

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria Governamental

Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 3

NORMAS GERAIS DE EXECUÇÃO E DE
COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

TÓPICO 2

NORMAS GERAIS DE COMUNICAÇÃO
DE RESULTADOS DE AUDITORIA

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTA

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

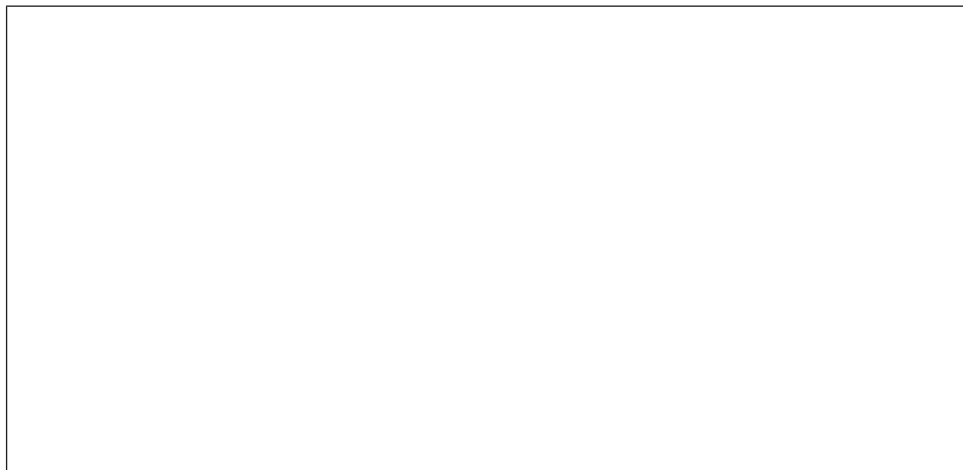
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



Introdução

Os resultados de uma auditoria consistem em opiniões e conclusões sobre os achados, bem como, na maioria dos casos, em recomendações e outras propostas de encaminhamento em relação a eles. Essas opiniões e conclusões são expressas na forma de relatórios, pareceres, certificados, cartas, notas técnicas, dentre outras formas estabelecidas nas normas de comunicação de resultados das entidades de auditoria e controle.

Os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade a que eles se destinam, além do público-alvo que deve ser informado a respeito. Assim, a comunicação de resultados também sofre influências da mídia utilizada, podendo abranger, inclusive, comunicados de imprensa (também conhecidos como *press releases* ou *news releases*), resumos executivos, *folders*, apresentações de slides, vídeos, dentre outros materiais de apresentação.

TÓPICO 2 - Normas gerais de comunicação de auditoria

Neste tópico estudaremos as normas gerais de comunicação de resultados de auditoria.

A fim de facilitar o estudo, o tópico está organizado da seguinte forma:

INTRODUÇÃO	3
TÓPICO 2 – NORMAS GERAIS DE COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA.....	4
1. NORMAS DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS DO GAO	5
1.1 Normas de comunicação de resultados para auditorias contábeis	5
1.2 Normas de comunicação de resultados para trabalhos de certificação.....	10
1.3 Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais.....	11
1.4 Elementos de Qualidade do Relatório	11
2. NORMAS DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS DA INTOSAI	14
2.1 Conteúdo do relatório.....	14
2.2 Apresentação dos achados	16
2.3 Opinião sobre conformidade com leis e regulamentos.....	16
2.4 Comentários do gestor	16
2.5 Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais.....	16
3. NORMAS DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS DO IIA/AUDIBRA	18
4. NORMAS DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS DA CGU	20
4.1 Relatório	20
4.2 Certificado	21
4.3 Parecer	21
4.4 Nota	22
4.5 Atributos de qualidade das comunicações do SCI.....	22
4.6 Conteúdo do relatório, parecer ou certificado.....	23
4.7 Comentários do Gestor.....	24
5. NORMAS DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS DO TCU	26
5.1 Relatório de Auditoria	26
5.2 Requisitos gerais do relatório	26
5.3 Revisão do relatório	26
5.4 Requisitos de qualidade do relatório	26
5.5 Estrutura e conteúdo dos relatórios.....	29
SÍNTESE	36
REFERÊNCIAS.....	37

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de conhecer e pesquisar as normas gerais de comunicação de resultados de auditoria.

1. Normas de comunicação de resultados do GAO

Assim como as normas de execução, as normas de comunicação de resultados do GAO são segregadas em três conjuntos, conforme o tipo de trabalho. Portanto, há normas relativas:

- às auditorias contábeis;
- aos trabalhos de certificação, que equivalem às auditorias de conformidade; e
- às auditorias operacionais.

Complementam essas normas os Elementos de Qualidade do Relatório, constantes do Apêndice I das GAGAS.

No tocante às auditorias contábeis e aos trabalhos de certificação, o GAO adota as normas de comunicação do AICPA complementando-as com normas adicionais próprias (GAGAS, 5.03).

1.1 Normas de comunicação de resultados para auditorias contábeis

As quatro normas de comunicação do AICPA incorporadas às GAGAS são as seguintes:

Conformidade com os princípios de contabilidade	a. o auditor deve mencionar no seu parecer se as demonstrações contábeis são apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP); b. o auditor deve identificar no seu parecer as circunstâncias nas quais tais princípios não foram consistentemente observados no período atual em relação ao período anterior;
Transparência (disclosure)	c. quando o auditor determinar que a divulgação informativa não é razoavelmente adequada, deve indicar isso no seu parecer;
Opinião do auditor e grau de responsabilidade assumido	d. o auditor deve expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, ou indicar no seu parecer que uma opinião não pode ser expressada. Quando o auditor não puder expressar uma opinião sobre o conjunto das demonstrações, deve indicar as razões no parecer. Em todos os casos em que o nome do auditor estiver associado às demonstrações contábeis, o parecer deve indicar claramente a natureza do seu trabalho, se for o caso, e o grau de responsabilidade assumida pelo mencionado profissional.



Algumas normas de relato, por serem muito específicas em relação aos objetivos deste curso, deixaram de ser comentadas, é o caso das normas tratadas nos parágrafos 5.23 a 5.31.

As principais normas adicionais do GAO (ESTADOS UNIDOS, 2007), em relação à comunicação de resultados em auditorias contábeis estão destacadas a seguir, sendo que várias delas são aplicáveis à comunicação de resultados de outros tipos de trabalho de auditoria e certificação, conforme será visto mais adiante.

Declaração de conformidade com as GAGAS
(GAGAS, 5.05 e 5.06)

Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as GAGAS, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados. O auditor deve declarar se seguiu as GAGAS na íntegra ou com adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria.

Quando os auditores utilizarem as GAGAS com adaptações, devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado as afirmações fornecidas.

Declaração sobre o controle interno e a conformidade com leis e regulamentos
(GAGAS, 5.07 a 5.09)

Ao emitir uma opinião, ou abstenção de opinião, sobre as demonstrações contábeis os auditores devem também fazer um relato sobre o controle interno e sobre a conformidade com leis, regulamentos e disposições de contratos ou convênios, que pode ser feito no mesmo ou em relatório separado, com uma descrição do escopo dos testes de controle realizados. No caso de relatório em separado, deve-se incluir uma referência sobre ele no relatório das demonstrações financeiras. Em qualquer dos casos, o auditor deve indicar nos relatórios se os testes realizados proveem suficiente e apropriada evidência para apoiar o parecer sobre a efetividade do controle interno sobre as demonstrações financeiras e do cumprimento de leis, regulamentos e disposições de contratos ou convênios.

