

# **CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO**

## **ROTEIRO PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA**

**SÃO PAULO · JUNHO DE 2023**



## CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - CGE

Av. Rangel Pestana, 300 - 18º andar - Sé - CEP: 01017-911

[controladoria\\_geral@sp.gov.br](mailto:controladoria_geral@sp.gov.br)

**WAGNER DE CAMPOS ROSÁRIO**

Controlador Geral do Estado

**ROBERTO CÉSAR DE OLIVEIRA VIEGAS**

Controlador Geral do Estado Executivo

**DANIEL DA SILVA LIMA**

Chefe de Gabinete

**SERGIO FREITAS DE ALMEIDA**

**RONNYE OLIVEIRA SOUSA**

Assessoria Técnica

**EDUARDO FUKUNAGA**

Coordenador de Auditoria

**PEDRO FAGUNDES DE OLIVEIRA FILHO**

Coordenador de Planejamento Estratégico e Institucional

**VALMIR GOMES DIAS**

Coordenador de Ouvidoria e Defesa do Usuário do Serviço Público

**FABIANA RIBEIRO NOGUEIRA**

Coordenadora de Controle Estratégico e Promoção de Integridade

**MARIA HELENA BARBIERI MAGANINI**

Coordenadora Correccional

**CRISTIANE MARQUES DO NASCIMENTO MISSIATO**

Coordenadora de Instrução Processual e Cartorária

**JOÃO BATISTA PALMA BEOLCHI**

Coordenador de Inteligência e Informações Estratégicas

**DANIEL DE SOUSA CAMACHO**

Coordenador de Tecnologia da Informação

Sumário

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS .....</b>  | <b>5</b>  |
| 1.1 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES .....   | 5         |
| 1.2 QUALIDADE DA REDAÇÃO .....   | 7         |
| <b>2 PLANEJAMENTO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>  | <b>11</b> |
| <b>3 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>   | <b>15</b> |
| 3.1 CAPA .....   | 15        |
| 3.2 FOLHA DE ROSTO .....   | 15        |
| 3.3 MISSÃO DA CGE E TIPO DE SERVIÇO .....  | 16        |
| 3.4 RESUMO ( <i>HIGHLIGHT</i> ) .....  | 16        |
| 3.5 LISTA DE SIGLAS E DE ABREVIATURAS .....  | 16        |
| 3.6 SUMÁRIO .....  | 17        |
| 3.7 INTRODUÇÃO .....   | 17        |
| 3.8 RESULTADOS DOS EXAMES (ACHADOS DE AUDITORIA) .....   | 19        |
| 3.8.1 Componentes do achado .....  | 20        |
| 3.8.2 Classificação e organização dos achados .....  | 27        |
| 3.9 RECOMENDAÇÕES E PLANOS DE AÇÃO .....   | 28        |
| 3.10 CONCLUSÃO (DO RELATÓRIO) .....  | 37        |
| 3.11 ANEXOS DO RELATÓRIO .....   | 38        |
| 3.11.1 Manifestação da unidade auditada e análise da equipe de auditoria .....                               | 38        |
| 3.11.2 Detalhamento da metodologia (quando for necessário) .....   | 41        |
| 3.11.3 Outros documentos considerados relevantes .....   | 42        |
| <b>4 ASPECTOS FORMAIS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>  | <b>43</b> |
| 4.1 QUADROS E TABELAS .....  | 46        |
| 4.2 FIGURAS .....  | 47        |
| 4.3 IDENTIFICAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS .....   | 48        |
| 4.4 ASSINATURA DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....  | 50        |
| <b>5 REVISÃO DE RELATÓRIOS .....</b>   | <b>51</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>   | <b>54</b> |
| <b>APÊNDICE A – IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DA CAUSA RAIZ .....</b>  | <b>57</b> |
| <b>APÊNDICE B – DESENVOLVIMENTO DE PARÁGRAFOS E ARGUMENTAÇÃO .....</b>                                       | <b>69</b> |
| <b>APÊNDICE C – MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....</b>   | <b>78</b> |
| <b>APÊNDICE D – MATRIZ DE ACHADOS .....</b>  | <b>79</b> |
| <b>APÊNDICE E – ATRIBUIÇÕES DOS PARTICIPANTES NO PROCESSO DE ELABORAÇÃO E DE REVISÃO DE RELATÓRIOS .....</b> | <b>81</b> |
| <b>APÊNDICE F- FALHAS GRAMATICAIIS COMUNS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....</b>                              | <b>83</b> |

## **INTRODUÇÃO**

A Controladoria Geral do Estado (CGE), criada por meio da Lei Complementar nº 1.361, de 21.10.2021, está comprometida com a adoção das melhores práticas nacionais e internacionais relacionadas à atividade de Auditoria Interna, desde a etapa do planejamento, passando pela execução, até a comunicação de resultados e o monitoramento.

Esse compromisso está associado ao uso mais racional dos seus recursos materiais e humanos e à simplificação dos processos de trabalho, de modo a exercer suas atribuições e obter o melhor resultado possível, sem onerar o contribuinte paulista.

Essas são as razões que levaram a CGE a adaptar à realidade estadual normas e manuais já existentes em outros órgãos. Por isso, este “Roteiro para Elaboração de Relatório de Auditoria” foi integralmente concebido a partir da “Orientação Prática: Relatório de Auditoria”, elaborada pela Controladoria-Geral da União (Portaria nº 1.037, de 07.03.2019).

Este Roteiro está também em conformidade com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental (RTA) e com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT).

Por meio desta publicação, a CGE busca padronizar a apresentação dos relatórios de auditoria de todas as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG: CGE e Audin), de modo que se alcancem os seguintes objetivos:

- a) contribuir para que o trabalho realizado promova alterações reais e positivas nos objetos auditados, melhorando a economia, a eficiência e a eficácia dos gastos realizados com recursos do Estado;
- b) apresentar o trabalho dos auditores à alta administração das Unidades Auditadas e também a outras partes interessadas (sociedade, imprensa, órgãos de controle etc.);
- c) assegurar a transparência na administração pública estadual; e
- d) garantir a elevada reputação e a credibilidade da CGE ou da Audin, pois relatórios imprecisos, obsoletos, de má qualidade e/ou com apresentação deficiente podem pôr em dúvida a importância do trabalho realizado pelas UAIG.

