do relatório de auditoria”, foi visto que a Matriz de Achados é construída com base em tópicos frasais, os quais posteriormente devem ser desenvolvidos, dando origem a parágrafos completos que compõem os achados. Essa prática, entretanto, não deve ser utilizada somente na construção dos achados. Outras seções do relatório, a exemplo da introdução e da conclusão, da mesma maneira, devem ser organizadas em torno de parágrafos, os quais devem ter como base tópicos frasais. Esse processo garante coerência, coesão e clareza aos textos.

Em geral, os parágrafos são compostos por três partes: a introdução, representada por um ou dois períodos curtos iniciais, que expressa de maneira sucinta a ideia principal (tópico frasal); o desenvolvimento, ou seja, a explanação, as especificações, o desenvolvimento da ideia principal; e a conclusão, menos frequente, principalmente em parágrafos curtos.

Construindo os tópicos antes de elaborar as sentenças complementares, o redator poderá definir uma estrutura de exposição das informações e dos argumentos, mantendo o foco no objetivo do texto.

Embora haja inúmeras formas de se elaborarem tópicos frasais, interessam-nos aqui os mais adequados para a elaboração de relatórios: os tópicos frasais argumentativos, que podem ser, basicamente, de três tipos:

- a) declaração inicial;
- b) definição;
- c) divisão.

### **Quadro 24 –Tópicos frasais**

<b>Tipos</b>	<b>Caracterização</b>	<b>Exemplo (o tópico frasal está sublinhado)</b>
Declaração inicial	Trata-se de sentença que afirma ou nega algo, a qual depois é desenvolvida por meio de justificativas, enumerações, exemplos, comparações, menções a fontes confiáveis, razões, consequências, etc. A declaração	“ <u>A meta prevista para o exercício de 2016 foi de 4.355 matrículas de pós-graduação, e a unidade auditada alcançou 4.965 matrículas.</u> Realizaram-se, portanto, 610 matrículas a mais do que o planejado, superando-se a meta em 14,01%. O avanço foi especialmente marcante no caso de matriculados em nível de doutorado, pois o número

Tipos	Caracterização	Exemplo (o tópico frasal está sublinhado)
	inicial pode ser simples ou com argumentação.	total passou de 1.379 para 1.732, ou seja, registrou-se um crescimento de 25,60%.”
Definição	Consiste na apresentação de conceito ou outra definição de natureza legal ou técnica, os quais podem ser complementados com sentenças sobre sua aplicabilidade, sua aplicação na prática, implicações do conceito etc.	“Conforme esclarece o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (Brasil, 2009), <u>‘Indicadores são métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto, etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria.’</u> Consistem, portanto, os indicadores em importantes instrumentos para o aperfeiçoamento das políticas públicas, tendo em vista que, por seu intermédio, é possível comunicar aos gestores públicos, aos cidadãos e aos órgãos de controle os resultados das políticas públicas, verificar se os recursos foram bem empregados e identificar alternativas para melhorar a qualidade dos serviços prestados à população. Assim sendo, os indicadores contribuem diretamente para o alcance da <i>accountability</i> nas suas três dimensões: prestação de contas, responsabilização e transparência.”
Divisão	Constitui-se por meio de indicação de sequência de elementos ou de itens, que serão desenvolvidos no mesmo parágrafo ou em parágrafos distintos.	“ <u>Por meio da análise realizada, concluiu-se que o indicador XXX, elaborado pela unidade auditada, não atende aos requisitos da comparabilidade e da confiabilidade.</u> A comparabilidade não foi atendida, porque não é possível averiguar, por meio do resultado do indicador, se o número absoluto de análises de prestações de contas aumentou ou diminuiu no decorrer dos vários exercícios. Quanto à confiabilidade, verificou-se que as planilhas que contêm os dados utilizados para cálculo do indicador são preenchidas manualmente e, portanto, estão vulneráveis a possíveis falhas humanas.”

Fonte: Adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, p. 224-225 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 67.