Relato de deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais e não conformidades
(GAGAS, 5.10 a 5.22)

Nas auditorias financeiras, incluindo as auditorias de demonstrações contábeis nas quais os auditores devem emitir uma opinião, ou negativa de opinião, deve ser relatado, conforme aplicável aos objetivos da auditoria e com base no trabalho realizado: (1) as deficiências significativas no controle interno, identificando aquelas consideradas fraquezas materiais; (2) todos os casos de fraude e atos ilegais, a menos que irrelevantes; e (3) violações a cláusulas de contratos ou convênios e abusos que possam ter um efeito material nas demonstrações contábeis.

Apresentação dos achados no relatório de auditoria
(GAGAS, 5.21 e 5.22)

Os auditores devem desenvolver os elementos dos achados na extensão necessária para alcançar os objetivos da auditoria, observando as regras detalhadas nos parágrafos 4.14 a 4.18 das GAGAS (ver “desenvolvimento dos elementos dos achados de auditoria”, no tópico anterior desse material, onde abordamos as normas de execução do GAO) e adicionalmente o seguinte.

Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão das questões que estão sendo relatadas, bem como a extensão do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências de seus achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões.

Relato de informações confidenciais ou sensíveis
(GAGAS, 5.39 a 5.43 e 5.17)

Se certas informações, mesmo pertinentes, forem proibidas à divulgação pública ou tiverem sido excluídas do relatório devido sua natureza confidencial ou sensível, os auditores devem consignar no relatório que elas foram omitidas e a razão ou outras circunstâncias que tornaram necessária a omissão. Nesses casos, os auditores podem emitir relatório de uso separado, classificado ou limitado contendo as informações, distribuindo-o apenas às pessoas autorizadas a recebê-las.

No caso de ocorrência ou da possibilidade de ocorrência de fraudes, atos ilegais, violações a disposições de contratos e convênios, os auditores podem consultar as respectivas autoridades ou consultores jurídicos se a publicação dessas informações poderá comprometer investigações ou procedimentos legais, podendo limitar seu relatório público às questões que não comprometerão esses procedimentos, como por exemplo, relatar somente informações que já são parte do domínio público.

<p>Comentários do gestor (GAGAS, 5.32 a 5.38 das GAGAS)</p>	<p>Se o relatório dos auditores revela deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, abusos, violações a disposições de contratos ou convênios, os auditores devem obter e informar no seu relatório a opinião dos dirigentes e responsáveis da entidade auditada sobre os achados, as conclusões e recomendações, bem como sobre ações corretivas planejadas.</p> <p>Um dos modos mais efetivos de se garantir que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é submeter preliminarmente um projeto do relatório, contendo os achados, as conclusões e recomendações para obtenção de comentários por parte dos dirigentes da entidade auditada e de outros interessados, se cabível. A inclusão desses comentários no relatório final resulta em um documento que apresenta não só os achados dos auditores, suas conclusões e recomendações, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar. A obtenção de comentários por escrito é preferível, mas comentários verbais também são aceitáveis.</p> <p>Quando os comentários forem por escrito, os auditores devem incluir no relatório a transcrição ou um sumário dos comentários recebidos. Quando forem feitos oralmente, deve-se preparar um sumário e submetê-lo aos dirigentes para confirmar se foram registrados com precisão. Os auditores devem incluir no relatório uma avaliação desses comentários, se apropriado.</p> <p>Se os comentários da entidade auditada forem inconsistentes ou conflitarem com os resultados, conclusões ou recomendações do projeto de relatório, ou ainda quando as ações corretivas planejadas não atenderem adequadamente as recomendações dos auditores, esses devem avaliar a validade dos comentários. Se discordarem, devem explicar as razões da discordância no relatório. Se concordarem que são válidos, apoiados em provas suficientes e adequadas, devem modificar o relatório.</p> <p>Se a entidade se recusar a fornecer comentários ou é incapaz de apresentar as suas observações dentro de um período de tempo razoável, os auditores podem elaborar o relatório sem os comentários, indicando aquelas circunstâncias no relatório.</p>
--	---

Comunicação de achados a partes externas da entidade auditada
(GAGAS, 5.18)

As normas do GAO preveem duas situações em que os achados de auditoria podem ser comunicados diretamente pelos auditores a partes externas, sendo que, primeiro eles devem comunicar e pedir providências aos responsáveis pela governança da entidade, e somente se esses não tomarem o mais rapidamente possível as providências requeridas, os auditores devem comunicar diretamente:

- a) quando a entidade não cumprir o dever legal ou regulamentar de informar a terceiros especificados;
- b) quando se tratar de fraudes, atos ilegais, abusos ou violações de contratos e convênios que tenham um efeito material provável sobre as demonstrações contábeis e envolvam financiamentos recebidos direta ou indiretamente de agências governamentais.

Distribuição de relatórios
(GAGAS, 5.44)

A norma do GAO sobre a distribuição de relatórios é dirigida a três tipos de organizações que atuam na auditoria pública: organizações de auditoria governamental, auditorias internas das entidades públicas e firmas de auditoria externa independentes contratadas pelo governo.

Em síntese, as regras para distribuição de relatórios dependem do relacionamento que essas organizações têm com a entidade auditada e da natureza da informação contida no relatório:

- os auditores devem documentar qualquer limitação sobre a distribuição do relatório e restringi-la quando envolver material que está classificado para fins de segurança ou que contenha informações confidenciais ou sensíveis;
- organizações de auditoria governamental devem distribuir relatórios aos responsáveis pela governança, às autoridades apropriadas da entidade auditada e aos órgãos adequados de supervisão ou organismos que requereram ou organizaram a auditoria. Conforme o caso, os auditores devem também distribuir cópias dos relatórios para outros agentes que têm autoridade legal de supervisão ou que possam ser responsáveis por tomar decisões a partir dos achados e recomendações do relatório, além de outros autorizados a receber tais relatórios;
- organizações de auditoria interna podem seguir as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, do IIA. O chefe da auditoria interna deve comunicar os resultados para as partes que possam garantir que eles terão a devida consideração. Antes de liberar resultados para partes externas à organização, o chefe da auditoria interna deve: (1) avaliar o risco potencial para a organização; (2) consultar a administração superior e/ou assessores jurídicos, se for o caso; e (3) controlar a divulgação com indicação dos usuários destinatários no relatório;
- firmas de auditoria independente deverão ajustar essa responsabilidade com o contratante.

