
Auditoria Governamental

MÓDULO 4

RESULTADOS DE AUDITORIA

LUIZ AKUTSU

ABRIL, 2011

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

CONTEUDISTA

Luiz Akutsu

REVISOR

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel

Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho

Bianca Novais Queiroz

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Curso auditoria governamental: módulo 4 : resultados de auditoria/
Tribunal de Contas da União. - 2.ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello
Corrêa, 2011.

37 p.

Aula 1: Padrões de qualidade do relatório de auditoria.

Conteudista: Luiz Akutsu.

1. Auditoria, estudo e ensino, Brasil. 2. Auditoria, metodologia. I. Título.

MÓDULO 4 - Resultados de auditoria

AULA 1 - Padrões de qualidade do relatório de auditoria

Imagine-se na seguinte situação: você é um esquimó que nunca viu nada além de ursos polares, focas e outros animais que habitam o Alasca. Um belo dia você viaja para uma região menos fria e encontra um touro, animal que nunca tinha visto antes. Ao relatar a viagem, como você descreveria esse animal aos seus familiares esquimós? Pense um pouco.

Uma imagem vale mais que mil palavras?

Picasso – que não era um esquimó – retratou o touro em 11 figuras, partindo do modelo mais complexo até chegar à representação mais simples. Três figuras dessa sequência estão retratadas abaixo.

Figura 1



Figura 2

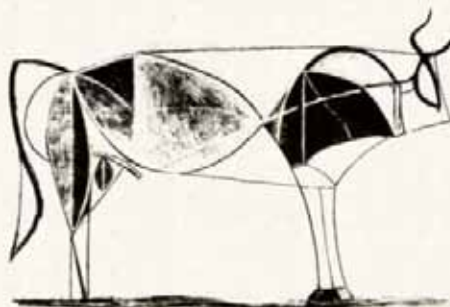
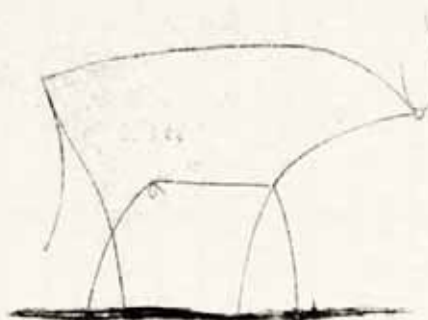


Figura 3



Para o esquimó, o touro da primeira figura seria mais útil para o relato de suas experiências aos seus familiares.

O touro da terceira figura, por outro lado, exprime a capacidade de síntese de um artista genial.

Essa sequência de figuras comunica-nos um dos requisitos de qualidade do relatório de auditoria: a concisão.

O exemplo do touro de Picasso ilustra que existem infinitas maneiras de retratarmos a realidade.

Um relatório de auditoria é um dos possíveis “retratos” do objeto auditado. Felizmente, não precisamos alcançar a genialidade de Picasso para elaborarmos relatórios de auditoria de boa qualidade.

O relatório é o produto final e o mais importante do processo de auditoria. Ele comunica o que a equipe examinou, o que encontrou e o que propõe em decorrência dos achados. É com base no relatório de auditoria e no relatório e voto do ministro-relator que o Tribunal delibera e são feitas as comunicações aos gestores e aos órgãos auditados, ao Congresso Nacional e à sociedade. Isso nos faz pensar sobre a importância de construir um relatório com qualidade, de modo a atender as necessidades de todo esse público.

Este módulo tem como objetivo geral capacitar os participantes a comunicar os resultados, monitorar as recomendações e determinações do TCU, aplicando estratégias de divulgação adequadas, bem como conhecer a sistemática de controle de qualidade das auditorias. Será desenvolvido em quatro aulas.

São perguntas comuns a respeito da elaboração de relatórios:

Qual o impacto de um relatório mal elaborado para os diferentes públicos interessados na respectiva auditoria?
Como reconhecer um relatório de auditoria de qualidade?
O que deve ser evitado na elaboração de um relatório?
Que cuidados são necessários na construção de um relatório útil aos seus destinatários?
Como ser conciso, sem deixar de relatar de forma adequada os achados de auditoria?



Para facilitar o estudo, esta aula está organizada como a seguir:

1. Auditoria: por que e para quem comunicamos os resultados?	7
2. Normas do TCU relacionadas à qualidade do relatório de auditoria	11
3. Revisão dos papéis de trabalho e dos achados	12
3.1. Revisão dos papéis de trabalho	12
3.2. Revisão dos achados pelo coordenador	13
3.3. Discussão/revisão dos achados com o supervisor	14
4. Relatório preliminar	16
4.1. Elaboração e revisão	16
4.2. Comentários dos gestores	16
5. Requisitos de qualidade dos relatórios	18
6. Estrutura e conteúdo dos relatórios	19
6.1. Declaração de conformidade com as NAT	20
6.2. Objetivos da auditoria, escopo, metodologia e limitações	23
6.3. Descrição da visão geral do objeto	24
6.4. Síntese em relação ao conteúdo introdutório	25
6.5. Apresentação dos achados	25
6.6. Relato de informações confidenciais ou sensíveis	27
6.7. Conclusões	27
6.8. Propostas de encaminhamento	29
7. Recomendações adicionais para a qualidade dos relatórios de auditoria	30
7.1. Recomendações de caráter geral	30
7.2. Recomendações específicas	31
7.3. Possíveis falhas na aplicação dos padrões de elaboração dos relatórios de auditoria	33
8. Etapas posteriores à elaboração do relatório	35
Referências	37

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- discutir a importância de um relatório de boa qualidade para as fases subsequentes da auditoria (apreciação e monitoramento);
- reconhecer falhas na aplicação de padrões de elaboração dos relatórios de auditoria.

Vamos começar?

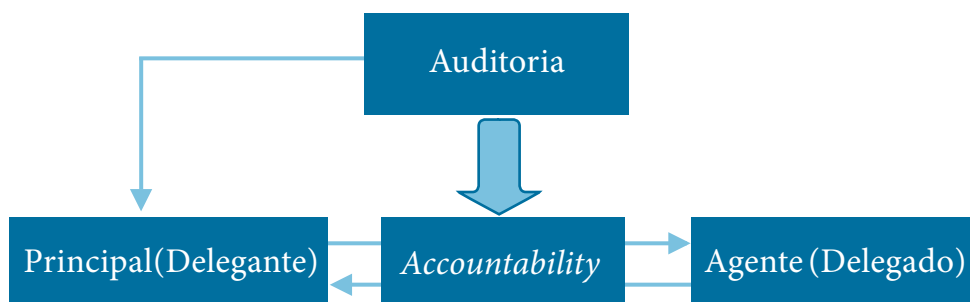
1. Por que e para quem comunicamos os resultados?