A opção por planejar o texto e desenvolvê-lo com base em tópicos frasais não gera a necessidade de que cada frase inicialmente construída dê origem a um parágrafo, pois pode haver dois tópicos (por exemplo, uma definição e uma divisão) formando um único parágrafo.

Além disso, o uso dos tópicos não deve ser considerado de forma rígida, mas como um auxiliar ao planejamento do texto, que pode ser revisto em qualquer momento da elaboração. É possível, por exemplo, que, após organizar os tópicos frasais, seja constatada a conveniência de rever a ordem da exposição, fato perfeitamente aceitável. O fundamental é lembrar que o foco deve estar voltado para a ordenação lógica da argumentação, de modo que o redator tenha plena consciência da estrutura do texto que está escrevendo, subordinando os conteúdos acessórios a um núcleo essencial (ideia principal), mantendo a coerência e a coesão entre eles.

## Técnicas de argumentação

O desenvolvimento dos tópicos pode se dar por meio de diversas estratégias, as quais, se bem construídas, constituem também técnicas de argumentação. São elas:

- a) enumeração ou descrição de detalhe: trata-se da enumeração de elementos de que a ideia principal expressa no tópico é constituída;
- b) citação de exemplos: consiste em esclarecer o que foi afirmado no tópico frasal por meio de exemplos;
- c) confronto: trata-se do confronto entre ideias, fatos, seres ou fenômenos, seja por meio de contrastes das diferenças, seja do paralelo das semelhanças;
- d) menções a fontes confiáveis: consiste na citação de lei ou de documento que comprove a declaração contida no tópico frasal;
- e) razões e consequências (atos)/ causa e efeitos (fatos ou fenômenos naturais): durante o desenvolvimento, apresentam-se as razões, as causas que fundamentam o tópico frasal ou, no processo inverso, os efeitos e consequências da sentença inicial. Esses processos são típicos de argumentação;
- f) explanação de cada uma das ideias enunciadas no tópico frasal: consiste em desenvolver, no parágrafo, todas as ideias contidas no tópico frasal.

## Erros de argumentação

Ao desenvolverem os seus argumentos, ou mesmo, ao analisarem os argumentos apresentados pelos gestores, os auditores devem estar atentos aos erros de argumentação. Os erros de argumentação consistem basicamente em afirmar que algo é falso, quando é verdadeiro, ou afirmar que algo é verdadeiro, mesmo sendo falso. Decorrem normalmente de falhas de raciocínio ou de inconsistência nas evidências empregadas.<sup>42</sup> Um e outro tipos de erro, obviamente, devem ser evitados.

No Quadro, a seguir, encontram-se exemplos desses tipos de erros.

**Quadro 25 – Erros de argumentação**

<b>Erro de argumentação</b>	<b>O que é</b>
Definição inexata	O objetivo da definição é demonstrar as características, qualidades, substâncias que o objeto investigado tem de específico e que o distinguem em relação aos demais. Uma boa definição, portanto, deve apresentar as características principais, sem as quais o objeto deixa de ser o que “é”. Ocorre a definição inexata quando uma ou

<sup>42</sup> Os erros de argumentação diferem da simples inspeção (ausência ou análise superficial dos fatos): mera expressão de sentimentos, impressão, normalmente motivados por impulsos afetivos, que, embora menos comuns nos relatórios de auditoria, também devem ser motivo de atenção.