1.2 Normas de comunicação de resultados para trabalhos de certificação

As quatro normas de comunicação do AICPA incorporadas nas normas de comunicação de resultados de trabalhos de certificação do GAO são as seguintes:

Identificação da matéria e do tipo de certificação	a. o auditor deve identificar no relatório a matéria ou a afirmação de que está tratando e especificar o tipo de certificação que está sendo realizada;
Conclusões e critérios da certificação	b. o auditor deve indicar no relatório as conclusões sobre a matéria ou a afirmação em relação aos critérios contra os quais o assunto foi avaliado;
Reservas significativas	c. o auditor deve indicar no relatório todas as reservas significativas do profissional em relação ao trabalho, à matéria, e, se for o caso, à correspondente afirmação;
Especificação dos destinatários no relatório	d. nas seguintes circunstâncias, o auditor deve indicar no relatório que ele é destinado para uso das partes especificadas: <ol style="list-style-type: none">1. quando os critérios usados para avaliar a matéria são determinados pelo auditor, mas são adequados apenas para um número limitado de partes que participaram de seu estabelecimento ou que se presume que possam ter um adequado entendimento deles;2. quando os critérios usados para avaliar a matéria são válidos apenas para as partes especificadas;3. quando relatar matéria específica e uma afirmação por escrito não tiver sido fornecida pela parte responsável;4. quando o relatório é sobre uma certificação realizada mediante compromisso de aplicação de procedimentos acordados sobre a matéria.

As normas adicionais do GAO em relação à comunicação de resultados em trabalhos de certificação, constantes dos parágrafos 6.31 a 6.56 das GAGAS, essencialmente repetem as regras contidas nas normas adicionais de comunicação de resultados em auditorias contábeis, razão porque deixamos de reproduzi-las aqui.

1.3 Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais

Tratadas nos parágrafos 8.03 a 8.43 das GAGAS (ESTADOS UNIDOS, 2007), as normas de comunicação de resultados em auditorias operacionais também repetem muitos aspectos já tratados nas normas de mesma natureza relativas às auditorias contábeis. Destacamos apenas as que se aplicam especificamente

	8.08. Os auditores devem preparar relatórios de auditoria contendo:
Conteúdo do relatório (GAGAS, 8.09 a 8.13)	<ol style="list-style-type: none">1. os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria;2. os resultados da auditoria, incluindo achados, conclusões e recomendações, se for o caso;3. uma declaração sobre a conformidade com as GAGAS;4. um resumo dos comentários dos gestores; e5. se aplicável, a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida.
Conclusões (GAGAS, 8.27)	<p>As conclusões do relatório de auditoria operacional são inferências lógicas sobre o programa com base nos achados, não apenas um resumo desses. Os auditores devem formular conclusões com base nos objetivos e nos achados de auditoria, conforme esses as exijam.</p> <p>8.27. [...] A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes se levarem a recomendações dos auditores e se convencerem o usuário do relatório sobre a necessidade das ações recomendadas.</p>
Recomendações (GAGAS, 8.28 e 8.29)	<p>Os auditores devem formular recomendações que decorram logicamente dos achados e conclusões e só fazê-las quando o potencial de melhoria no desempenho estiver suficientemente por eles suportados, direcionando-as para resolver a causa dos problemas identificados e indicando claramente as ações recomendadas. As ações recomendadas devem ser específicas, práticas, eficazes e mensuráveis e endereçadas para as pessoas que têm autoridade para tomá-las.</p>

1.4 Elementos de Qualidade do Relatório

Em complemento às normas de comunicação de resultados de todos os tipos de auditoria e certificação, as GAGAS orientam a observação de sete elementos de qualidade de um relatório ((ESTADOS UNIDOS, 2007, apêndice I, A8.02,).



Revisão é um processo no qual um auditor experiente, independente da auditoria, checa se os fatos afirmados, demonstrações e dados estão corretamente relatados, se os achados estão corretamente suportados por evidências na documentação de auditoria e se as conclusões e recomendações decorrem logicamente das evidências. Termo usado no original: *referencing*

Precisão

Um relatório preciso:

- é apoiado por evidências suficientes e apropriadas, em que fatos chave, demonstrações e achados encaminham às conclusões de auditoria;
- é baseado em fatos, com clara indicação das fontes, dos métodos e das premissas que permitam aos usuários julgar o peso dado às evidências auxiliam a atingir precisão;
- divulga as limitações dos dados;
- apresenta os achados no contexto mais amplo da questão.

Uma maneira de ajudar organizações de auditoria a preparar relatórios de auditoria mais precisos é usar um processo de controle de qualidade como a **revisão**.

Objetividade

Para que os relatórios de auditoria sejam mais objetivos, deve-se:

- apresentar as evidências de uma maneira imparcial e no contexto adequado;
- apresentar evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados;
- não usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios e uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte;
- declarar explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise;
- demonstrar que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do programa auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do programa poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório.

Completude

O relatório deve conter evidências suficientes e apropriadas, necessárias para satisfazer os objetivos da auditoria e promover o entendimento das questões relatadas. Para isso, deve-se:

- descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria;
- oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações testados e o relacionamento desses achados com as operações da entidade;
- determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões.

Convencimento

Ser convincente significa que os resultados são relevantes para os objetivos da auditoria, que os achados são apresentados persuasivamente e que as conclusões e recomendações decorrem logicamente dos fatos apresentados. A validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e o benefício da implementação das recomendações são mais convincentes quando suportados por evidências suficientes e apropriadas. Relatórios concebidos dessa maneira podem ajudar a chamar a atenção das autoridades responsáveis para as questões que devem receber atenção e podem constituir um incentivo para a tomada de ações corretivas.

Clareza

Significa que o relatório é de fácil leitura e compreensão para o usuário destinatário. Sugere-se:

- usar linguagem tão clara e simples quanto o tema permita;
- usar linguagem não técnica;
- definir termos técnicos, abreviaturas e siglas que são utilizados no relatório;
- usar uma página de destaques ou um resumo do relatório para chamar a atenção do usuário e destacar a mensagem global. Se um resumo for usado, ele será útil se focar as respostas específicas às questões de auditoria mais relevantes para o seu objetivo, resumir os achados de auditoria mais significativos, as principais conclusões do relatório e preparar os usuários para antecipar as principais recomendações;
- organizar o material de forma lógica;
- descrever fatos e conclusões com exatidão e precisão;
- usar títulos, subtítulos e sentenças de destaque;
- usar recursos visuais (como imagens, tabelas, gráficos e mapas) para esclarecer e sintetizar complexidades.

Concisão

O relatório não deve se estender mais do que o necessário para transmitir e respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair os usuários. Embora exista espaço considerável para julgamentos na determinação do conteúdo de relatórios, aqueles que são baseados em fatos e, ao mesmo tempo, mais concisos, são mais suscetíveis de alcançar resultados.

Tempestividade

Maximizar o uso do relatório de auditoria, fornecendo informações relevantes a tempo de responder as necessidades legítimas de gestores da entidade, autoridades do legislativo e outros usuários é a meta dos auditores. Do mesmo modo, as evidências contidas no relatório serão mais úteis se forem atuais. Durante a auditoria, os auditores podem fornecer relatórios intermediários de matérias significativas a dirigentes adequados da entidade. Essas comunicações alertam os dirigentes para assuntos que necessitam atenção imediata e permite-lhes tomar ações corretivas antes da conclusão do relatório final.

2. Normas de comunicação de resultados da Intosai

A ISSAI 400, *Reporting standards in Government Auditing* (INTOSAI, 2001), é a norma de auditoria de Intosai que trata da elaboração de relatórios na auditoria governamental, que diz ser praticamente impossível formular uma regra específica para cada relatório de auditoria a ser elaborado. As normas para elaboração de relatório da Intosai prescrevem que (ISSAI 400, 7):

- a. Ao final de cada auditoria o auditor deve preparar um parecer ou relatório escrito, conforme o caso, expondo os achados de forma adequada, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão isento de imprecisões ou ambiguidades, incluindo apenas as informações devidamente apoiadas por evidências de auditoria adequadas e pertinentes, e, sobretudo, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo;
- b. Compete à EFS decidir, em última instância, sobre a ação a ser tomada em relação às práticas fraudulentas ou às irregularidades graves descobertas pelos auditores.