A auditoria ganhou importância e significado com o surgimento das grandes organizações. Segundo a teoria da agência, os conflitos de agência aparecem quando os interesses de uma parte - o proprietário - denominada principal, dependem das decisões tomadas por outra parte responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente (EISENHARDT, 1989), dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente. É nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria e também da moderna governança, como um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência.

Ao receber do principal uma delegação para gerenciar recursos, o agente se obriga a prestar contas de sua atuação àquele, respondendo integralmente por todos os atos que praticar no exercício desse mandato. Essa obrigação de o agente prestar contas ao principal e motivar os atos que praticou em função da delegação recebida denomina-se relação de *accountability*, termo que ainda não encontrou tradução exata na língua portuguesa, mas foi incorporada aos textos técnicos de auditoria.

A partir da teoria da agência e do conceito de *accountability*, citamos o conceito de auditoria adotado pelo escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG): “a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida”.

A seguir, ilustração do conceito da OAG:



Leitura complementar (obrigatória)

Leia o tópico ACCOUNTABILITY, do título BASES CONCEITUAIS, das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 12-12).

No contexto das auditorias governamentais, podemos dizer que o Principal é representado pela sociedade e pelos cidadãos em geral, que delegam recursos e poderes para os gestores públicos, os quais, por sua vez, devem prestar contas dos atos administrativos que praticarem em função dessa delegação.

A partir da teoria da agência, podemos então responder à questão colocada no título desta seção:

Por que comunicamos os resultados?

Porque sendo a auditoria um instrumento de monitoramento das relações de *accountability*, seus resultados fornecem os elementos para que o principal, no setor público, os cidadãos, seus representantes eleitos e designados possam avaliar a delegação conferida aos gestores públicos (agentes) acerca de como essa delegação está sendo cumprida e da boa e regular aplicação dos recursos em benefício da sociedade.

Para quem comunicamos os resultados?

Os destinatários finais dos resultados da auditoria governamental são os cidadãos. Contudo, na estrutura estatal criada para concretizar os interesses desses cidadãos, há toda uma cadeia de governança instituída para protegê-los. Assim, embora os auditores públicos devam trabalhar numa perspectiva de que seu cliente final é a sociedade, a comunicação de resultados de seus trabalhos é condicionada ao modelo de controle que dá suporte às avaliações realizadas por essa cadeia de governança. Por essa razão é que, no TCU, “os relatórios de auditoria destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados do Tribunal; propostas para envio a outros destinatários devem ser inclusas nas propostas de encaminhamento do relatório.” (NAT, 170).

Vale lembrar que “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...” (NAT, 172), porém tais resultados “só podem ser divulgados após sua apreciação pelos colegiados, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados.” (NAT, 171).

Para se chegar a resultados consistentes, considerados irretocáveis, dignos de respeito e confiança, as atividades do processo de auditoria devem ser desenvolvidas com base em princípios éticos e procedimentos técnicos rigorosos, porque todos os destinatários desses resultados têm

necessidade de que eles tenham credibilidade e deverão ter plena garantia da justiça e imparcialidade com que foram produzidos. As atividades desse processo são descritas sucintamente a seguir para que tenhamos uma compreensão geral de suas interconexões e da importância de seu conjunto para a obtenção de bons resultados.

A atividade de auditoria pode ser definida como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”.

Para que o exame de uma situação ou condição seja possível, devemos coletar informações e analisá-las em face de critérios preestabelecidos. Tal coleta é normalmente feita observando-se uma sequência de atividades e procedimentos - o processo de auditoria – dividida em três fases: planejamento, execução e relatório.

A fase de planejamento inicia-se com a análise do objetivo preliminar da auditoria e do seu objeto. A partir do entendimento claro dessas duas variáveis, detalha-se o planejamento, delimitando o objetivo da auditoria (por que e para que a auditoria será realizada), como ele será atingido (escopo: estratégias, táticas, ações), quando (cronograma), quem (divisão de atividades entre os membros da equipe), onde e a que custo (orçamento da auditoria). O objetivo final dessa fase é estruturar essas diretrizes elaborando a matriz de planejamento que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho. A matriz desdobra, a partir do enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria necessárias à sua abordagem e, para responder a cada uma, descreve quais são as informações requeridas, as fontes dessas informações, os procedimentos e os possíveis achados, além de indicar o membro da equipe responsável pela execução do procedimento, o período em que os procedimentos deverão ser aplicados e a estimativa de custo da fiscalização.

A fase de execução dá concretude ao planejamento, com a coleta de informações acerca da situação encontrada, a partir da utilização de técnicas de auditoria e de papéis de trabalho elaborados na fase de planejamento. Essas informações são analisadas em confronto com os critérios de auditoria predefinidos. Eventuais discrepâncias entre a situação encontrada e o critério de auditoria resultam em achados de auditoria. À medida que os achados vão sendo constatados, a equipe de auditoria preenche a matriz de achados e coleta as evidências para elaboração do relatório de auditoria.



O relatório é o principal produto do processo 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).

Após conduzir adequadamente as fases de planejamento e execução, não se pode descuidar da última fase, a de comunicação de resultados, uma vez que a efetividade das medidas propostas pela equipe de auditoria dependerá, dentre outros fatores, de um relatório de auditoria de boa qualidade. Conforme bem destaca o documento Orientações para Auditorias de Conformidade do TCU (BRASIL, 2010b): “o Relatório é o principal produto da auditoria”.

Chamamos a sua atenção para o fato de que, sendo o meio de comunicação dos resultados da auditoria, o relatório também é o instrumento que influencia decisivamente o julgamento dos leitores na formação de opinião sobre se os trabalhos desenvolvidos alcançaram a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública, sendo, pois, de fundamental importância a observância das Normas de Auditoria do TCU - NAT, bem como dos padrões, manuais e orientações específicos estabelecidos pelo Tribunal.

Uma vez destacada a importância do relatório numa auditoria, cabe indagar:

Que atributos caracterizariam um relatório de boa qualidade?

No TCU, tais atributos encontram-se definidos nos documentos que serão discutidos nas seções que seguem.

2. Normas do TCU relacionadas à qualidade do relatório

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT, aprovadas pela Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 (BRASIL, 2010d) estabelecem, no Capítulo 4, “os critérios gerais para comunicação e divulgação de resultados de auditorias, bem como os requisitos de qualidade para elaboração de propostas de encaminhamento que o auditor deve seguir...” (NAT, 123).

As NAT prescrevem que “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).