Tudo isso visa também promover a competência profissional dos auditores nessa etapa de elaboração do relatório e assegurar a observância dos princípios que orientam a prática da atividade de auditoria interna governamental, nos termos do já mencionado RTA, reproduzidos abaixo:

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

Por todos os motivos expostos acima, os procedimentos expressos neste documento devem ser respeitados tanto no processo de elaboração de relatórios, quanto em sua revisão.

## **1 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS**

A CGE e todas as Unidades de Auditoria Interna das entidades da Administração Pública Indireta Estadual (Audin) devem comunicar apropriadamente os resultados dos seus trabalhos, pois é por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Auditadas e, conseqüentemente, agrega valor à gestão. Esses resultados devem ser construídos com base:

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

Nos trabalhos de auditoria, a comunicação das UAIG com os auditados ocorre em todas as etapas, desde o planejamento até o monitoramento, de forma oral e também escrita. A comunicação de resultados, entretanto, ocorre eminentemente por meio dos relatórios.

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

O processo de comunicação efetuado por meio dos relatórios de auditoria da CGE e das Audin tem como finalidades:

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

Para alcançar essas finalidades, deve-se ter o cuidado de evitar as seguintes falhas na elaboração de relatórios de auditoria:

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

### **1.1 QUALIDADE DAS COMUNICAÇÕES**

Os relatórios produzidos pelas UAIG devem alcançar leitores que, naturalmente, têm alta expectativa em relação a esses documentos, dada a relevância dos conteúdos abordados nos trabalhos de avaliação, apuração ou de consultoria realizados pelo órgão.

Para que essas expectativas sejam atendidas, ou seja, para que os leitores de fato compreendam esses conteúdos, é necessário que o relatório, que tem natureza técnica, atenda a certos requisitos, sob pena

de dificultar e até, em alguns casos, de impossibilitar a comunicação, além de prejudicar a reputação e o alcance dos objetivos da UAIG.

Para que as comunicações de resultados dos trabalhos de auditoria das UAIG atinjam seus objetivos, elas devem ser, portanto:

### **Claras**

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

- a) tenha plena consciência das informações a serem transmitidas, ou seja, daquilo que quer comunicar;
- b) organize as informações de forma lógica;
- c) use corretamente os recursos linguísticos disponíveis (sintaxe, vocabulário etc.);
- d) mantenha, em cada parágrafo, apenas uma ideia predominante e dê destaque a ela;<sup>1</sup>
- e) cuide para que as ideias principais mantenham relação coerente entre si e também com as ideias secundárias;
- f) mantenha próximos os assuntos similares (física ou temporalmente)<sup>2</sup>; e
- g) utilize linguagem acessível, sem excesso de termos técnicos, tendo em vista que a maior parte dos usuários das informações contidas nos relatórios não é um público especialista em auditoria.

### **Completas**

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

### **Concisas**

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

### **Construtivas**

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

---

<sup>1</sup> FILATRO, Andrea; CAIRO, Sabrina. **Produção de conteúdos educacionais**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 4.

<sup>2</sup> Ibid., loc. cit.

## **Objetivas**

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

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

Outro tipo de falha é, em lugar de apenas descrever a condição encontrada, ou seja, emitir juízo de fato, tecer comentários ou apresentar juízos de valor como: “a avaliação foi superficial”, “a atitude demonstra incompetência”.<sup>3</sup>

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

## **Precisas**

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

## **Tempestivas**

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

### **1.2 QUALIDADE DA REDAÇÃO**

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

---

<sup>3</sup> É importante que os auditores tenham em mente a diferença entre juízo de fato e juízo de valor. O juízo de fato é aquele que diz de forma objetiva o que o objeto descrito é, como é e por que é. Já o juízo de valor apresenta o objeto com base em percepções pessoais, as quais, por sua vez, estão fundamentadas em fatores culturais, morais, sentimentais, ideológicos. Esse tipo de juízo (de valor) não deve constar dos relatórios.

## Coerência e coesão

Mesmo que um texto esteja gramaticalmente correto, a ausência de coerência tende a inviabilizar seu entendimento. A coerência consiste na unidade do texto. “Um texto coerente é um conjunto harmônico, em que todas as partes se encaixam de maneira complementar, de modo que não haja nada destoante, nada ilógico, nada contraditório, nada desconexo.”<sup>4</sup>

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

Por coesão entende-se a conexão entre os diversos enunciados presentes no texto<sup>5</sup>. Essa conexão ajuda a garantir a coerência da redação, pois favorece a compreensão das relações existentes entre os enunciados. De modo geral, os meios que garantem a coesão consistem em:

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

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

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

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

Fonte: adaptado de GARCIA, Othon M. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001. p. 292-294.

<sup>4</sup> SAVIOLI, Francisco Platão; FIORIN, José Luiz. **Para entender o texto**: leitura e redação. 16ª ed. Ática, 2002, p. 261.

<sup>5</sup> Ibid., p. 271.



### **Sobriedade (tom comedido)**

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

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

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

### **Clareza das frases**

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

- a) use frases curtas (de 15 a 20 palavras); frases longas podem confundir o leitor e até o próprio redator;
- b) uniformize o tempo verbal, ao menos dentro de cada seção do relatório<sup>6</sup> (Por exemplo, critério: presente; condição: passado; recomendações: infinitivo);
- c) use preferencialmente a voz ativa, em lugar da voz passiva;
- d) dê preferência a frases na forma positiva (por exemplo, use “faltar” em vez de “não comparecer”);
- e) redija orações preferencialmente na ordem direta (sujeito, verbo e complementos);
- f) evite o uso de palavras incomuns (por exemplo, prefira usar “introdução” em vez de “prolegômenos”) e de regionalismos;
- g) utilize as palavras sempre no sentido denotativo (o sentido literal que consta dos dicionários);
- h) desfaça eventuais ambiguidades nas frases; e
- i) lembre-se de obedecer ao paralelismo, ou seja: se dois ou mais termos desempenharem a mesma função na frase, eles deverão apresentar estrutura semelhante<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios**: apostila aluno. 2013, pp. GA 5-27 a GA 5-31.