Nas normas de relatório da Intosai, a palavra “parecer” é usada para referir-se às conclusões do auditor resultantes das auditorias de regularidade (contábil e de conformidade), nas quais é necessário opinar se as operações obedeceram às leis e aos regulamentos e sobre a adequação do controle interno, atos ilegais e fraudes. A palavra “relatório” é usada para as conclusões do auditor resultantes das auditorias operacionais, nas quais ele deve informar sobre a economia e a eficiência com que os recursos são obtidos e utilizados e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados.

Nas auditorias de regularidade, o parecer sobre a conformidade com leis e regulamentos tanto pode fazer parte do parecer sobre as demonstrações contábeis, como pode constituir um parecer em separado, devendo claramente citar os pontos que não tiverem sido objeto desse tipo de verificação. Nas auditorias operacionais, o relatório deve consignar todos os casos relevantes de não conformidade que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

2.1 Conteúdo do relatório

Para a Intosai, todos os tipos de parecer e relatório devem seguir os seguintes princípios gerais aplicáveis à forma e ao conteúdo (ISSAI 400, 8):

Título	O parecer ou o relatório devem ser precedidos de um título ou cabeçalho adequado, que ajude o leitor a distingui-los das declarações e informações emitidas por terceiros.
Assinatura e data	O parecer ou relatório devem ser devidamente assinados. A inclusão da data informa ao leitor que o auditor considerou o efeito de fatos ou operações que tomou conhecimento até aquela data. A data, no caso das auditorias de conformidade e financeiras, pode ser posterior ao período das contas.
Objetivos e escopo	Devem fazer referência aos objetivos e ao escopo da auditoria. Essa informação estabelece a finalidade e os limites da auditoria.
Integridade	Os pareceres devem acompanhar e ser publicados com as demonstrações contábeis correspondentes, condição que, entretanto, não é obrigatória para os relatórios de auditoria operacional. Pareceres de auditoria e relatórios devem ser apresentados como elaborados pelo auditor. No exercício de sua independência, as EFS devem poder incluir nos relatórios quaisquer informações que julguem conveniente. Entretanto, em determinadas ocasiões pode haver informação que, por razões de interesse nacional, não deva ser livremente publicada. Isso pode afetar a integridade do relatório. Nesse caso o auditor tem a obrigação de considerar a necessidade de fazer um relatório à parte, não publicável, que inclua a informação confidencial ou as matérias reservadas.
Destinatário	O parecer ou o relatório devem identificar os destinatários de acordo com as circunstâncias que determinaram a realização da auditoria e conforme os regulamentos locais ou práticas vigentes. Isso pode ser desnecessário quando existirem procedimentos formais para a sua destinação.
Identificação do assunto	O parecer ou o relatório devem identificar as demonstrações contábeis a que se referem, no caso de auditorias contábeis, ou à área ou assunto no caso de auditorias de conformidade ou operacional. Isso inclui informações como o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido, assim como o assunto auditado.
Fundamento legal	Os pareceres e os relatórios devem fazer referência à legislação ou autorização em que se baseie a auditoria.
Indicação de conformidade com as normas	Os pareceres e os relatórios devem indicar as normas de auditoria ou as práticas seguidas na condução dos trabalhos, proporcionando ao leitor uma garantia de que foi realizado em conformidade com procedimentos geralmente aceitos.
Tempestividade	O parecer ou o relatório de auditoria devem ser emitidos tempestivamente para que sejam de maior utilidade aos leitores e destinatários, particularmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias.

As normas da Intosai tratam ainda dos tipos de pareceres – pleno, com ressalva, adverso e com negativa de opinião – bem como das circunstâncias em que eles são cabíveis (ver ISSAI 400, 9 a 15) e de outros aspectos importantes, dos quais destacamos os seguintes.

2.2 Apresentação dos achados

Ao relatar irregularidades e impropriedades, os auditores devem procurar expor os achados de auditoria de forma apropriada. A extensão dos casos de inobservância a leis e a regulamentos pode ser demonstrada em função do número dos casos examinados ou quantificados monetariamente (ISSAI 400, 19).

2.3 Opinião sobre conformidade com leis e regulamentos

Nas auditorias de regularidade, o auditor deve redigir um parecer sobre a verificação do cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. A observância às leis e aos regulamentos, quando comprovada, deve ser mencionada no relatório. Devem também ser claramente citados os pontos que não tiverem sido objeto desse tipo de verificação (ISSAI 400, 7).

2.4 Comentários do gestor

Os relatórios que contenham irregularidades relatadas tendem a fazer críticas importantes, mas para que sejam construtivos também devem sugerir medidas saneadoras, fazendo constar observações por parte da entidade auditada ou do auditor, inclusive conclusões e recomendações (ISSAI 400, 20).

2.5 Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais

As normas gerais relativas à comunicação de resultados em auditorias operacionais são tratadas nos parágrafos 21 a 26 da ISSAI 400, mas a norma específica para as auditorias operacionais, a ISSAI 3000, denominada Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional, cujo capítulo 5, também trata de normas e orientações para o relatório e de apresentação do resultado das auditorias operacionais. O resumo a seguir é da ISSAI 400 (INTOSAI, 2001), que tem natureza geral e não específica.

Conteúdo do relatório
(ISSAI 400, 22 e 25)

O relatório de auditoria operacional deve indicar claramente os objetivos e o escopo da auditoria. Pode incluir críticas quando, por exemplo, em nome do interesse público ou da obrigação de prestar contas dos recursos públicos, ressalta casos graves de desperdícios, abusos ou ineficiências, ou pode não fazer nenhuma crítica significativa, mas fornecer, de modo independente, orientações ou garantias sobre em que medida a economia, eficiência e eficácia estão sendo ou foram alcançadas.

Os relatórios de auditoria operacional, em vez de se limitarem a criticar fatos passados, devem ser construtivos e com argumentação criteriosa.

Relato de não conformidade com leis e regulamentos
(ISSAI 400, 7)

O relatório deve consignar todos os casos relevantes de descumprimento das leis e regulamentos que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Comentários do gestor
(ISSAI 400, 24)

Audidores devem reconhecer que aplicam sua capacidade de julgamento a atos resultantes de decisões administrativas passadas, portanto, devem tomar cuidado ao exercer essa capacidade e seus relatórios devem indicar a natureza e a extensão das informações que estavam, ou deveriam estar, à disposição da entidade auditada à época em que as decisões foram tomadas. A imparcialidade implica que as deficiências ou constatações críticas sejam apresentadas de tal modo a incentivar a sua correção e o aperfeiçoamento dos sistemas e diretrizes adotados pela entidade auditada, portanto, **geralmente se busca entrar em acordo com a entidade auditada quanto aos fatos, para garantir que sejam completos, exatos e adequadamente apresentados no relatório. Pode também ser preciso incluir, na íntegra ou resumidamente, as respostas da entidade auditada às questões levantadas.**

Recomendações
(ISSAI 400, 25 e 27)

As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora determinadas circunstâncias, às vezes, justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, no sentido de se alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

Ao formular recomendações e posteriormente acompanhá-las, o auditor deve manter sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em **verificar mais a correção das deficiências identificadas do que o cumprimento de recomendações específicas.**

3. Normas de comunicação de resultados do IIA/Audibra

As normas de comunicação de resultados do IIA/Audibra são tratadas no título 2400 das Normas de Desempenho (IIA, 2004), que integram as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna, subdivididas nos quatro temas indicados a seguir:

2400 – Comunicação de resultados

2410 – Critérios para comunicações;

2420 – Qualidade das comunicações;

2430 – Divulgação da não conformidade com as normas;

2440 – Disseminação de resultados.