As NAT também definem, com riqueza de detalhes, os **Requisitos de qualidade dos relatórios** de auditoria (NAT, 129), mas atribuem a manuais, padrões e normas mais específicos a competência para estabelecer a estrutura, o conteúdo das respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza, os objetos e as finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 127).

Assim, para as auditorias de conformidade, os padrões de elaboração do relatório estão definidos nos Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010a, Seção IV). Orientações mais detalhadas foram consolidadas no documento Orientações para Auditorias de Conformidade (BRASIL, 2010b, Parte IV), que relaciona as falhas e inconsistências mais comuns observadas em relatórios e formula recomendações para reduzir a incidência dessas ocorrências.

Em relação às auditorias operacionais, os princípios e padrões estão definidos no Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010c). Em sua terceira versão, o manual contempla capítulos específicos para a elaboração do relatório e para o controle de qualidade das auditorias.

Embora os princípios e padrões que orientam a elaboração de relatórios de boa qualidade sejam válidos tanto para auditorias de conformidade quanto para as auditorias operacionais, as estruturas recomendadas para cada um desses tipos de auditoria (conformidade ou operacional) diferem em alguns aspectos, sendo recomendável a consulta aos documentos indicados nesta seção para um melhor entendimento dessas diferenças.



Para melhor entendimento da discussão sobre os padrões de elaboração de relatório, recomenda-se a leitura dos seguintes documentos do TCU, disponíveis na biblioteca do curso:

- Padrões de auditoria de conformidade;
- Orientações para auditoria de conformidade;
- Manual de auditoria operacional;
- Normas de auditoria do TCU.

3. O processo de elaboração do relatório

Vimos nas seções anteriores deste texto que:

- a auditoria é uma ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability* entre o principal e o agente, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo cumprida;
- o relatório é o principal produto de uma auditoria, sendo o meio pelo qual essa opinião é expressa e os comentários e sugestões são emitidos.

Sendo o principal produto de uma auditoria, a qualidade dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Assim, para que eventuais determinações ou recomendações da equipe de auditoria sejam implementadas de forma efetiva pelos gestores públicos, todo esforço deve ser dedicado para que o relatório seja elaborado com boa qualidade.

A elaboração do relatório de auditoria envolve diversas escolhas: desenvolvimento do texto, destaque a ser dado a cada um dos achados, organização dos papéis de trabalho e – principalmente – o que será informado, analisado, argumentado e proposto em cada seção do texto. Tais escolhas devem ser feitas no início da fase de elaboração do relatório, no momento da revisão dos achados com o supervisor.

Para permitir que a elaboração do relatório ocorra de maneira fluida e ordenada, algumas providências preliminares são necessárias, como a revisão dos papéis de trabalho e dos achados, tratadas a seguir.

3.1. Revisão dos papéis de trabalho

Segundo as NAT, “papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros.” (NAT, 116.5).

Ainda, segundo as NAT, “a primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser feita pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para

certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados.” (NAT, 116.6).

Uma maneira eficaz de assegurar a consistência dos papéis de trabalho é submetê-lo à revisão de pessoa distinta da que o tenha elaborado. Assim, além da revisão do coordenador da auditoria, que é obrigatória, o auditor é incentivado a solicitar a outro membro da equipe que revise seus papéis. Em ambos os casos, o foco dessa revisão é “verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes.” (NAT, 116.7).

O relatório e os autos do processo de auditoria devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências. Além da imprescindível remissão, no relatório de auditoria, às folhas dos processos onde as evidências se encontram, elas devem ser organizadas, preferencialmente, na forma de anexos ao volume principal, contendo cada anexo, na folha inicial, um sumário dessas evidências e a indicação das respectivas folhas.

A revisão e a organização preliminar dos papéis de trabalho, facilitam, sobremaneira, o trabalho subsequente de elaboração do relatório, bem como as revisões que se sucedem, do coordenador e do supervisor, em relação aos achados e ao relatório preliminar.



O relatório e os autos do processo de auditoria devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências.

3.2. Revisão dos achados pelo coordenador

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento dos achados” (NAT, 98 a 103), utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento.

Antes de apresentar os achados ao supervisor e de o relatório ser emitido, o coordenador da equipe de auditoria deve revisá-los. Essa revisão deve ser feita, ainda na fase de execução, com base na matriz de achados, à medida que o desenvolvimento deles vai se concluindo (NAT, 76). Isso permite a equipe identificar pontos obscuros ou evidências insuficientes e saná-los ainda em campo.

O papel dessa revisão é assegurar que (NAT, 77):

- I. todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e suas propostas de encaminhamento; e
- II. todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica.

3.3. Discussão/revisão dos achados com o supervisor

Na discussão dos achados com o supervisor, a equipe de auditoria deverá se reportar à matriz de planejamento, correlacionando os achados com as questões de auditoria. Esse procedimento servirá para a organização do relatório e das conclusões.

Em seguida, a equipe deverá discutir com o supervisor a relevância de cada achado, tendo por base a coluna “Efeito” da matriz de achados, que indica a gravidade dos resultados ou das consequências do achado para a entidade, o erário ou para a sociedade.

A discussão da relevância de cada um dos achados com o supervisor determina ainda que achados devem ser considerados mais relevantes e, portanto, apresentados com mais profundidade. Os achados menos relevantes devem ser apresentados de forma resumida, de modo a equilibrar a importância de cada achado no texto final do relatório.

Como a auditoria é geralmente conduzida em equipe, tal discussão serve também para alinhar as expectativas dos membros da equipe e do supervisor sobre a importância e o destaque que será dado a cada um dos achados.

A discussão dos achados permitirá também que o supervisor avalie as evidências coletadas pela equipe. Nessa avaliação o supervisor deverá discutir com a equipe os atributos de validade, confiabilidade, relevância e suficiência das evidências (ver esses atributos em NAT, 104 a 108).

O foco dessa revisão com o supervisor é assegurar que (NAT, 74):

[...]

IV. os papéis de trabalho sejam analisados conjuntamente com a equipe ou revisados e contenham as evidências que suportem adequadamente todos os achados, opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento; e

V. o relatório de auditoria inclua todos os achados refletidos nos papéis de trabalho, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe de auditoria.

Essa revisão da supervisor deve abranger (NAT, 75):

[...]

II. a aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa de auditoria e seus objetivos;

III. a documentação da auditoria e a consistência dos achados, das evidências, das conclusões e das propostas de encaminhamentos;

IV. o cumprimento das normas e padrões de auditoria estabelecidos pelo Tribunal; e

V. a identificação de alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, que deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

Encerrada a discussão com o supervisor, a equipe de auditoria deve iniciar a elaboração do relatório.