<sup>7</sup> Exemplo de falha de paralelismo: Na etapa de execução, será necessária a avaliação dos indicadores, entrevistar os responsáveis pelo projeto e observar o funcionamento do sistema. Note-se que são necessários três itens; desses, um está expresso por um substantivo, ao passo que os outros dois estão expressos por verbos. Correção: Na etapa de execução, será necessário avaliar os indicadores, entrevistar os responsáveis pelo projeto e observar o funcionamento do sistema.

### Atendimento às normas gramaticais

Os textos constantes dos relatórios devem estar de acordo com as normas de redação oficial e, conseqüentemente, com o padrão culto da língua portuguesa no Brasil. Por padrão culto entende-se “aquele em que se observam as regras da gramática formal” e “se emprega um vocabulário comum ao conjunto dos usuários do idioma”<sup>8</sup>. Isso significa que, para utilizarmos esse padrão, devemos usar uma linguagem nem rebuscada, nem pobre.

Para que o padrão culto seja respeitado nos relatórios de auditoria, algumas dicas são úteis<sup>9</sup>

### Vocábulo

Efetue consultas a dicionários *on-line*, ao Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP)<sup>10</sup> e a gramáticas, a fim de evitar palavras que não existem oficialmente na língua, falhas ortográficas e falhas de sintaxe (concordância, regência etc.). Cuidado para não consultar referências desatualizadas.

### Novo Acordo Ortográfico

Verifique se as referências utilizadas para consulta e o próprio texto estão atualizados de acordo com o Novo Acordo Ortográfico.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. Presidência da República. **Manual de redação da Presidência da República**. 2ª ed. rev. e atual. Brasília: Presidência da República, 2002, p. 4.

<sup>9</sup> Para ver como evitar falhas gramaticais, consultar Apêndice F.

<sup>10</sup> Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. A consulta ao VOLP, da Academia Brasileira de Letras (ABL), serve principalmente para aqueles casos em que há dúvidas se determinada palavra existe ou se está grafada corretamente. Por exemplo: a palavra “customizar”, embora muito utilizada atualmente, não consta no VOLP; conseqüentemente, não deve ser empregada nos relatórios.

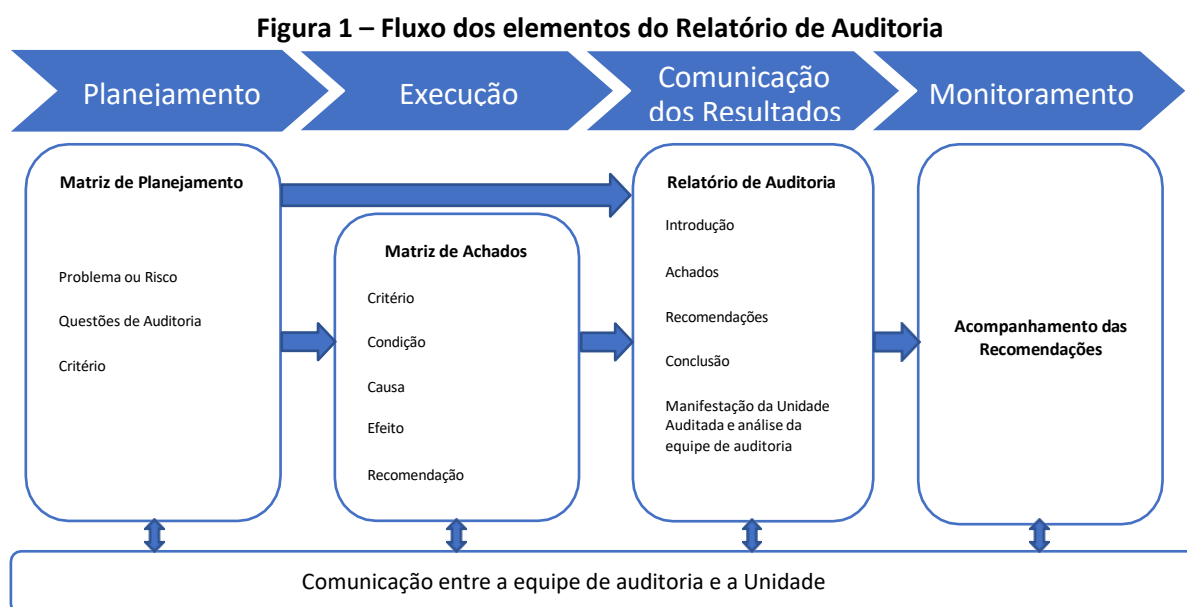
<sup>11</sup> **Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa**. Lisboa, 16.12.1990. Disponível em: <[http://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o\\_acordo\\_ortografico\\_da\\_lngua\\_portuguesa\\_anexo\\_i\\_e\\_ii.pdf](http://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o_acordo_ortografico_da_lngua_portuguesa_anexo_i_e_ii.pdf)>. Acesso em: 26.03.2018. Foi aprovado no Brasil por meio do Decreto Legislativo nº 54/1995 e está em vigor.

## 2 PLANEJAMENTO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Para garantir que os relatórios emitidos pelas UAIG atendam aos requisitos de qualidade e alcancem seus objetivos, é necessário que as equipes, juntamente com o supervisor, planejem a apresentação dos registros. Isso deve ser feito durante o próprio planejamento da auditoria, afinal, o relatório é seu produto e somente um trabalho bem planejado pode ter alta qualidade.