A norma de comunicação de resultados do IIA enfatiza que esses devem ser comunicados com oportunidade, isto é, que seja tempestiva para a tomada de decisões adequadas.

2410 – Critérios para comunicações

As comunicações devem incluir os objetivos e o ambiente do trabalho de auditoria, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação.

- A comunicação final de resultados deve, onde apropriada, conter a opinião geral ou conclusões do auditor interno,
- Os auditores internos são incentivados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações de resultados,
- Ao divulgar os resultados de trabalhos de auditoria para terceiros, fora da organização, a comunicação deve conter limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados do trabalho.

2420 – Qualidade das comunicações

As comunicações devem ser **precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas**.

- **Erros e omissões:** se uma comunicação final contiver erro significativo, o diretor executivo de auditoria deve comunicar a informação correta a todas as pessoas que tenham recebido a comunicação original.

2430 – Divulgação da não conformidade com as normas

Quando a falta de conformidade com normas tiver impacto em um trabalho de auditoria específico, a comunicação de resultados deve divulgar:

- norma(s) cuja conformidade total não foi atingida;
- razão(ões) para a falta de conformidade; e
- impacto da não conformidade sobre o trabalho de auditoria.

Cabe ao diretor executivo de auditoria divulgar os resultados às pessoas apropriadas.

2440 – Disseminação de resultados

- Os resultados finais devem ser comunicados às pessoas que possam assegurar que aos resultados seja dada a devida consideração.
- Durante a execução de trabalhos de auditoria, gerenciamento de riscos, controle e assuntos de governança corporativa devem ser identificados. Toda vez que os assuntos sejam significativos para a organização, eles devem ser comunicados à alta gerência e ao Conselho.

4. Normas de comunicação de resultados da CGU

As normas de comunicação de resultados da CGU estão dispostas nas Seções IV, V e VI, do Capítulo VII, do **Manual do SCI** do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001), abrangendo os seguintes tópicos:

- Normas relativas à opinião do SCI do Poder Executivo Federal;
- Normas relativas à audiência do auditado;
- Normas relativas à forma de comunicação.

Considerando que a forma como essas normas estão dispostas no Manual do SCI tornam-nas autoexplicativas e que, em certos casos, elas são muito rígidas, resumiremos o essencial e copiaremos as disposições mais rígidas.

Destaca-se que a opinião emitida não é do auditor, mas sim do órgão ou unidade do SCI, a qual é expressa por meio de quatro tipos de documentos que são genericamente denominados formas de comunicação, são elas:

- Relatório;
- Certificado;
- Parecer;
- Nota.

Esses documentos devem refletir os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de atividade, e serem elaborados seguindo os padrões usualmente adotados no SCI do Poder Executivo Federal, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias à melhor interpretação e avaliação dos resultados dos trabalhos.

4.1 Relatório

Constitui-se na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento das autoridades competentes, com as seguintes finalidades:

- **à direção:** fornecendo dados para tomada de decisões sobre a política de área supervisionada;
- **às gerências executivas:** com vistas ao atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade;
- **aos responsáveis pela execução das tarefas:** para correção de erros detectados;
- **ao Tribunal de Contas da União:** como resultado dos exames efetuados; e
- **a outras autoridades interessadas,** dependendo do tipo ou forma de auditoria/fiscalização realizada.

4.2 Certificado

É o documento que representa a opinião do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e a adequação, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pelo Coordenador-Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades de nível hierárquico equivalentes nos órgãos e unidades setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Há três tipos de certificados, conforme as constatações verificadas:

- **Certificado de regularidade:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade;
- **Certificado de regularidade com ressalvas:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.
- **Certificado de irregularidade:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno verificar a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

O Manual do SCI (BRASIL, 2001) prescreve que o certificado deve ser emitido levando-se em consideração a jurisprudência do TCU, suas súmulas e decisões julgadas em casos semelhantes, de modo a garantir adequada uniformidade de entendimento.

4.3 Parecer

O parecer do dirigente do órgão de controle interno é peça compulsória a ser inserida nos processos de tomada e prestação de contas, que serão remetidos ao Tribunal de Contas da União.

Constitui-se na peça documental que expressa a avaliação conclusiva do Sistema de Controle Interno sobre a gestão examinada, para que os autos sejam submetidos à autoridade ministerial que se pronunciará na forma prevista no artigo 52, da Lei n.º 8.443/92.

O parecer consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, bem como avaliará a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia na utilização dos recursos públicos.

4.4 Nota

É o documento destinado a dar ciência ao gestor/administrador da área examinada, no decorrer dos exames, das impropriedades ou irregularidades constatadas ou apuradas no desenvolvimento dos trabalhos. Tem a finalidade de obter a manifestação dos agentes sobre fatos que resultaram em prejuízo à Fazenda Nacional ou de outras situações que necessitem de esclarecimentos formais.

4.5 Atributos de qualidade das comunicações do SCI

Todas as comunicações do SCI retromencionadas devem reunir, principalmente, os seguintes atributos de qualidade previstos na Seção VI, Capítulo VII, do Manual do SCI (BRASIL, 2001):

I. Concisão	utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão;
II. Objetividade	expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação;
III. Convicção	demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter visando persuadir e convencer qualquer pessoa para as mesmas conclusões, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas;
IV. Clareza	expressar linguagem inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes;
V. Integridade	registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;
VI. Oportunidade	transmitir a informação, simultaneamente, com tempestividade e integridade de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;
VII. Coerência	assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados;

VIII. Apresentação	assegurar que os assuntos sejam apresentados numa sequência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados;
IX. Conclusivo	permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas. Em situações identificadas na ordem de serviço, poderá ficar especificado que não cabe uma manifestação conclusiva principalmente nos casos em que os exames forem de caráter intermediário.

4.6 Conteúdo do relatório, parecer ou certificado

Esses documentos devem atender aos requisitos indicados a seguir.

Certificado ou parecer de auditoria	
Processo, exercício e entidade	indicar número do processo, exercício examinado, unidade gestora/entidade examinada.
Escopo	<p>citar, no parágrafo inicial, o escopo do trabalho em função do tipo de auditoria realizada.</p> <p>registrar, no parágrafo intermediário, as impropriedades ou irregularidades que:</p> <ol style="list-style-type: none"> caracterizem a inobservância de normas legais e regulamentares; afetem a gestão ou situação examinada; comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão ou situação examinada; e resultem ou não em prejuízo à Fazenda Nacional.
Opinião quanto a regularidade	observado o contido no parágrafo intermediário, concluir, no parágrafo final, emitindo opinião quanto à regularidade, ou não, da gestão examinada.
Data	conter data do Certificado correspondente ao dia de sua emissão.
Assinatura	conter assinatura do Coordenador-Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades hierárquicas equivalentes nos órgãos e unidade setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Registro no CRC	no caso de auditoria contábil, conter o nome e o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que examinou as demonstrações financeiras.