3.4. Relatório preliminar

3.4.1. Elaboração e revisão

Uma vez concluídas as revisões antes mencionadas e definidas as escolhas e diretrizes para o relatório, o membro da equipe designado para elaboração deverá preparar um relatório preliminar e submetê-lo à revisão, tanto pelo coordenador da auditoria como pelo supervisor, conforme determinam as NAT, 126:

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 e, ainda, que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

Essa revisão, ainda segundo as NAT, tem por objetivo assegurar o cumprimento dos requisitos previstos no parágrafo 125, enumerados a seguir, os requisitos de qualidade dos relatórios previstos nas NAT, 129 (tópico seguinte), e que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados:

- linguagem impessoal;
- conteúdo de fácil compreensão;
- conteúdo isento de imprecisões e ambiguidades;
- inclui apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes; e, sobretudo,
- objetivo, convincente, construtivo e útil.

3.4.2. Comentários dos gestores

Em certas situações e sob determinadas condições (ver NAT, 144 a 148) depois das revisões antes mencionadas e antes de se concluir o relatório final, o relatório preliminar é encaminhado aos dirigentes da entidade auditada a fim de que eles possam, se desejarem, oferecer comentários sobre os achados, conclusões e proposta da equipe.

Segundo as NAT, a obtenção desses comentários e sua inclusão no relatório final é um dos modos mais efetivos para assegurar que um relatório seja imparcial, objetivo e completo, resultando num documento que não só apresenta a visão da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar.

“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.” (NAT, 147). “O documento encaminhado pelo gestor, neste caso, constituir-se-á em papel de trabalho da auditoria.” (NAT, 148).

4. Requisitos de qualidade dos relatórios

As Normas de Auditoria do TCU (NAT, 129) estabelecem os requisitos de qualidade que a equipe de auditoria deve orientar-se na redação do relatório. Esses requisitos podem ser resumidos na palavra “CERTO”: **Clareza, Convicção, Concisão, Completude, Exatidão, Relevância, Tempestividade e Objetividade**, assim definidos, resumidamente:

C	CLAREZA – Produzir textos de fácil compreensão;
	CONVICÇÃO – Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada;
	CONCISÃO – Ir direto ao assunto e transmitir o máximo de informações de forma breve, exata e precisa;
	COMPLETUDE – Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria e permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas;
E	EXATIDÃO – Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaços para contra-argumentações;
R	RELEVÂNCIA – Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria;
T	TEMPESTIVIDADE – Cumprir o prazo para a elaboração do relatório sem comprometer a qualidade, para que ele possa ser útil a quem cabe tomar as providências necessárias;
O	OBJETIVIDADE – Apresentar de forma imparcial evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados;



Para melhor entendimento desses requisitos, leia seus detalhes nas Normas de Auditoria do Tribunal (NAT, 129, BCTU Especial 29/2010, p. 47-49).

Importante notar que o quadro acima traz apenas uma síntese dos atributos esperados de um relatório de auditoria. Na verdade, esses enunciados traduzem apenas a essência da natureza dos requisitos de qualidade dos relatórios. É imprescindível que o auditor conheça e entenda o detalhamento desses requisitos para que possa produzir um relatório em conformidade com eles. Esse detalhamento encontra-se nas Normas de Auditoria do TCU, parágrafo 129.

São os requisitos resumidos na palavra “CERTO” que nortearão a elaboração de cada uma das seções do relatório, detalhadas a seguir.

5. Estrutura e conteúdo dos relatórios

Conforme já vimos no tópico 2, deste texto, as NAT estabelecem com riqueza de detalhes os requisitos de qualidade dos relatórios de auditoria, porém remete a manuais, padrões e normas mais específicos a tarefa de estabelecer a estrutura, o conteúdo das respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza, os objetos e as finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 127).

Isso se deve ao fato das NAT serem normas de natureza geral, e não específica, no entanto elas estabelecem as seguintes diretrizes para o conteúdo dos relatórios de auditoria:

128. De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar:

- 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) o 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;
- g) a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Com base na delegação de competência atribuída pelo parágrafo 127, das NAT, os Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010a), o Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010b), bem como as demais normas específicas, como, por exemplo, os Padrões de Monitoramento (BRASIL, 2009), estabelecem a estrutura e o conteúdo das seções dos relatórios das auditorias de cada modalidade, conforme dispositivos indicados a seguir, nos quais você encontrará orientações detalhadas de como organizar e compor o relatório de auditoria:

- Padrões de Auditoria de Conformidade: parágrafos 28 a 59;
- Manual de Auditoria Operacional: parágrafos 174 a 197;
- Padrões de Monitoramento: parágrafos 38 a 72;



Para saber como estruturar seu relatório e o conteúdo que deve fazer parte de cada uma de suas seções, consulte os documentos do TCU, disponíveis na biblioteca do curso: Padrões de Monitoramento; Padrões de auditoria de conformidade; Orientações para auditoria de conformidade; Manual de auditoria operacional; Normas de auditoria do TCU.

Já mencionamos anteriormente, que o relatório é um instrumento que influencia decisivamente o julgamento dos leitores na formação de opinião sobre se os trabalhos desenvolvidos têm a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública, assim, além dos aspectos já abordados até aqui, vamos destacar algumas diretrizes das NAT que, quando seguidas de maneira adequada, contribuem para que o leitor alcance um melhor entendimento do relatório, dos fatos relatados e da natureza dos trabalhos realizados.

5.1. Declaração de conformidade com as NAT



A declaração de conformidade com as NAT visa a informar ao leitor em que medida os padrões técnicos e de comportamento estabelecidos pelo Tribunal foram seguidos.

A aplicação das NAT visa a assegurar que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento de seus trabalhos de auditoria, de modo que esses alcancem a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública (NAT, 3).

Uma auditoria conduzida em conformidade com as NAT favorece ao alcance de razoável segurança quanto à obtenção de qualidade e de atuação técnica consistente do auditor no desenvolvimento da auditoria (NAT, 1.1). A declaração fornece essa perspectiva ao usuário do relatório.

130. 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.

Onde incluir a declaração no relatório?

Em auditorias de conformidade, a declaração deve constar da “Introdução”, nas subseções “Metodologia utilizada” ou “Limitações” (PAC, 37.4). Nas auditorias operacionais, a declaração deve ser incluída na subseção “Metodologia”, também da “Introdução” (MAO, 175e). Em ambos os casos, juntamente com a declaração de observância aos padrões [e princípios] específicos estabelecidos para as auditorias dessa natureza. Exemplos:

Declaração plena

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

Declaração com limitações, restrições ou adaptações

Pode haver situações em que as NAT não sejam seguidas na íntegra ou sejam seguidas com restrições ou adaptações, como na ocorrência de limitações de escopo em função de restrições no acesso a informações ou de outras condições específicas necessárias para a realização do trabalho.