Erro de argumentação	O que é
	mais dessas características (endógenas) deixa de ser apresentada. Exemplo: O caminhão é um veículo que se locomove por seus próprios meios. Nesse caso, não se apontou a sua finalidade principal: a de transportar carga.
Divisão incompleta	A divisão distribui o todo em partes. Se, nessa distribuição, o redator esquecer uma das partes, a divisão estará incompleta. Exemplo: Os tributos se dividem em impostos e taxas. Nesse caso, o autor se esqueceu das “contribuições de melhoria”.
Observação inexata	Consiste na omissão de certos estágios ou certas partes de um processo ou de um objeto, chegando-se assim a conclusões falsas ou a declarações incompletas, simplesmente porque não se observaram os fatos ou dados concretos em sua totalidade. Exemplo: “O efetivo controle das aquisições é feito normalmente. As compras são requisitadas pela Secretaria Municipal de Educação ao setor competente, que controla os saldos das licitações e os limites a serem observados. A distribuição é feita de forma escalonada observando o consumo semanal de cada unidade de ensino. Os controles, portanto, são suficientes.” Nesse caso, o autor esqueceu-se da necessidade de se conferir a quantidade dos itens entregues.
Petição de princípio (círculo vicioso)	Apresenta a própria declaração como prova dela, “tomando como coisa demonstrada o que lhe cabe demonstrar, isto é, admitindo já como verdadeiro exatamente aquilo que está em discussão”. Nesses casos, a conclusão consiste na mera repetição dos pressupostos. Exemplos: “Fumar faz mal à saúde porque prejudica o organismo.”
Ignorância da questão	Consiste no desvio da questão em foco, substituindo-a por outra(s) não pertinente(s); ocorre comumente quando faltam argumentos válidos e o redator se utiliza do insulto, da calúnia, da desculpa. Exemplo: “Os auditores da SCGE/PE estão apontando irregularidades no convênio XXX, no entanto, nas auditorias realizadas nos anos anteriores, havia outros convênios firmados nos mesmos termos e nenhum dos auditores apontou o problema.”
Falsos pressupostos	Circunstância ou fato considerado como antecedente necessário de outro, mas que, de fato, não o é. Exemplo: “Todo gestor é corrupto. Fulano é gestor; logo, Fulano é corrupto.”
Falsos axiomas	Axioma é um princípio necessário, comum a todos os casos, evidente por si mesmo, não propriamente indemonstrável, mas de demonstração desnecessária, tal é a evidência do que se declara. Exemplo: “A parte é menor do que o todo”. Ocorre um “falso axioma” quando é apresentado como evidente por si, indemonstrável, aquilo que é somente fruto de malícia ou insuficiência de argumentação. Falsos axiomas, portanto, constituem verdades aparentes. Exemplo: A lei de licitações é a principal responsável pela morosidade das aquisições governamentais.

Fonte: Adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, p. 317-319 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 68-69.

Para evitar incorrer nesses erros, é preciso que as equipes:

- a) ao definirem ou descreverem processos e objetos, assegurem-se de estar apresentando todos os elementos essenciais;

- b) avaliem se os pressupostos e axiomas nos quais estão se baseando são verdadeiros. Se possível, devem se colocar no lugar do leitor e verificar se teriam argumentos para se contrapor aos princípios apresentados;
- c) verifiquem se a conclusão a que chegaram está de fato baseada nos pressupostos e se não constitui uma mera repetição desses;
- d) certifiquem-se de não estar desviando o foco do tema que está sendo abordado.

É possível também que as equipes se deparem com esses erros de argumentação nos textos e documentos coletados no decorrer do trabalho. Nesse caso, poderão utilizar as seguintes técnicas.

**Quadro 26 – Técnicas para lidar com erros de argumentação**

Erro de argumentação	Técnica sugerida
Definição inexata, divisão incompleta, observação inexata.	Demonstre que deu a devida atenção às informações, mas informe que elas são insuficientes. Indique também as evidências que comprovam a insuficiência.
Petição de princípio	Se a premissa for verdadeira, não será necessário comentar, mas, se for falsa, você deve indicar por que ela não se sustenta e, até, se for o caso, que o raciocínio apresentado é circular.
Ignorância da questão	Indique, de forma polida, que os aspectos apresentados não se relacionam com o tema abordado. Quanto às ofensas, ignore-as.
Falsos pressupostos, falsos axiomas (falsas evidências, evidências inadequadas, uso de fontes não confiáveis...)	Apresente a informação correta e informe os motivos pelos quais os argumentos e as evidências apresentados não podem ser aceitos. Cite as evidências que comprovam o entendimento da equipe.

Fonte: Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019.