Para iniciar o planejamento, é essencial que os auditores conheçam o objeto que irão auditar. Vencida essa etapa, as equipes devem definir os objetivos do trabalho, ou, em outras palavras, as questões de auditoria e seu escopo. As questões de auditoria devem ser formuladas de modo a permitir que o auditor elabore um esboço do relatório, contendo as hipóteses dos principais achados e das conclusões, o que ajuda, inclusive, a avaliar a qualidade das questões. Na elaboração desse esboço, constitui também uma boa prática<sup>12</sup> de auditoria considerar os resultados potenciais dos testes que serão realizados durante os trabalhos de auditoria assim como as expectativas do auditado em relação aos resultados que serão comunicados por meio do relatório.

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



Fonte: adaptado de THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – Supplemental Guidance, Practice Guide. **Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results.** IIA Global, oct. 2016, p.13

<sup>12</sup> Ibid., p.337

### Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento<sup>13</sup> é um instrumento fundamental para o direcionamento e a organização de todo o trabalho de auditoria. É o documento com a ajuda do qual a equipe de auditoria define os objetivos do trabalho, os critérios relativos ao objeto auditado e os meios pelos quais pretende chegar a esses objetivos. A forma clara e concisa como esses elementos são expostos nessa matriz, aliada à organização do pensamento e também dos recursos que ela propicia, causa impactos positivos na execução do trabalho e, conseqüentemente, na qualidade do respectivo relatório.

### Matriz de Achados

A Matriz de Achados<sup>14</sup> consiste em documento auxiliar para a estruturação dos achados, o exercício da supervisão e o planejamento da redação do relatório. É composta pelos seguintes conteúdos:

- a) questões e subquestões de auditoria;
- b) descrição sumária;
- c) critério (o padrão, o que deveria ser);
- d) condição (o que é);
- e) causas;
- f) efeitos; e
- g) recomendações.

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

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

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

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

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

---

<sup>13</sup> Cf. Apêndice C.

<sup>14</sup> Cf. Apêndice D.

quantificados. Seu registro estimula a reflexão, por parte da equipe de auditoria, sobre a finalidade e a qualidade das recomendações propostas.

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

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

- a) os componentes dos achados são organizados na matriz em ordem lógica e de forma sintética, propiciando uma visão geral dos resultados do trabalho, além da identificação de eventuais lacunas ou inconsistências nas informações ali registradas;
- b) por apresentar uma síntese dos conteúdos, a matriz facilita as discussões internas da equipe, a supervisão do trabalho e a revisão do relatório (realizada inicialmente com base na matriz de achados);
- c) a visão geral que essa matriz propicia realça os achados mais relevantes, o que facilita a sua ordenação no relatório (dos mais relevantes para os menos relevantes);
- d) tendo em vista possibilitar que as contribuições da equipe e do supervisor se deem antes de o auditor desenvolver os textos propriamente ditos, etapa mais trabalhosa e demorada por natureza, a matriz, ao mesmo tempo, estimula a colaboração entre os integrantes da equipe e evita a reescrita dos achados;
- e) contribui fortemente para a concisão e a objetividade dos relatórios, pois desestimula a inserção de detalhes ou de outras informações estranhas aos componentes dos achados;
- f) permite o cruzamento dos achados com as evidências;
- g) evita a elaboração de vários achados com conteúdo idêntico ou muito semelhante; e
- h) facilita o desenvolvimento adequado do texto, tendo em vista ser construída com base em tópicos frasais<sup>15</sup>, os quais posteriormente devem ser complementados para elaborar parágrafos completos. Essa prática permite que os auditores organizem seu texto com maior coerência, coesão e clareza.

### **Relatório preliminar**

Após o preenchimento da matriz de achados (que pode ser total ou parcial, a depender da dinâmica do trabalho), os auditores devem se reunir para discutir o conteúdo desse documento. Em seguida, a matriz deve ser submetida à apreciação do supervisor do trabalho que verificará a coerência entre os diversos campos e a existência de evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Após a aprovação pelo supervisor, as equipes devem desenvolver os achados, com base nos tópicos frasais constantes da matriz, e elaborar o relatório preliminar, o qual consiste em uma importante ferramenta para se comunicar com os gestores e, conseqüentemente, melhorar o processo de trabalho.

O relatório preliminar deve ser o mais completo possível. Isso significa que os seus componentes (detalhados no capítulo a seguir) devem estar tão desenvolvidos quanto possível. Esse documento

---

<sup>15</sup> A propósito do uso de tópicos frasais, ver Apêndice B: desenvolvimento de parágrafos e argumentação.

ajuda a evitar “armadilhas”, como linguagem inadequada, erros ou omissões, falta de clareza, mal-entendidos, discordâncias. Seu desenvolvimento deve ser acompanhado de forma criteriosa pelo supervisor.

### **3 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA**

A estrutura do relatório de auditoria indicada neste Roteiro tem como finalidades:

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

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

As seções do relatório de auditoria são as seguintes:

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

#### **3.1 CAPA**

Primeiro componente do relatório, a capa apresenta as informações indispensáveis à identificação do trabalho, como o seu título e a data da emissão do relatório.

#### **3.2 FOLHA DE ROSTO**

Além dos nomes da CGE e da Coordenadoria de Auditoria (ou da Audin, se for o caso), a folha de rosto contém informações específicas sobre o trabalho desenvolvido, como: tipo de serviço, unidade examinada e número da ação de controle.

### 3.3 MISSÃO DA CGE E TIPO DE SERVIÇO

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

Na mesma página da missão, deve constar uma descrição sucinta do tipo de serviço realizado (avaliação, consultoria ou apuração), por meio do qual o trabalho foi desenvolvido, juntamente com a indicação do objeto auditado, que pode consistir em: unidades de negócios, linhas de produtos ou serviços, processos, programas, sistemas, controles, operações, contas, divisões, funções, procedimentos, políticas<sup>16</sup>.

### 3.4 RESUMO (*HIGHLIGHT*)

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

#### 1. Qual foi o trabalho realizado pela CGE ou pela Audin?

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

#### 2. Por que a CGE ou a Audin realizou esse trabalho?

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

#### 3. Quais as conclusões alcançadas pela CGE ou Audin? Quais as recomendações que deverão ser adotadas?

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

### 3.5 LISTA DE SIGLAS E DE ABREVIATURAS

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

---

<sup>16</sup> BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT)**. São Paulo/SP: CGE, 2023.