131. Quando não seguirem as NAT na íntegra ou segui-las com restrições ou 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.

Devemos distinguir duas situações distintas que podem acontecer e que ensejam declarações diferentes. A primeira que pode acontecer é de a equipe seguir as NAT e os Padrões do TCU na íntegra, mas ocorrem limitações aos exames. A segunda, diz respeito à ocorrência de restrições ou condições específicas do trabalho, que limitam a aplicação das normas, dos princípios e padrões estabelecidos pelo Tribunal na íntegra.

Quando a equipe seguir as NAT e os Padrões na íntegra, porém ocorrerem limitações aos exames (NAT, 130 c/c 132 e 135), a declaração de conformidade deve ser elaborada como exemplificado a seguir.

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir.



As limitações podem se referir “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, ... em função de quaisquer restrições” (NAT, 135).

Na ocorrência desses casos, isto é, de **limitações** significativas aos exames, a equipe deve descrevê-las indicando as razões e informando se isso afetou ou pode ser afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (observe que não se deve descrever qualquer limitação, mas apenas as significativas. NAT, 132).

Conforme NAT, 135, essas limitações podem estar associadas:

- à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria;
- à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados;
- as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições.

Quando a equipe não seguir as NAT e os Padrões na íntegra, devido a restrições ou condições específicas que limitaram a sua aplicação ou exigiram adaptações para sua aplicação como, por exemplo, no caso absurdo de se realizar uma auditoria sem a elaboração da matriz de planejamento ou de qualquer outro que implique não seguir requisitos imprescindíveis prescritos nas NAT ou nos Padrões de auditoria estabelecidos pelo TCU, a declaração de conformidade deve ser elaborada como exemplificado a seguir.

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados com restrições às [ou adaptações das] Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e aos [dos] Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas e dos padrões do TCU na íntegra estão descritas a seguir.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados com restrições às [ou adaptações das] Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e aos [dos] princípios e padrões definidos pelo TCU no Manual

de Auditoria Operacional. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas, dos princípios e padrões do TCU na íntegra estão descritas a seguir.

Nos parágrafos seguintes, na mesma subseção do relatório, devem ser declarados (NAT, 131):

- os requisitos que não foram seguidos;
- as razões porque não foram seguidos; e
- como isso afetou, ou pode ter afetado, os objetivos, resultados (ver item 128, f, das NAT) e as conclusões da auditoria.

5.2. Objetivos da auditoria, escopo, metodologia e limitações

Essas informações destinam-se a prover os usuários do relatório para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados, o contexto e a perspectiva sobre o que é relatado e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

132.Os auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas 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.

Observe que a declaração de que “nenhuma restrição foi imposta aos exames” é incluída no final da declaração plena de conformidade com as NAT, conforme visto acima. As limitações significativas ao trabalho realizado, conforme também indicado no final do texto acima, devem ser declaradas nos parágrafos que se seguem à declaração com restrições ou adaptações.

Neste subtópico, orientamos sobre a inclusão dos demais elementos exigidos no parágrafo 132, das NAT: o objetivo, o escopo e a metodologia.

O **objetivo da auditoria** representa o seu propósito – por que e para que ela foi realizada – sendo o principal elemento de referência do trabalho, segundo as NAT, é “a questão fundamental que deveria ser esclarecida e deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar.” (NAT, 133).



O **objetivo da auditoria** “deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar.” (NAT, 133).



O escopo da auditoria
“deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria.” (NAT, 133).

O **escopo da auditoria** é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto. “O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria.” (NAT, 133). Por essa razão, o escopo vem normalmente descrito junto ao objetivo da auditoria. Nas auditorias operacionais, na subseção “Objetivo e escopo” (MAO, 175c). Nas auditorias de conformidade, embora o PAC não faça menção expressa, recomenda-se que o resumo descritivo do escopo seja incluído logo depois do objetivo e antes das questões de auditoria, na subseção “Objetivo e questões de auditoria” (PAC, 37.3).

A descrição do escopo deve informar o leitor sobre a delimitação do universo auditável (o que foi examinado: unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações), a extensão (o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo), a oportunidade (quando foram realizados), e a profundidade dos exames. Apesar desse último elemento constituir uma parte estrutural do escopo, indicando a amplitude ou o tamanho (maior ou menor extensão) dos exames realizados (provas seletivas, testes de auditoria ou amostragem), o seu detalhamento é feito, nos relatórios do TCU, nas subseções que tratam da metodologia (PAC, 37.4; MAO, 175e).



A metodologia
compreende “os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados” (NAT, 134).

A **metodologia**, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, 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).

5.3. Descrição da visão geral do objeto

A visão geral do objeto de auditoria tem por finalidade oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório.

O conteúdo descritivo da visão geral do objeto inclui, tipicamente, informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional no qual 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 decisões, sistema de controle, dentre outros (NAT, 137).

A descrição deve limitar-se às características do objeto de auditoria que sejam suficientes à sua compreensão, visando a contextualizá-lo para melhor entender o relatório. A visão preliminar, elaborada para subsidiar o planejamento da auditoria, é revisada após a fase de execução para inclusão no relatório (NAT, 136).

Instruções mais específicas sobre a elaboração e apresentação da visão geral do objeto podem ser encontradas nos Padrões de Auditoria de Conformidade (11 e 37.2) e no Manual de Auditoria Operacional (177 e 178). Observe que, em auditorias operacionais, a visão geral compõe uma seção do relatório, enquanto nas de conformidade, ela é uma subseção da introdução.

5.4. Síntese em relação ao conteúdo introdutório

O propósito da inclusão, na parte inicial do relatório, dos conteúdos especificados nos tópicos 6.1 a 6.3, é preparar o leitor para o adequado entendimento do que será relatado a seguir, fornecendo-lhe o contexto para compreender os resultados da auditoria, a partir do conhecimento de sua finalidade, dos limites e das condições nas quais os trabalhos foram realizados. Portanto, a avaliação da significância dos achados, das conclusões e das propostas de encaminhamento, por parte do leitor, será realizada a partir daquelas perspectivas fornecidas.

Trataremos, a partir do próximo tópico, dos elementos principais do relatório (achados, conclusões e propostas de encaminhamento), que constituem, juntamente com os benefícios, o que se chama, efetivamente, de resultados da auditoria.

5.5. Apresentação dos achados

As NAT definem os elementos e as diretrizes para apresentação dos achados nos parágrafos 138 a 142, estabelecendo que manuais e padrões mais específicos podem restringir ou ampliar os elementos que devem ser relatados na apresentação dos achados (NAT, 139).