Há ainda outros erros de argumentação para os quais as equipes podem apresentar contra-argumentos.

### **Contra-argumentos**

Contra-argumentos são argumentos utilizados para contestar ideias a respeito das quais existe discordância. Os contra-argumentos têm como finalidade demonstrar a fragilidade das argumentações apresentadas inicialmente e apontar novas possibilidades de desenvolvimento de raciocínio, sem tender para a subjetividade, que deve sempre ser evitada.

### Quadro 27 – Erros de argumentação e possíveis contra-argumentos

Erro de argumentação	O que é	Exemplos	Possíveis contra-argumentos
Ignorância da causa ou falsa causa	Em um sistema de relação constante e geral entre fenômenos, aquele que determina o outro é a causa. Podem ocorrer, entretanto, erros de julgamento ou falhas de raciocínio que façam o redator considerar como causa verdadeira o que é simples aparência ou coincidência.	“A implantação do Instituto Federal na região fez com que o índice de criminalidade aumentasse.”	Demonstre que correlação não é necessariamente uma relação de causa e efeito: o fato de dois eventos ocorrerem em sequência não significa que um seja a causa do outro. Descubra e apresente as causas reais do problema.
Erro de acidente (generalização apressada)	Trata-se de tirar uma conclusão com base em dados ou em evidências insuficientes. Ocorre quando se julga todo um universo com base numa amostragem reduzida, ou seja, quando se toma o acidental como se fosse um atributo essencial. A consequência é uma generalização falsa. Esse erro está intimamente relacionado ao preconceito.	Certo médico formado na faculdade X enganou-se no tratamento de um paciente; conclusão: todos os médicos formados naquela instituição são incompetentes.	Argunte que é preciso maior número de dados para se chegar a uma conclusão; que não se pode usar alguns membros do grupo para julgar todo o grupo.
Falsa analogia	Consiste em comparar objetos ou situações que não são comparáveis entre si, ou transferir um resultado de uma situação para outra. O raciocínio por analogia fornece somente probabilidades e não certezas. Isso ocorre porque esse tipo de raciocínio considera somente as semelhanças e não as diferenças.	Na situação X, foi utilizada dispensa de licitação. Na situação Y, a dispensa também foi aplicada.	Apresente as diferenças existentes entre os dois objetos ou situações. Mostre que o que vale para uma situação não vale para outra.
Generalização não qualificada	É uma afirmação ou proposição de caráter geral, radical e que, por isso, traz em si um juízo falso quando comparado com a experiência.	A prática de esportes é prejudicial à saúde.	Mostre que é necessário especificar os enunciados. Exemplo: A prática indiscriminada de certos esportes radicais é prejudicial à saúde dos jovens subnutridos.

<b>Erro de argumentação</b>	<b>O que é</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Possíveis contra-argumentos</b>
Apelo à misericórdia	Consiste em apelar à piedade, à misericórdia, ao estado ou a virtudes de alguém.	Ele não pode ser condenado, pois é bom pai de família, contribuiu com a escola, com a igreja etc.	Argumente que são questões diferentes, que o argumento apresentado não tem relação direta com a situação apresentada.
Apelo à autoridade	Consiste em citar uma autoridade (muitas vezes não qualificada) para sustentar uma opinião.	Segundo Schopenhauer, filósofo alemão do séc. XIX, "toda verdade passa por três estágios: primeiro, ela é ridicularizada; segundo, sofre violenta oposição; terceiro, ela é aceita como auto evidente".	Demonstre que a pessoa citada não é autoridade qualificada no assunto em questão ou que, muitas vezes, é perigoso aceitar uma opinião porque simplesmente é defendida por uma autoridade. Isso pode nos levar a erro. Se for possível, informe a posição adotada por uma verdadeira autoridade da área ou demonstre situações concretas em que a citação não se aplica. Exemplo: Nem todas as verdades passam por esses três estágios: muitas são aceitas sem o ridículo e a oposição, como as teorias de Einstein.
Apelo à novidade	Consiste no erro de afirmar que algo é melhor ou mais correto porque é novo, ou mais novo.	Embora os computadores da unidade XXX tenham sido adquiridos recentemente, adquirimos esse novo modelo porque é preciso estar sempre atualizado.	Mostre que o progresso ou a inovação tecnológica não implica necessariamente que algo seja melhor. Além disso, considere e apresente a relação custo-benefício.
Apelo à antiguidade	É o erro de afirmar que algo é bom, correto apenas porque é antigo, mais tradicional.	As aquisições da unidade sempre foram feitas dessa forma e sempre foram bem-sucedidas.	Argumente que o fato de um grande número de pessoas, durante muito tempo, ter acreditado que algo é verdadeiro ou bom não é motivo suficiente para se continuar acreditando. Informe também as vantagens da alternativa que está sendo oferecida.
Falso dilema	Consiste em apresentar apenas duas opções, quando, na verdade, existem mais.	O programa X deve ser mantido exatamente como está, sem qualquer alteração, ou então deve ser extinto.	Apresente as outras opções.