A respeito das siglas é importante lembrar:

- a) não crie siglas. Use somente aquelas que já existem;
- b) ao citar uma sigla pela primeira vez, grafê-a entre parênteses após a expressão por ela designada, a qual deve ser escrita por extenso. Exemplo: “A Controladoria Geral do Estado (CGE) realizou diversos trabalhos...”;
- c) as siglas de até três letras devem ser grafadas em letra maiúscula;
- d) as siglas com mais de três letras devem ser grafadas em maiúscula, se forem pronunciadas separadamente (por exemplo, IBGE) e, somente com a inicial maiúscula, se forem pronunciadas como uma palavra (por exemplo, Siafem);
- e) as siglas que foram criadas com alternância entre maiúsculas e minúsculas devem ter essa estrutura mantida (por exemplo, UnB, CNPq); e
- f) por ser ainda considerada controversa a prática de pluralizar as siglas (Por exemplo, as SAs, em vez de as SA) deve ser evitada. Em casos nos quais a sigla já assumiu significado de substantivo, o plural é permitido, mas sem apóstrofo (por exemplo, PMs).

### 3.6 SUMÁRIO

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

### 3.7 INTRODUÇÃO

É o componente do relatório de auditoria que contextualiza o trabalho realizado, ou seja: apresenta elementos que ajudam o leitor a compreender o relatório. A introdução mostra as circunstâncias em que o trabalho foi desenvolvido e a relevância das contribuições dele advindas. Deve ser sempre elaborada pela equipe de auditoria.

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

**Quadro 2 – Parágrafos e conteúdos da introdução**

| Parágrafo | Conteúdo  |
|-----------|---|
| 1º        | <p>Parágrafo inicial, contendo as seguintes informações: unidade auditada (nome); objeto auditado (se for muito grande, a descrição do objeto deve compor um novo parágrafo); ação/programa orçamentário; referencial legal que embasa o objeto; escopo (os limites da auditoria, o que será e também o que não será incluído no trabalho, mas que o leitor poderia ter expectativa de que fosse, isto é, o quê, quanto, quando, onde).</p> <p>A clara delimitação do escopo evitará que a CGE ou a Audin, ou mesmo os membros da equipe de auditoria, venham a ser cobrados por aspectos que tenham relação com o objeto auditado, mas que estejam fora do foco de incidência do trabalho.</p> <p>Sugere-se o uso de estruturas como: “Na auditoria examinou-se/examinaram-se...”; “A auditoria abrangeu o período de...”.</p> |
| 2º        | <p>Origem e justificativa do trabalho (por quê).</p> <p>Nesse parágrafo, devem ser apresentados os critérios que sustentaram a escolha do objeto (risco, fatores de risco, materialidade, relevância, criticidade etc.)</p>   |
| 3º        | <p>Objetivos/questões de auditoria (o que se pretende alcançar com o trabalho).</p> <p>Sugerem-se enunciados como: “Os objetivos da auditoria foram...”</p>   |
| 4º        | <p>Metodologia (como): nesse parágrafo, deverão ser registradas, de forma sintética, a natureza dos dados examinados, a forma de coleta e a de tratamento desses dados. Caso seja necessário um maior detalhamento da metodologia empregada, esse deverá ser realizado em anexo ao relatório, sob o título “Detalhamento da Metodologia”.</p>   |
| 5º        | <p>Limitações/restrições: essa declaração só deve ocorrer se houver limitações ou restrições ao trabalho, como a recusa do auditado em apresentar informações ou mesmo a sua impossibilidade (por exemplo, “o documento XX não foi disponibilizado por ter sido perdido no incêndio que atingiu a unidade”).</p> <p>Nas situações em que as limitações/restrições acarretarem alterações no planejamento do trabalho, essas devem ser registradas na matriz de planejamento, em coluna específica, intitulada “observações”. Nos casos em que essas limitações influenciarem diretamente as respostas às questões de auditoria, essas deverão ser registradas também na matriz de achados.</p>  |
| 6º        | <p>Considerações iniciais (visão geral do objeto e do trabalho realizado): tem a finalidade de orientar a leitura do relatório; se houver aspectos positivos identificados ao longo do trabalho ou aspectos históricos relevantes (a exemplo de trabalhos anteriores ou recomendações não atendidas), esses também poderão ser antecipados nesse parágrafo.</p> <p>Esse conteúdo poderá fazer parte da introdução ou constituir um item à parte. Essa variação deverá ser baseada no tamanho. Por exemplo: se for maior do que uma página, deverá compor um novo item separado da introdução.</p>   |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

### 3.8 RESULTADOS DOS EXAMES (ACHADOS DE AUDITORIA)

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

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

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

- a) necessidade de elaborar mais de um achado para responder a uma mesma questão de auditoria;  
Nesse caso, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla. Esse parágrafo, que deve anteceder os achados, deverá explicitar de que forma os achados contribuem para o alcance dessa resposta. A identificação deverá ser feita por meio de um subtítulo no texto relacionado com a respectiva questão de auditoria.
- b) identificação pela equipe, na fase de exames, de situações de desconformidade que não estavam previstas no planejamento, ou seja, situações que constituiriam “achados”, porém, não constituiriam resposta a quaisquer questões previstas.  
Nessas situações, achados pouco relevantes podem ser arquivados como papéis de trabalho ou comunicados à Unidade Auditada por meio de Nota de Auditoria.

Situações relevantes deverão ser informadas ao supervisor que, por sua vez, deverá avaliar a situação verificada (de acordo com o risco ou a gravidade, a urgência e a tendência)<sup>17</sup> e adotar uma(s) das seguintes possibilidades:

- a) inclusão do tema proposto no planejamento do trabalho que está sendo desenvolvido;
- b) elaboração de um documento que deverá ser encaminhado à Unidade Auditada em anexo ao relatório; ou
- c) geração de uma nova ação de controle.  
Se a situação identificada requerer medida urgente a ser adotada pela unidade, o supervisor poderá comunicá-la também por meio de Nota de Auditoria.
- d) impossibilidade de responder a alguma questão de auditoria.