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos na fase de execução com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento dos achados” das NAT, utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento, contemplando no mínimo a situação encontrada, o critério de auditoria, a causa, os efeitos reais ou potenciais e as evidências (NAT, 103 e 138).



Para saber mais sobre como estruturar e apresentar seus achados, consulte os documentos do TCU disponíveis na biblioteca do curso: Padrões de auditoria de conformidade; Orientações para auditoria de conformidade; Manual de auditoria operacional; Normas de auditoria do TCU.

Os achados devem ser relatados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. A situação encontrada, quando aplicável, deve indicar a população ou número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso, para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados. Se não puder fazer essas mensurações, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).

Os Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU (PAC, 38 a 48-A) descrevem minuciosamente a forma de apresentação dos achados nas auditorias dessa natureza. Informações de natureza mais prática também podem ser encontradas nas Orientações para Auditorias de Conformidade (BRASIL, 2010b). Observe que nesse tipo de auditoria, os elementos que compõem a descrição dos achados são em maior quantidade do que aqueles quatro aspectos previstos nas NAT (situação encontrada, critério de auditoria, causas, efeitos reais ou potenciais e evidências).

Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados pode diferir da utilizada em auditorias de conformidade. Veja como no parágrafo 141, das NAT, e no Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010c).

De acordo com as NAT, o achado pode ser negativo, quando revela impropriedades ou irregularidades, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão (NAT, 99 e 100). Uma pergunta que talvez você julgue oportuno fazer é:



Achados positivos devem ser incluídos no relatório? Onde?

A resposta é: achados positivos (boas práticas) também **podem** ser incluídos no relatório, **desde que** sejam utilizados para apoiar propostas de encaminhamento para que tais práticas venham a ser adotadas como exemplo por outros gestores. Esses achados devem ser relatados como “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”, caso não tenham, de fato, sido previstos na matriz de planejamento.

Para decidir se um achado deve ser incluído no relatório, a equipe deve primeiro avaliar (no momento das revisões tratadas nos itens 3.2 e 3.3, desta aula), se ele atende, necessariamente, aos seguintes **requisitos básicos** previstos nas NAT (102):

- a) ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;
- b) ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências;
- c) apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

5.6. Relato de informações confidenciais ou sensíveis

A equipe deve estar atenta quanto à natureza e ao tratamento das informações que estão sendo incluídas no seu relatório. Em primeiro lugar, é preciso lembrar que informações e documentos protegidos por sigilo constitucional e legal somente podem integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial (NAT, 151).

As NAT orientam, ainda, que:

149. 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.

Ao considerar o nível de confidencialidade do relatório a equipe precisa, necessariamente, levar em conta a natureza das informações nele consignadas. “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). Os autos e as peças do processo e o relatório de auditoria devem ser classificados levando em consideração o nível de confidencialidade das informações ou documentos neles inseridos.

5.7. Conclusões

A melhor definição para a natureza do conteúdo desta seção do relatório encontra-se nas próprias NAT:

156. A conclusão constitui 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.

[...]

158. As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. [...]

Dessas disposições das NAT, depreende-se que a conclusão é uma síntese da avaliação procedida por meio dos trabalhos realizados, sem repetir as impropriedades ou irregularidades já apresentadas no relatório de auditoria, embora se deva indicar os números dos itens do relatório em que elas estão tratadas (referências aos achados), de maneira a facilitar a sua localização.

Depreende-se, ainda, desses parágrafos das NAT, que as conclusões devem responder ao que estava estabelecido no objetivo (questão fundamental) da auditoria e no escopo (questões de auditoria). Portanto, a conclusão deve expressar o posicionamento da equipe quanto à conformação do objetivo da auditoria, corroborando essa sua afirmação com respostas sucintas às questões de auditoria, que compuseram o escopo necessário para que a equipe pudesse formar opinião sobre o atendimento das premissas constantes do enunciado daquele objetivo.

Assim, por exemplo, se um objetivo da auditoria foi estabelecido como “verificar a regularidade dos convênios celebrados pelo Ministério da Boa-fé no período de 2009 a 2010”, a conclusão deve, logo no início, trazer a afirmação da equipe quanto à regularidade ou não dos convênios. Em seguida, passa-se a corroborar essa afirmação, abordando-se as respostas às questões de auditoria que foram formuladas para permitir a verificação dessa regularidade. Isso implica que a equipe deve formular conclusões com base no objetivo e nos achados de auditoria, conforme esses as exigam.

Segundo as NAT (140), a equipe deve limitar adequadamente as conclusões, conforme a natureza e a extensão dos fatos (importância e efeito dos achados) e do trabalho realizado (amplitude ou o tamanho dos exames - amostragem, provas seletivas, testes de auditoria). As NAT orientam, ainda, que “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.” (NAT, 157).



Possibilidade, ou não,
de generalização dos
resultados.
Veja detalhes de como
atender a esse requisito
em NAT, 159.1 e 159.2.

Para que essas regras sejam observadas, as NAT estabelecem que:

159. 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. (grifo nosso).

Além dos elementos já mencionados, a conclusão dos relatórios do TCU deve ainda indicar os seguintes (NAT, 161 e 162):

- benefício total estimado ou esperado das propostas;
- eventual impacto dos achados nas contas das entidades.

E pode ainda contemplar breves (NAT, 161):

- considerações sobre o trabalho realizado;
- relatos de não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem das questões de auditoria.

5.8. Propostas de encaminhamento

Nesta seção do relatório, os auditores apresentam todas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que avaliam que o TCU deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados. Segundo as NAT, “as propostas de deliberação devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando nas causas dos achados.” (NAT, 163).

São variados os tipos de proposta que podem ser apresentadas pelas equipes de auditoria do Tribunal, dado que as competências do TCU permitem-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 de questões de auditoria, devem ser formuladas, conforme o caso, proposições de recomendações, determinações, medidas saneadoras, medidas cautelares, dentre outras previstas legalmente ou regimentalmente (NAT, 164). (grifo nosso).

Na formulação das propostas, devem-se observar ainda os seguintes requisitos das NAT:

165. As propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado. As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

166. A formulação de determinações pelos auditores deve ser precedida de avaliação quanto ao atendimento dos requisitos indispensáveis para a sua proposição, conforme estabelecido em norma específica do Tribunal.

6. Recomendações adicionais para a qualidade dos relatórios de auditoria

A sistemática de controle de qualidade das auditorias introduzida pelo Roteiro de Auditoria de Conformidade (antiga denominação dos Padrões de Auditoria de Conformidade) permitiu ao TCU o acúmulo de experiência nessa área. Essa experiência serviu de base para elaboração das recomendações contidas no documento Orientações para Auditorias de Conformidade. Essas recomendações e outras consideradas relevantes serão apresentadas nesta seção.