Relatório de auditoria	
Processo, exercício e entidade	identificar o número do processo, período examinado e a unidade ou entidade examinada.
Fundamento legal	indicar as normas que instruem o processo de Tomada ou Prestação de Contas.
Local	identificar o local em que foi realizado o trabalho.
Objetivo da auditoria	definir o objetivo da auditoria e identificar as demonstrações financeiras examinadas, no caso de auditoria contábil.
Amostra e conformidade com normas de auditoria	declarar ter o exame sido efetuado por amostragem, na extensão julgada necessária e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal.
Escopo e limitações	comentar sobre a extensão dos trabalhos e eventuais restrições.
Controles internos	comentar sobre os controles internos administrativos, evidenciando, se for o caso, as deficiências e ineficácias dos sistemas.
Conformidade com normas legais	relatar sobre o cumprimento, ou não, das diretrizes governamentais e normas legais vigentes.
Legalidade, legitimidade e economicidade	comentar sobre a legalidade, legitimidade e economicidade na realização das despesas.
Recomendações	apresentar, se necessário, recomendações visando à correção das falhas verificadas durante o exame, particularmente naquelas situações em que forem identificadas impropriedades e irregularidades, devendo-se evitar recomendações imprecisas ou genéricas que não permitam adequada avaliação de sua implementação.
Verificação de providências em relação a trabalhos anteriores	comentar sobre a implementação das recomendações de relatórios de auditoria e fiscalização anteriores e de diligências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

4.7 Comentários do Gestor

Denominada na CGU como “Audiência do Auditado”, a norma relativa à manifestação preliminar dos gestores em relação aos achados de auditoria prescreve que durante os trabalhos de campo deve ser dada oportunidade para os responsáveis pelas áreas auditadas se manifestarem:

1. Os servidores designados para a realização dos trabalhos de auditoria deverão, obrigatoriamente, durante os trabalhos de campo, dar conhecimento das ocorrências identificadas aos responsáveis pelas áreas auditadas, solicitando destes os devidos esclarecimentos e manifestações formais sobre as constatações preliminares, considerando a necessidade dos gestores públicos de ter assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

O dirigente máximo da entidade também pode se manifestar, mas sobre o relatório final, cujas análises serão expressas por meio de nota técnica enviada a todos os destinatários do relatório.

2. Concluídos os trabalhos de campo, o titular do órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal responsável pela realização da ação de controle encaminhará o relatório final ao dirigente máximo da unidade ou entidade auditada. Manifestações posteriores do dirigente serão analisadas pela unidade de controle interno e consubstanciadas em nota técnica que será objeto de encaminhamento aos mesmos destinatários do relatório.

5. Normas de comunicação de resultados do TCU

As normas gerais de comunicação de resultados do TCU estão contidas no Capítulo 4, das Normas de Auditoria do TRIBUNAL (NAT, BRASIL, 2010), sendo que normas específicas quanto à elaboração de relatórios em auditorias de conformidade estão contidas nos Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC/TCU, BRASIL, 2003) e, no que tange às auditorias operacionais, as normas específicas estão dispostas no Manual de Auditoria Operacional (MAO/TCU, BRASIL, 2000). Destaque-se que embora o TCU dissemine os resultados de seus trabalhos por diversos meios e formas, as normas mencionadas acima tratam predominantemente dos relatórios de auditoria.

5.1 Relatório de Auditoria

Segundo as NAT, o relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento (NAT, 124).

5.2 Requisitos gerais do relatório

Para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes e, sobretudo, objetivo, convincente, construtivo e útil (NAT, 125).

5.3 Revisão do relatório

As NAT exigem que os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo auditor responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior, bem como as que são tratadas no tópico seguinte e, ainda, assegurar que as conclusões e propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados (NAT, 126).

5.4 Requisitos de qualidade do relatório

Falaremos agora de um dos aspectos da auditoria que merecem mais atenção do auditor: os requisitos de qualidade do relatório. Estes requisitos já eram tratados nas normas específicas do Tribunal, mas as NAT acrescentaram novas orientações e detalhamentos que você deve revisar, afinal, o relatório é o produto final do processo de auditoria e como

o produto de qualquer processo, a qualidade é um dos requisitos mais importantes para definir a aceitação do cliente.

Nas NAT estes requisitos estão tratados no parágrafo 129 e seus incisos I a VIII. No PAC/TCU, nos itens 27 a 27.7 e no MAO/TCU, nos itens 159 - 167. É importante esclarecer que sendo as NAT norma de maior hierarquia do que estas duas últimas, os seus requisitos prevalecem sobre os daquelas.

Os requisitos de qualidade exigidos pelas NAT são os reproduzidos a seguir.

CLAREZA (NAT, 129, I)	<p>Produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.</p> <p>Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico.</p>
CONVICÇÃO (NAT, 129, II)	<p>Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos” “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”.</p>
CONCISÃO (NAT, 129, III)	<p>Ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dubio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria.</p>

COMPLETUDE
(NAT, 129, IV)

Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

EXATIDÃO
(NAT, 129, V)

Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria.

RELEVÂNCIA
(NAT, 129, VI)

Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento.

TEMPESTIVIDADE
(NAT, 129, VII)

Os relatórios de auditoria devem ser emitidos tempestivamente para que sejam de maior utilidade aos leitores e destinatários, particularmente àqueles a quem cabe tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade.

OBJETIVIDADE
(NAT, 129, VIII)

Apresentar o relatório de forma equilibrada em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

5.5 Estrutura e conteúdo dos relatórios

As NAT não estabelecem a estrutura nem definem o conteúdo que devem ter os relatórios de auditoria, remetendo essas questões às normas específicas: “manuais, padrões e normas mais específicas devem estabelecer a estrutura dos relatórios de auditoria, o conteúdo de suas respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns” (NAT, 127).

No que tange ao conteúdo, as NAT limitam-se a estabelecer, de maneira geral, o que eles devem contemplar (NAT, 128):

- a) a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
- b) uma declaração de conformidade com as NAT;
- c) objetivo e as questões de auditoria;
- d) a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
- e) a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
- f) os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento; e
- g) a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Assim, o PAC/TCU (28 a 58) e o MAO/TCU (175 a 197) definem a estrutura padrão dos relatórios de auditorias de conformidade e operacionais, respectivamente, e também a natureza do conteúdo de cada seção do relatório, bem como a ordem em que elas devem neles figurar, havendo pequenas variações entre os relatórios dessas duas modalidades de auditoria, mais na forma de disposição dos conteúdos do que em relação à matéria neles tratadas.

Nos tópicos subsequentes detalharemos as orientações relativas aos conteúdos exigidos nos relatórios, conforme as disposições da NAT e das normas específicas acima mencionadas.

Fundamentos da fiscalização

(NAT, 128 a; PAC/TCU, 37.1; MAO/TCU, 147b)

O relatório deve conter, na introdução, a deliberação que originou a fiscalização e menção às razões que motivaram a deliberação, se necessário. Nas auditorias operacionais, o tópico “Antecedentes”, da seção “Introdução”, contemplará as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto.