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

No primeiro caso, a situação deverá ser registrada em parágrafo específico da introdução. No segundo

---

<sup>17</sup> Ver “Matriz GUT” no Apêndice A.

caso, o qual tende a ser evitado se forem bem executadas as etapas de planejamento, a questão de auditoria não respondida não deverá ser mencionada no relatório.

### *3.8.1 Componentes do achado*

Além de serem relevantes, os achados também devem estar devidamente fundamentados em evidências e mostrar-se convincentes. Para isso é necessário que guardem coerência e consistência em cada um dos seus componentes, quais sejam: descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa, consequência/efeito e conclusão.<sup>18</sup>

#### **Descrição sumária**

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

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

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

#### **Parágrafo(s) introdutório(s)**

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

#### **Critério (o que deveria ser)**

“É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.”<sup>19</sup> Deve ser definido na fase de planejamento, com base nos objetivos do trabalho, e servir como fundamento para que a equipe de auditoria realize suas análises. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório.

Há basicamente três tipos de critérios:

---

<sup>18</sup> De todos esses componentes, somente a descrição sumária, o parágrafo introdutório e a conclusão têm posição fixa. Os outros quatro (critério, condição, causa e consequência) constam dos achados, mas não necessariamente na sequência aqui apresentada.

<sup>19</sup> BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

**Quadro 3 – Tipos de critérios**

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

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios:** apostila aluno. 2013, p. GA 3-4.

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

**Condição (o que é)**

É a “situação existente identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria.”<sup>20</sup> Deve ser sempre suficientemente evidenciada.

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

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

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

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios:** apostila aluno. 2013, p. GA 3-6.

\* Nesse exemplo, está sendo utilizada a definição de superfaturamento estabelecida na Nota Técnica nº 1028/GSNOR/SFC/CGE/PR, de 24.04.2009, alínea “c”.

<sup>20</sup> BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT)**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

## **Causa**

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

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

- a) causas próximas: aquelas que levam à condição;
- b) causas intermediárias: levam às causas próximas, são passíveis de providências para evitar que a condição ocorra novamente, podem ser ramificadas ou não; e
- c) causas raízes: causa primária ou causas que deram origem a uma dificuldade, um erro ou um caso de não conformidade”.<sup>21</sup>

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

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

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

---

<sup>21</sup> Ibid., p. 132

**Quadro 5 – Exemplos de níveis de causa**

| Causa                     | Exemplo   |
|---------------------------|---|
| Causa(s) próxima(s)       | A aquisição de parte do material hospitalar e dos medicamentos foi feita de forma intempestiva, e outra parte sequer ocorreu.   |
| Causa(s) intermediária(s) | O sistema informatizado que controla os estoques do hospital auditado estava desatualizado.<br><br>Comunicação limitada entre os setores do hospital envolvidos:<br>a) Divisão de Licitações e Contratos Administrativos;<br>b) Almoxarifado de Insumos Hospitalares;<br>c) Divisão de Contabilidade e Finanças;<br>d) Setores de atendimento à população.<br><br>Ausência de normas internas formalizadas que definam os procedimentos de controle de estoque e as responsabilidades dos setores envolvidos nessas atividades. |
| Causa raiz                | A Direção do hospital avaliou os riscos associados à logística de abastecimento dos insumos como baixos e não os priorizou na sua gestão, não atuando para mitigá-los.  |

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios**: apostila aluno. 2013, p. GA 3-12 e GA 3-13.

**CAUSA = fontes de risco + vulnerabilidades**

A causa é composta pelos seguintes elementos:

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

- a) identificação dos riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos relativos ao objeto auditado ou levantamento de hipóteses de achados;
- b) combinações de fontes e vulnerabilidades<sup>22</sup>. O Quadro 6, a seguir, poderá auxiliá-lo nessa tarefa; e
- c) definição de testes que possibilitem a identificação das causas, preferencialmente as causas raízes.

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

<sup>22</sup> BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT)**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

**Quadro 6 – Possíveis causas dos riscos**

| Fontes de risco       | Vulnerabilidades (exemplos)  |
|-----------------------|--|
| Pessoas               | Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes.  |
| Processos             | Mal concebidos (fluxo, desenho); sem instruções ou manuais formalizados (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções; sem transparência.  |
| Sistemas              | Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/ <i>backups</i> ; baixo grau de automação.  |
| Infraestrutura física | Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico.  |
| Tecnologia            | Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contra espionagem; controles insuficientes sobre a transferência de dados.  |
| Eventos externos      | Ambientais: mudança climática brusca; incêndio; inundação; epidemia.   |
|                       | Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e/ou de preços; contingenciamento; queda de arrecadação; crise de credibilidade; elevação ou redução da carga tributária.   |
|                       | Políticos: restrições de acesso a mercados estrangeiros; ações de responsabilidade de outros gestores; “guerra fiscal” entre estados; conflitos militares; divergências diplomáticas.  |
|                       | Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais; alterações nas demandas sociais; paralisações das atividades; aumento do desemprego.   |
|                       | Tecnológicas: novas formas de comércio eletrônico; alterações na disponibilização de dados; reduções ou aumento de custo de infraestrutura; aumento da demanda de serviços com base em tecnologia; ataques cibernéticos.   |
|                       | Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.  |
|                       | Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.   |
| Governança            | Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações que apoiam a tomada de decisão incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções. |
| Planejamento          | Ausência de planejamento; planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes; objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.  |

Fonte: BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual (MOT)**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

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

No processo de identificação das causas, há alguns tipos de erros que são relativamente comuns. Um deles é apontar como causa "fragilidades dos controles internos". Tendo em vista que os controles



nascem da necessidade de controlar os riscos e são, portanto, posteriores a eles, as falhas nos controles não podem constituir causas e sim achados e, como tal, devem ser detalhadas, informando-se claramente que controles falharam, como falharam e, principalmente, por que falharam.