6.1. Recomendações de caráter geral

A equipe de auditoria deve ter sempre em mente que o relatório será lido por inúmeros destinatários e que a maioria desses leitores terá o primeiro contato com o trabalho da equipe ao ler o relatório. Em outras palavras, a equipe deve se lembrar de que alguns aspectos do trabalho de auditoria que são evidentes para quem com ele está envolvido nem sempre é evidente para os leitores que têm contato com os seus resultados ao manusear o processo pela primeira vez.

O relatório deve ser conciso, desde que a narrativa sucinta não exclua o requisito de completude ou prejudique o entendimento do leitor nem enfraqueça os argumentos da análise dos achados. Essa preocupação com o leitor não deve ser limitada ao texto do relatório de auditoria. Mesmo um relatório bem redigido – com equilíbrio no espaço destinado aos achados mais e menos relevantes, com a correta responsabilização dos gestores, caso identificados achados que se caracterizem como irregularidades – pode ter sua leitura extremamente dificultada caso a equipe não tenha tido a preocupação em fazer remissão às folhas do processo onde as evidências se encontram. A equipe não deve minimizar a importância da organização do texto e dos papéis de trabalho que serão juntados ao processo de auditoria, para uma comunicação efetiva dos resultados da auditoria.

Relatórios com achados relevantes, devidamente evidenciados, com encaminhamentos pertinentes, concisos e com evidências organizadas de forma a facilitar sua consulta, tenderão a ser apreciados de forma mais célere e efetiva. No outro extremo, relatórios que apresentem falhas demandarão retrabalho (solicitação de informações adicionais e de novas análises), com desperdício de tempo e de recursos por parte do Tribunal.

Em regra, somente devem constar do corpo do relatório os achados que gerem conclusões e propostas de encaminhamento. Em situações onde for imprescindível o relato de fatos não relacionados às propostas de encaminhamento, deve-se narrá-los de forma resumida.

Nem todos os registros precisam ser feitos no relatório de forma detalhada. Há informações cujo registro é mais adequado em papéis de trabalho e outras que não precisam ser registradas no corpo do relatório, mas sim nos seus anexos. É por isso que se recomenda remeter aos anexos do relatório memórias de cálculo, procedimentos de testes e descrições detalhadas, fazendo apenas um relato resumido de tais documentos no corpo do relatório.

Não se deve incluir nos relatórios seções adicionais não previstas nos documentos técnicos emitidos pelo TCU, tais como “considerações adicionais” ou “exames realizados”. Caso as “considerações adicionais” sejam procedimentos realizados, deve-se incluí-los na matriz de planejamento. Em caso de relato de impropriedades ou irregularidades, deve-se incluí-las na seção “Achados de Auditoria” ou “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”, conforme o caso.

6.2. Recomendações específicas

A investigação de assuntos não previstos inicialmente deve ser registrada ainda na “Introdução”, subseção “Objetivo e questões de auditoria”, na qual será feita menção ao objetivo original e à inclusão dos novos temas. Nas matrizes de planejamento e de achados pode ser mantido o objetivo inicial.

Os achados não decorrentes de questões de auditoria devem constar, também, da matriz de achados, com o destaque que se referem a “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria” e considerados nas conclusões e nas propostas de encaminhamento. Tais achados, como os demais, devem estar devidamente sustentados por evidências.

No relatório de auditoria, a seção que apresenta os achados é uma das principais do relatório. A correta apresentação dos achados e das evidências constituem, assim, o ponto crucial do relatório.

É importante, na descrição dos achados, fazer sempre remissão às folhas do processo onde se encontram as evidências que os suportam. Nas folhas referidas, destacar, sempre que possível, os termos que a equipe deseja ressaltar, para facilitar leitura posterior.



Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria, caso constatados, devem ser examinados em seção específica e ter o mesmo tratamento dos demais achados.

A avaliação dos efeitos dos achados deve considerar e relatar não somente os fatos já ocorridos, mas também eventuais riscos de que o resultado venha a ser agravado caso o órgão/entidade não adote medida efetiva.

Boas práticas (achados positivos) também devem ser relatadas, desde que possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros gestores. Tais achados devem ser relatados como “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”.

A seção “Conclusão” destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Aqui o leitor deverá encontrar, narradas de forma sucinta, as questões de auditoria e as respostas e, se for o caso, resumo dos achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial, bem como poderá indicar ainda as questões que não resultaram em achados de auditoria.

Na “Conclusão” a equipe deverá registrar também eventual impacto dos achados nas contas dos órgãos/entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento, com menção, sempre que possível, ao montante dos benefícios quantificáveis.

Na seção “Proposta de Encaminhamento” devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria, com a devida identificação dos responsáveis e propostas de audiência ou citação.

Caso seja proposta audiência ou citação do responsável, a equipe deverá preencher a matriz de responsabilização. O preenchimento da matriz de responsabilização é importante porque a avaliação de culpabilidade e, se for o caso, considerações acerca da punibilidade (circunstâncias atenuantes ou agravantes e eventual morte do agente, fato este que impossibilita a aplicação de multa) devem ser redigidas com base nas informações consolidadas nessa matriz.

Caso tenha sido constatado débito, deve ser fixada data de sua ocorrência. A apuração do débito far-se-á mediante verificação, quando for possível quantificar com exatidão o real valor devido, ou mediante estimativa, quando, por meios confiáveis, apurar-se quantia que seguramente não excederia o real valor devido. Para tornar o relatório conciso, considerar sempre a possibilidade de apresentar os cálculos dos débitos de forma resumida, fazendo remissão ao memorial de cálculo apresentado de forma detalhada nos anexos ao relatório.

Para finalizar as recomendações específicas, vamos falar de uma seção do relatório que não foi abordada até agora, mas que é de grande importância: o **Resumo**.

O resumo é a primeira seção do relatório que será lida – e poderá ser a última, caso este não tenha sido bem elaborado. A função do resumo é capturar a atenção do usuário do relatório e destacar a mensagem geral. É uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, cujo objetivo é dar uma visão dos principais aspectos do trabalho realizado e de seus resultados. Deve focar as respostas específicas às perguntas do objetivo da auditoria, sumariar os achados mais significativos, relatar as principais conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.

O resumo deve ser escrito de forma (estilo) que possa ser adotado, após apreciação pelo Colegiado competente do Tribunal, como peça de divulgação a ser fornecida à imprensa, daí a recomendação de que não exceda a duas páginas.