<p>Declaração de conformidade com as NAT (NAT, 128b, 130 e 131)</p>	<p>Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as NAT, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados (NAT, 130).</p> <p>Quando não seguirem as NAT na íntegra ou segui-las com adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria, os auditores devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (NAT, 131).</p> <p>Essa declaração deve estar contida na seção Introdução, tanto nos relatórios de auditorias de conformidade como nos de auditorias operacionais, abrindo o título que tratar da metodologia da auditoria, do escopo e das limitações de escopo (PAC/TCU, 37.4; MAO/TCU, 175e).</p>
<p>Objetivo, escopo, questões, metodologia e limitações da auditoria (NAT, 128c,d e 132 a 135; PAC/TCU, 37.3 e 37.4; MAO/TCU, 147c)</p>	<p>O relatório deve incluir o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, essas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos de realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado (NAT, 132).</p> <p>O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório (NAT, 133).</p> <p>A metodologia compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, e deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos (NAT, 134).</p> <p>As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (NAT, 135).</p> <p>Todos esses elementos fazem parte da seção Introdução do relatório de auditoria, conforme disciplinados no PAC/TCU, 37.3 e 37.4 e no MAO/TCU, 147c.</p>
<p>Identificação do objeto da auditoria (PAC/TCU, 30; MAO/TCU, 147 e 175c)</p>	<p>A área ou o assunto objeto da auditoria, incluindo informações como o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido devem constar das seções introdutórias do relatório (folha de rosto, nas auditorias de conformidade, e introdução, nas auditorias operacionais). Detalhes são apresentados na visão geral do objeto.</p>

Visão geral do objeto da auditoria

(NAT 128c, 136 e 137; PAC/TCU, Glossário e 37.2; MAO/TCU, 177 e 178)

Os relatórios devem conter uma descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento e revisada após a execução, atende a esse objetivo (NAT, 136).

Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle (NAT, 137).

A visão geral do objeto também faz parte da seção Introdução do relatório de auditoria, conforme disciplinados no PAC/TCU, 37.2 e 37.4 e no MAO/TCU, 177/8.

Apresentação dos achados

(NAT, 138 a 142; PAC/TCU, 38 a 48-A; MAO/TCU, 179 a 184)

Os achados de auditoria são apresentados numa seção própria destinada a esse fim no relatório de auditoria. O principal instrumento de apoio à sua elaboração é a matriz de achados, um documento padrão adotado pelo TCU que estrutura o desenvolvimento dos achados, explicitando, para cada um, a situação encontrada, os objetos nos quais foi constatado, o critério de auditoria adotado, as evidências, as causas, os efeitos reais ou potenciais, os responsáveis e os esclarecimentos por eles prestados, a conclusão da equipe de auditoria e a proposta de encaminhamento. Os achados devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “Desenvolvimento dos Achados”, das Normas de Planejamento e Execução” e apresentados seguindo a estruturação padronizada estabelecida no parágrafo 138, das NAT.

As NAT enumeram onze elementos para a descrição de um achado, contudo estabelece que manuais, normas e padrões mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados, a depender da natureza, dos objetos e das finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 139).

Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).



Para maiores esclarecimentos, ver também o tópico “Desenvolvimento dos achados” das normas de execução do TCU, neste texto.

Caso a situação encontrada seja avaliada como irregularidade grave ou relevante, que justifique a audiência de responsáveis, para eventual aplicação de multa, ou a conversão em tomada de contas especial para citação dos responsáveis, esses devem ser devidamente identificados em rol juntado ao relatório, e a avaliação de culpabilidade e, se for o caso, de considerações acerca da punibilidade dos responsáveis devem ser desenvolvidas com base em matriz de responsabilização, um documento padrão adotado pelo TCU que permite a verificação da responsabilidade pelo achado (NAT, 142).

Apresentação dos achados

(NAT, 138 a 142;
PAC/TCU, 38 a 48-A;
MAO/TCU, 179 a 184)

Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados difere um pouco da utilizada em auditorias de conformidade, podendo, inclusive variar entre um e outro trabalho. Os capítulos principais do relatório compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria, que devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no projeto de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais se inserem. Nesse tipo de auditoria, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas ou formular propostas, mas o ponto crucial do relatório é a análise das evidências, que devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários (NAT, 141).

Esclarecimentos de responsáveis

(NAT, 143)

Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria, consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta a ofícios de requisição da equipe de auditoria, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente (NAT, 143).

Observe que os esclarecimentos prestados pelos responsáveis é um dos elementos de um achado, conforme previsto nas NAT (138, i), mas, analogamente ao tratamento dado aos comentários dos gestores, não significa que se transcreverá na íntegra o esclarecimento prestado, basta um resumo, escrito com objetividade e fiel ao texto original. O documento enviado pelo responsável se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

Comentários dos gestores

(NAT, 144 a 148;
MAO/TCU, 185 a 189)

Um dos modos mais efetivos para assegurar que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é submeter o relatório preliminar para obtenção de comentários por parte dos dirigentes da entidade auditada. A inclusão desses comentários no relatório final resulta em um documento que não só apresenta os achados, as conclusões e as propostas da equipe de auditoria, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar (NAT, 144).

O relatório preliminar a ser remetido aos gestores deve antes ser revisado pelo supervisor do trabalho (NAT, 145).

Conclusões
(PAC/TCU, 49 a 52; MAO/TCU, 190 a 192)

Deve-se informar, no ofício que enviar o relatório preliminar, que a obtenção desses comentários não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores e, ainda, que o seu conteúdo, por não ter sido ainda objeto de apreciação por parte do relator e dos colegiados do TCU, deve ser tratado como confidencial (NAT, 145 e 146).

Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados, de forma resumida, no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos. O documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria (NAT, 147 e 148).

Relato de informações confidenciais ou sensíveis
(NAT 149 a 151)

Sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso ou que possam ser realizados, a equipe deverá consultar o titular da unidade técnica sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso (NAT, 149).

Informações e documentos protegidos por sigilo constitucional ou legal somente poderão integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial para seu compartilhamento (NAT, 151).

A classificação das informações produzidas ou custodiadas pelo TCU observará os critérios e os procedimentos de segurança estabelecidos em normativo específico, bem como as disposições constitucionais, legais e regimentais vigentes. As informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu (NAT, 150).

Tratamentos de conteúdos em anexos do relatório
(NAT, 152 a 153)

Para atender ao requisito de concisão dos relatórios, os conteúdos ou documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à sua compreensão como memórias de cálculo, protocolos de teste, descrições detalhadas devem ser incluídos em seus anexos, isso, entretanto, não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias (NAT, 152 e 153).

Benefícios estimados ou esperados e volume de recursos fiscalizados
(NAT, 154 e 155; PAC/TCU, 31 e 37.5)

Os benefícios estimados ou esperados da auditoria, tais como débito, multa, economia, ganho, melhoria, apurados conforme critérios estabelecidos em norma específica, ou a expectativa de controle gerada, devem ser consignados nos relatórios de auditoria. A equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas venham a ser adotadas (NAT, 154).

O montante efetivamente fiscalizado, denominado volume de recursos fiscalizados (VRF), deve ser consignado nos relatórios de auditoria, conforme critérios de apuração estabelecidos em norma específica (NAT, 155).