<b>Erro de argumentação</b>	<b>O que é</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Possíveis contra-argumentos</b>
Redução ao absurdo	Consiste em tirar de uma proposição uma série de fatos ou consequências que podem ou não ocorrer. É um raciocínio levado indevidamente ao extremo, às últimas consequências.	Se os consultores contratados irregularmente forem dispensados, o órgão ficará impossibilitado de exercer todas as suas atividades.	Argumente dizendo que as consequências, os fatos, os eventos podem não ocorrer.

Fonte: Adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. Comunicação em prosa moderna: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, p. 319-323 apud Orientação Prática: Relatório de Auditoria, CGU, 2019, p. 70-71.

Há ainda outras técnicas passíveis de serem utilizadas:

- a) demonstrar que a repetição de determinada prática poderá prejudicar a gestão e/ou os resultados de determinada política pública. Exemplo: “Se todos os órgãos deixarem de licitar nesses casos [...]”;
- b) citar norma ou jurisprudência que sustente a interpretação da SCGE/PE sobre a condição relatada.

Como se verifica, são muitos os tipos de erros de argumentação, mas é possível enfrentá-los com base em princípios da lógica, evitando-se, no relatório, conteúdos subjetivos/emocionais.

## ANEXO C – PROGRAMA DE TRABALHO/MATRIZ DE PLANEJAMENTO

**Unidade Examinada:**

**Objeto examinado:**

**Objetivo:**

**Equipe de auditoria:**

**Supervisor:**

Matriz de Planejamento										
Problema (facultativo) ou Risco	Questões de auditoria	Subquestões de auditoria	Critério (o que deve ser)	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de auditoria	Possíveis limitações para a execução da auditoria	Membro da equipe responsável pela execução	Período	O que a análise vai permitir dizer/ Possíveis achados (facultativo)
O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa. Exemplo: o surto de dengue está comprometendo gravemente a saúde das famílias brasileiras.	Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.	São desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem no conjunto respondê-la, devendo ao mesmo tempo, excluir-se mutuamente e se completar coletivamente.	É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do Desempenho esperado.	Deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: dados extraídos o e Fisco (informar quais dados); resultados dos indicadores de desempenho da unidade X (informar quais indicadores)...	É a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas do gestor; terceiros depositários...	Conjunto de exames que têm como finalidade obter Evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria.	Fatos que podem impossibilitar a verificação de alguns aspectos ou a utilização de algumas técnicas. Exemplo: foi constatado que a população alvo da pesquisa que seria realizada é, em sua maioria, analfabeta, o que impossibilitaria a utilização de questionários.			Hipóteses, ou seja, respostas provisórias para as questões de auditoria. Têm o papel auxiliar o auditor a antecipar possíveis dificuldades ou fragilidades no seu trabalho.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017 (adaptado).