6.3. Possíveis falhas na aplicação dos padrões de elaboração dos relatórios de auditoria

Mesmo tomando todos os cuidados desde a fase de planejamento, algumas falhas podem ocorrer na elaboração de relatórios de auditoria. O conhecimento prévio dessas possíveis falhas pode reduzir a possibilidade de sua ocorrência. Assim, indicamos, a seguir, algumas dessas possíveis falhas, colocadas na forma do que **não é – ou não deve ser** – um relatório de auditoria de boa qualidade:

- o relatório de auditoria não é uma peça literária. O texto de um relatório deve privilegiar a concisão, a exatidão, a objetividade e a clareza;
- o relatório de auditoria não é uma tese científica. Longas citações de textos acadêmicos devem ser evitadas, com as referências à teoria limitadas ao essencial, quando imprescindíveis para evidenciar determinado achado;
- o relatório de auditoria não é uma notícia veiculada na imprensa. Todos os achados devem estar devidamente evidenciados e todas as opiniões devem estar respaldadas em evidências juntadas ao processo e em critérios de auditoria adequadamente estabelecidos;



O relatório de auditoria não é uma peça literária, uma tese científica ou uma narrativa exaustiva de tudo o que foi feito.

- o relatório de auditoria não é uma peça da Inquisição. Ao relatar achados que se constituam em irregularidades, a equipe de auditoria deve apurar de forma adequada a responsabilização de cada agente, preenchendo a matriz de responsabilização e evidenciando a responsabilidade de cada responsável na análise dos achados;
- o relatório de auditoria não é uma narrativa exaustiva de tudo o que aconteceu nas fases de planejamento e execução. O texto deve ser conciso, descrevendo de forma equilibrada como os resultados foram obtidos (metodologia utilizada, procedimentos e técnicas, amostra examinada) e com caracterização adequada dos achados de auditoria, devidamente evidenciados;
- o relatório de auditoria não é um papel de trabalho destinado a coletar evidências. Todas as evidências dos achados de auditoria devem ser coletadas durante a fase de execução. Achados com evidências insuficientes ao final da fase de execução deixam duas opções à equipe de auditoria: o abandono desses achados (indesejável) ou a realização de diligências, ao final do relatório, para obtenção dessas evidências (inadmissível);
- os autos do relatório de auditoria não são um arquivo para todos os documentos e papéis de trabalho colecionados ao longo do trabalho. Evite juntar documentos desnecessários ao processo de auditoria. Como regra geral, somente os papéis de trabalho permanentes que se constituam em evidências dos achados devem ser juntados aos autos;
- o conteúdo do relatório de auditoria não se restringe ao texto principal. Documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos do relatório, não sejam essenciais à compreensão devem compor seus anexos;
- o relatório de auditoria não é um quebra-cabeças ou enigma a ser decifrado. Evidências decorrentes de revisão analítica devem ser detalhadas de forma clara, demonstrando como a equipe chegou às conclusões expressas no relatório. Como regra geral, o memorial de cálculo ou a análise devem compor os anexos do relatório. A separação dessas análises não deve, contudo, prejudicar o entendimento do leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso.

7. Etapas posteriores à elaboração do relatório

A entrega do relatório ao supervisor formaliza o término dos trabalhos da equipe de auditoria, porém não encerra os autos do processo de auditoria. Ao contrário, o relatório inicia a etapa subsequente de apreciação dos resultados da auditoria por parte do Tribunal.

Da elaboração do relatório até a apreciação, informações adicionais podem ser incorporadas ao processo, a depender da proposta de encaminhamento formulada pela equipe. É o caso, por exemplo, em que a equipe formulou proposta de audiência de responsáveis e o relator resolve acolher: o responsável apresenta razões de justificativa, que são examinadas pela unidade técnica e submetidas à apreciação do relator e dos Colegiados do Tribunal.

O exemplo apresentado reforça a importância de um relatório bem elaborado. Um relatório de boa qualidade tornará mais fácil as análises subsequentes que vierem a ser realizadas acerca dos achados constatados na auditoria.

Propostas formuladas com base em achados adequadamente evidenciados, terão maior probabilidade de serem acolhidas pelos Colegiados do Tribunal.

Determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal tomarão como base a análise das causas dos achados, portanto, causas adequadamente identificadas permitem que o Tribunal delibere sobre as medidas necessárias para evitar que novas ocorrências similares venham a ocorrer.

No caso de irregularidades, a responsabilização adequadamente fundamentada permitirá a aplicação de multa aos responsáveis, após a promoção das audiências pertinentes.

Após a etapa de apreciação do processo de auditoria por parte dos Colegiados, inicia-se outra, a de monitoramento das determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal. Etapa em que, todas as normas e procedimentos aplicáveis à auditoria que acabamos de estudar neste curso, deverão ser seguidas com o mesmo rigor.



Síntese

Vimos, nesta aula, que o relatório é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e a proposta de encaminhamento.

Trata-se do principal produto da auditoria, que servirá de insumo para as etapas subsequentes: a apreciação dos resultados da auditoria por parte dos Colegiados do Tribunal e o monitoramento das determinações e recomendações expedidas.

Dada a sua importância, a elaboração do relatório cumpre diversas etapas, incluindo a revisão de papéis de trabalho e de achados, bem como do relatório preliminar, tanto pela equipe como pelo coordenador e pelo supervisor dos trabalhos, observando critérios técnicos rigorosos fixados nas Normas de Auditoria do Tribunal (geral e específicas), como as NAT, os Padrões de Auditoria de Conformidade, o Manual de Auditoria Operacional e os Padrões de Monitoramento.

Os requisitos de qualidade que regem a produção do conteúdo dos relatórios de auditoria podem resumidos na palavra “CERTO”: **C**lareza, **C**onvicção, **C**oncisão, **C**ompletude, **E**xatidão, **R**elevância, **T**empestividade e **O**bjetividade. Requisitos estes que são tratados em todas as normas de auditoria do TCU estudadas.

Finalmente, por meio de recomendações gerais e específicas, abordamos como observar esses padrões e como reconhecer falhas na aplicação de padrões de elaboração dos relatórios de auditoria.

Referências

BRASIL. TCU – Tribunal de Contas da União. Padrões de monitoramento. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLII, nº 6, 2009.

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Segunda revisão, aprovada pela Portaria Segecex 26/2009. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 2, 2010a.

_____. _____. Orientações para auditorias de conformidade. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 3, 2010b.

_____. _____. Manual de auditoria operacional. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 4, 2010c.

_____. _____. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 29, 2010d.

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: an Assessment and Review. Academy of Management Review. 1989. Vol. 14, nº 1, p. 57-74.