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

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

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037, de 07.03.2019.

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

**Efeito (ou consequência)**

É o componente do achado de auditoria que corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a

condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério.<sup>23</sup>

O efeito pode ser:

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

Os efeitos do achado devem ser identificados porque:

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

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

- a) efeitos diretos (que afetam o objeto auditado uma única vez);
- b) efeitos cumulativos sobre o objeto auditado;
- c) efeitos cumulativos sobre a organização; e
- d) efeito sistêmico (nível mais alto).<sup>24</sup>

### **Conclusão (do achado)**

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

#### *3.8.2 Classificação e organização dos achados*

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

Os achados que registram desconformidade com o critério devem ser classificados de acordo com o

---

<sup>23</sup> Um exemplo muito conhecido de efeito (negativo) é o prejuízo ao erário, que enseja a necessidade de providências para recuperação desse valor.

<sup>24</sup> Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios**: apostila aluno. 2013, pp. GA 3-15 e GA 3-16.

impacto (já ocorrido ou que possa vir a ocorrer) para os objetivos da Unidade Auditada, o qual pode variar entre baixo, médio, alto e muito alto.

**Quadro 8 – Escala de Impactos**

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

Fonte: adaptado de BRASIL. TCU. **Curso Auditoria Baseada em Risco**. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Arnaldo Ribeiro Gomes. Brasília, 2017.

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

### 3.9 RECOMENDAÇÕES E PLANOS DE AÇÃO

As recomendações consistem em ações que a CGE ou a Audin indica às Unidades Auditadas, visando corrigir desconformidades, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho e controles. Elas decorrem dos achados de auditoria, mas não fazem parte desses registros.

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

É por meio das recomendações que as auditorias agregam valor à gestão das Unidades Auditadas e, conseqüentemente, por meio dos benefícios obtidos pela gestão com o atendimento a elas, que se mede o alcance dos objetivos das auditorias da CGE.<sup>25</sup> Por tudo isso, somente após o atendimento às recomendações dele decorrentes, pode-se afirmar que um trabalho de auditoria de fato atingiu os

<sup>25</sup> BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017, p. 101.

seus objetivos.<sup>26</sup>

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

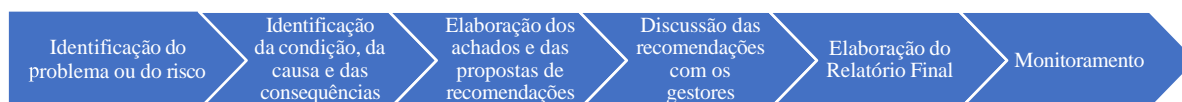
Para que as recomendações atendam sua finalidade, é preciso que os auditores as discutam com os gestores. Constitui boa prática que a equipe de auditoria indique aos(às) gestores(as) quais evidências deverão ser apresentadas pela unidade a fim de que elas sejam consideradas atendidas. Essa prática visa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

Para essa verificação, poderá ser necessária a realização de testes (circularização, entrevistas etc.) e até mesmo um trabalho de auditoria específico. Esse processo, portanto, não deve se restringir à recepção de “manifestações da unidade auditada”.

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

**Figura 2 – Recomendações pela CGE ou Audin**

#### **Características desejáveis para as recomendações**



Além das etapas citadas anteriormente, há características desejáveis para as recomendações emitidas pela CGE ou Audin que, se respeitadas, aumentam a chance de elas atingirem a sua finalidade. O quadro a seguir apresenta todas essas características.

---

<sup>26</sup> Ibid., p.115.

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

| <b>Característica</b>           | <b>Detalhamento</b>  |
|---------------------------------|--|
| Ser viável e prática            | Para ser viável e prática, a recomendação deve indicar ações objetivas para cuja realização não pode haver obstáculos intransponíveis, sejam eles de ordem financeira, legal, operacional, temporal, de pessoal etc.   |
| Ter boa relação custo-benefício | Uma boa relação custo-benefício significa que o custo de implementação de uma recomendação deve ser baixo em relação ao benefício que dela advém.  |
| Considerar alternativas         | Considerando que pode haver diferentes soluções para os problemas identificados por meio dos trabalhos de auditoria, é importante que as equipes e os supervisores analisem as alternativas de recomendação possíveis, inclusive as que forem propostas pela Unidade Auditada, e optem por aquelas que melhor atendam aos requisitos aqui expressos. Quando não existir uma base clara para a seleção de uma alternativa em detrimento das outras, todas devem ser incluídas em conjunto, avaliando-se os prós e os contras de cada uma.   |
| Ser monitorável                 | A recomendação deve trazer os elementos suficientes que permitam verificar posteriormente se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado. Para tanto, é importante que sejam previstos: o prazo para atendimento; a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela CGE ou Audin para medir a sua efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio dos custos de implementação e benefícios proporcionados. |
| Atuar na causa raiz*            | Quando a recomendação tem foco na causa raiz, sua eficácia tende a ser maior, devido a seu caráter preventivo, ou seja, as chances de a condição ocorrer novamente diminuem. A atuação em causas intermediárias, embora seja muitas vezes necessária e, outras vezes, a única possível, tende a corrigir aspectos pontuais da condição e, via de regra, não impede que essa se repita.   |
| Ser direcionada                 | As recomendações devem ser direcionadas ao(s) agente(s) que detenha(m) a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática; dessa forma, evita-se perda de efetividade em sua implementação. Para que o agente responsável seja identificado, faz-se necessário o conhecimento da estrutura regimental da Unidade Auditada.  |
| Ser direta                      | É necessário que fique claramente identificado no relatório que o texto se trata de uma recomendação.** Seu conteúdo e sua linguagem também devem ser claros e, portanto, não gerar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance. Expressões como “deve-se considerar”, por exemplo, não sugerem importância ou convicção de que é necessário agir, portanto, devem ser evitadas.  |
| Ser específica                  | Cada recomendação deve informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado. As recomendações não devem dizer, por exemplo, como desenvolver um sistema, mas sim que determinado sistema precisa ser aperfeiçoado e que objetivos devem ser alcançados pela alteração.<br>Recomendações que prescrevem estudos adicionais somente devem ser feitas em casos raros e por muito boas razões. Quando couberem, devem ser formuladas de uma maneira que demonstre a necessidade de estudo adicional, sem pôr em dúvida o valor do trabalho de auditoria que está sendo relatado.   |
| Ser significativa               | Essa característica decorre da relevância dos achados dos quais as recomendações se originam e da importância do próprio escopo do trabalho. É necessário, portanto, que o escopo, os achados e, a seu turno, as recomendações abordem aspectos relevantes da gestão, a exemplo da gestão de riscos, da governança e dos controles internos. Os achados e as recomendações devem demonstrar claramente que a ação no sentido de atendimento à recomendação vai melhorar  |