## ANEXO D – MATRIZ DE ACHADOS

**Unidade Examinada:**

**Objeto examinado:**

**Objetivo:**

**Equipe de auditoria:**

**Chefe imediato:**

**Nº da Ordem de Serviço/Termo de Abertura:**

Matriz de Achados											
Questões de Auditoria	Subquestões de Auditoria	Descrição sumária	Critério (O que deveria ser)	Condição ou situação encontrada (O que é)	Evidências	Informação extraída das evidências	Causas	Efeitos	Boas Práticas	Recomendações	Benefícios esperados
Questões de Auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.											
Subquestões de Auditoria: são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem, no conjunto, respondê-la. Devem, ao mesmo tempo, excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.											
Descrição sumária: deve apresentar a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato.											
Critério (O que deveria ser): é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.											
Condição ou situação encontrada (O que é): situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.											
Evidências: são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.											
Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e suficiência(quantidade) da evidência para sustentar o achado.											
Causas: é a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada.											

Efeitos: é a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a Unidade Examinada por não estar conforme o padrão esperado.

Boas Práticas: Ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações. Podem ser identificadas com base em conhecimento de outra(s) unidade(s) ou outro(s) setor(es) dentro da mesma unidade. É preciso ressaltar que cumprimento de lei não é boa prática, constitui obrigação.

Recomendações: As recomendações consistem em ações que a UAIG solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. É preciso atentar para que a quantidade de recomendações não seja excessiva e que estejam focadas nos principais aspectos da condição identificada.

Benefícios esperados: melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados.

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017.



## ANEXO E - FALHAS GRAMATICAIIS COMUNS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

### Concordância e pontuação

É importante ficar atento para evitar falhas graves de concordância e de pontuação.

Lembre-se de que é fundamental adequar o verbo ao sujeito, ainda que o sujeito venha após o verbo. Exemplo: Foi feita as avaliações. (incorreto) Foram feitas as avaliações. (correto)

Preste especial atenção a expressões como “é necessário”, “é importante”, “é adequado”, “é permitido” ... Se o sujeito, nesses casos, estiver determinado (antecedido por um artigo, por exemplo), o verbo deve concordar com o sujeito. Se não estiver, o verbo permanece no singular, e a expressão, no masculino.

Exemplo: “É necessário as informações.” (incorreto)/ “São necessárias as informações”. (correto)/ “É necessário informações.” (correto)

É preciso ainda estar especialmente atento ao uso das vírgulas, que podem alterar completamente o sentido dos textos. Exemplo: Não espere. Não, espere.

### Orações sem sujeito

Atente também às orações sem sujeito. Não escreva “Houveram vários problemas”. O verbo “haver”, com o significado de “existir”, não pode ser usado no plural. Escreva: Houve muitos problemas. / Havia muitas pessoas. / Há vários aspectos que precisam ser considerados... E fique atento: até nas locuções verbais, quando o verbo principal é “haver”, a regra é usar o singular. Exemplo: Pode haver muitas falhas no processo.

### Uso do sujeito indeterminado (3ª pessoa)

Ao expressar conclusões e entendimentos da SCGE/PE, ou seja, ao elaborar textos que, de certa forma, poderiam remeter a um pretense autor do relatório, utilize o sujeito indeterminado. Use, “conclui-se que ...”, em vez de “concluimos” ou de “a equipe concluiu”.

### Uso de verbos defectivos

Tenha muito cuidado ao usar os verbos defectivos, como, por exemplo, “adequar”. Esse verbo, a exemplo de “falir”, “explodir” e “reaver”, não é conjugado em todas as pessoas. Não existem, por exemplo, as formas: “eu adequo”, “ele adequa”, “eles adequam” (presente do indicativo), nem as pessoas do presente do subjuntivo. Na dúvida, substitua o verbo por um sinônimo.

## **Homônimos e Parônimos**

Fique atento à possibilidade de ocorrência de homônimos (por exemplo, “manga” pode significar parte de vestuário ou uma fruta) e parônimos (por exemplo, “inserta’, como sinônimo de inserida, e “incerta’, como sinônimo de duvidosa). Se esses tiverem sentido jocoso, chulo ou prejudicial para o entendimento da frase, substitua-os por um sinônimo.