Conclusões

(NAT, 156 a 162;
PAC/TCU, 49 a 52;
MAO/TCU, 190 a
192)

A conclusão constitui uma seção exclusiva do relatório, na qual, logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo (NAT, 156).

As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos dos achados, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério de auditoria (NAT, 158).

A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições (NAT, 157).

A conclusão deve fazer menção expressa quanto à possibilidade, ou não, da generalização dos resultados obtidos na análise do conjunto de casos, transações ou processos examinados para todo o universo ou população, conforme tenha sido calculado o tamanho do conjunto analisado, bem como realizada a seleção de seus elementos constituintes (NAT, 159). As NAT detalham as condições de quando se pode ou não fazer generalizações de partes para o todo (ver NAT, 159.1/2).

As conclusões devem indicar o impacto dos achados nas contas dos órgãos/entidades fiscalizados. Para tanto, é necessário identificar as responsabilidades ao longo do tempo, bem como o estado das respectivas contas (número do processo, se foi julgado etc.) (NAT, 162). A não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem das questões de auditoria também podem ser feitas na conclusão (NAT, 161).

Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou atividades governamentais, com base nos achados. A conclusão não é apenas um resumo dos achados, devendo-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades (NAT, 160).

Por fim, a conclusão deve relatar o benefício total estimado ou esperado do conjunto das propostas de encaminhamento, caso as ações nelas contidas venham a ser adotadas (NAT, 161 c/c 155).

Proposta de encaminhamento
(NAT, 163 a 166;
PAC/TCU, 39.10,
53 a 58; MAO/
TCU, 193 a 197)

As propostas de deliberação devem ter correspondência clara com os achados e devem ser baseadas nas causas desses. Isto significa dizer que devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando em suas causas. Tanto é assim, que as propostas deverão indicar, entre parênteses, os números dos parágrafos ou itens nos quais os achados a que se referem foram apresentados no relatório (NAT, 163).

<p>Proposta de encaminhamento (NAT, 163 a 166; PAC/TCU, 39.10, 53 a 58; MAO/TCU, 193 a 197)</p>	<p>São variados os tipos de proposta que podem ser encaminhadas pelas equipes de fiscalização, dado que o mandato do TCU permite-lhe não só a realização de auditorias e inspeções, mas também julgar e aplicar sanções em decorrência dos resultados dessas ações. Assim, na proposta de encaminhamento, para cada achado de auditoria, decorrente ou não da investigação de questões de auditoria devem ser formuladas, conforme o caso, proposições de medidas saneadoras como audiência, para fins de possível aplicação de multas, conversão do processo em tomada de contas especial para fins de ressarcimento ao erário, determinações, recomendações e/ou medidas cautelares, como o afastamento temporário do responsável, indisponibilidade de bens do responsável, arresto de bens do responsável, suspensão de ato ou procedimento (NAT, 164).</p> <p>Determinações e recomendações</p> <p>As propostas dessa natureza devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado e à discricionariedade que cabe ao gestor e o fato de que a equipe de auditoria não poder alegar deter a única solução para o problema identificado (NAT, 165).</p> <p>As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifique uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração (NAT, 165).</p> <p>A formulação de determinações deve ser precedida de avaliação quanto ao atendimento dos requisitos indispensáveis para a sua proposição, conforme estabelecido em norma específica do Tribunal (NAT, 166).</p>
<p>Distribuição de relatórios (NAT, 170)</p>	<p>No TCU, os relatórios de auditoria destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados. O envio a outros destinatários deve ser objeto de proposta inclusa nas propostas de encaminhamento do relatório.</p>
<p>Critérios para divulgação de resultados de auditoria (NAT, 171 e 172)</p>	<p>Embora tanto as NAT como as normas específicas de auditoria do TCU (PAC/TCU e MAO/TCU) tratem predominantemente apenas da comunicação de resultados por meio do relatório, as NAT preveem a divulgação de resultados por outros meios: “os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos seus destinatários e da sua finalidade, bem como do público-alvo que deve ser informado a respeito, cabendo a normas específicas dispor acerca de comunicações por outros meios, que não o relatório, inclusive com relação às suas formas e conteúdo” (NAT, 172). Contudo, até o momento da elaboração deste curso, não havia normas específicas sobre outros meios de comunicação de resultados.</p> <p>Importante destacar ainda que no TCU os resultados das auditorias só podem ser divulgados após a apreciação pelos colegiados, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados (NAT, 171).</p>



Síntese

Neste tópico, vimos que os resultados de uma auditoria consistem em opiniões e conclusões sobre os achados dela resultantes, bem como, em alguns casos, em recomendações e outras propostas de encaminhamento com vistas a provocar uma ação sobre as causas dos achados.

Vimos, ainda, que essas opiniões e conclusões são expressas nas formas de relatórios, pareceres, certificados, cartas, notas técnicas, dentre outras formas estabelecidas nas normas de comunicação de resultados de cada entidade de auditoria, e também que os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade a que eles se destinam, bem como do público-alvo que deve ser informado a respeito.

Ao estudarmos as normas das instituições escolhidas (GAO, IIA, Intosai, CGU e TCU), foi possível perceber que as normas relativas à comunicação de resultados têm muito em comum entre elas e, basicamente, estabelecem requisitos de qualidade, conteúdo mínimo obrigatório dos relatórios, pareceres ou certificados e, em alguns casos, regras sobre a distribuição desses documentos.

No tocante aos elementos desse grupo de normas, vimos que todas as instituições têm uma preocupação especial com a estruturação ou o desenvolvimento dos achados de auditoria, bem como com a sua conexão com as recomendações e outras propostas de encaminhamento deles decorrentes e, ainda, com os requisitos de qualidade dos relatórios.

Em síntese, é possível afirmar que as normas de comunicação de resultados em auditoria preocupam-se com:

- os critérios que devem ser observados na comunicação de resultados;
- o conteúdo e a qualidade dessas comunicações;
- a disseminação dos resultados.

Referências

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2010.

_____. _____. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf> Acesso em: 16 maio 2010.

_____. _____. _____. Instrução Normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em: 16 maio 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o Manual de auditoria de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (MAO). Com anexo atualizado pela Portaria Segecex 4/2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100707/PRT2000-144.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 90, de 6 de março de 2003. Padrões de auditoria de conformidade (com anexo atualizado pela Portaria Segecex 26/2009). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Instrução normativa nº 49, de 13 de dezembro de 2005a. Dispõe sobre as fiscalizações realizadas pelo TCU. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jan.2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2005-049.doc>>. Acesso em: 4 abril 2010.

_____. _____. Resolução nº 185, de 13 de dezembro de 2005b. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jan. 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2005-185.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Resolução nº 226, de 27 de maio de 2009. Código de ética dos servidores do Tribunal de Contas da União (CESTCU). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 42, n. 2, 2 jun. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/codigo_etica_servidor.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/974434.PDF>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

ESTADOS UNIDOS. General Accounting Office. Government Auditing Standards (GAO). July 2007 Revision. Disponível em: <<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Práticas para o exercício profissional da auditoria interna. Tradução José Juarez de Paula Freire. São Paulo: Audibra, 2004. Disponível em: <<http://www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2010.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em: 4 abr. 2010.