|                 |   |
|-----------------|---|
|                 | as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamentos.   |
| Ser positiva    | Para facilitar o convencimento da administração a respeito da necessidade e da utilidade da recomendação e garantir assim um maior impacto com a sua implementação, devem-se utilizar preferencialmente frases afirmativas, em lugar das negativas, e tom positivo, orientado para resultados.  |
| Ser convincente | As recomendações devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio da inserção de orações que indiquem a finalidade da recomendação, como “Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de <i>software</i> , o Secretário de TI deve...”. Além disso, o reconhecimento (quando for o caso) de que já existem algumas ações em curso, ou concluídas, que contribuem para a solução parcial do problema pode acrescentar equilíbrio ao relatório, aumentando o poder de persuasão das recomendações. |

Fonte: adaptado de BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

\* A atuação na causa raiz está sendo tratada de forma mais detalhada no Apêndice A (Identificação e análise da causa raiz) deste Roteiro. \*\* Por esse motivo, todas as recomendações se encontram reunidas em uma seção específica do relatório.

### Foco das recomendações

Por meio do Quadro 9, verifica-se que uma das características desejáveis para as recomendações é que atuem na causa raiz, o que permite eliminar as desconformidades relatadas ou, ao menos, reduzir a possibilidade de que elas ocorram novamente. Para tanto, é importante analisar as relações de causalidade de cada achado, de forma que as respectivas causas raízes possam ser identificadas, conforme consta do Apêndice A deste Roteiro. Nos casos em que forem identificadas somente causas intermediárias ou próximas, a equipe de auditoria avaliará a conveniência de elaborar recomendações relacionadas às causas intermediárias.

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

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

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

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios**: apostila aluno. 2013, p. GA 3-19.

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

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

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

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

### **Classificação das recomendações**

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



**Quadro 11 – Categorias de recomendação**

| Categoria  | Detalhamento   |
|--|--|
| <p>Aperfeiçoamento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos (no nível corporativo ou em outros processos relevantes da organização)</p> <p>Subdivide-se nas seguintes subcategorias:</p> <p>1.1 Governança<br/>1.2 Gestão de riscos<br/>1.3 Controles internos</p> | <p>Enquadram-se nesta categoria as recomendações cuja finalidade é trazer melhorias significativas e mensuráveis a processos e estruturas da unidade auditada (ou responsável pelo objeto auditado).</p> <p>1.1 recomendações que solicitem dos gestores medidas para informar, direcionar, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando garantir o alcance dos seus objetivos;</p> <p>1.2 recomendações que solicitem dos gestores medidas para identificar, avaliar, gerenciar e controlar eventos ou situações potenciais (riscos) que ameacem a realização dos objetivos da organização;</p> <p>1.3 recomendações que solicitem dos gestores medidas para melhoria de um dos cinco componentes do processo de controles internos, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação e monitoramento<sup>27</sup>.</p>  |
| <p>2. Apuração de responsabilidade</p> <p>2.1 Servidores ou empregados<br/>2.2 Pessoa jurídica por ato lesivo</p>  | <p>2.1 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitem dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de servidores ou empregados por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) prejuízo ao erário;<br/>b) dano à imagem da instituição;<br/>c) prejuízo à continuidade do serviço público;<br/>d) transgressão de normativo; ou<br/>e) benefício ou vantagem indevida (recebida, solicitada ou exigida).</p> <p>2.2 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitam dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de empresas por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) fraude a licitação ou em contrato administrativo em benefício da própria ou de outra empresa;<br/>b) promessa, oferecimento ou pagamento de vantagem indevida, por parte de empresa, a servidor ou empregado público; ou<br/>c) obstrução realizada por empresa de atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos.</p> |
| <p>3. Reposição de bens e valores</p>  | <p>Enquadram-se nesta categoria as recomendações que tenham como finalidade garantir que o erário seja preservado, seja por meio da devolução de bens e valores, seja por meio de aplicação de</p>   |

<sup>27</sup> THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle Interno – Estrutura Integrada:** Sumário Executivo. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013, p. 11

|  |   |
|--|---|
|  | <p>sanção pecuniária, como nas seguintes situações:</p> <p>a) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para quantificar o prejuízo;</p> <p>b) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para reaver valores ou bens;</p> <p>c) o gestor deverá devolver valores ou bens ao erário;</p> <p>d) o gestor deverá aplicar a sanção pecuniária cabível;</p>  |
| 4. Ajuste de objetos                           | <p>É recomendável nas situações em que os objetos ou os atos examinados (obras, sistemas*, instrumentos licitatórios e de transferência, contratos etc.) estiverem em desacordo com o critério adotado (lei, resolução, termo de referência etc.), porém, houver a possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente quais ajustes deverão ser efetuados e por quê.</p> <p>*Se o sistema puder ser enquadrado como controle interno, a categoria adequada será a de nº 1.</p> |
| 5. Cessação (suspensão de execução) de objetos | <p>Aplica-se às situações em que os objetos ou os atos examinados (obra, resolução, pagamento, termo de referência etc.) estiverem em desacordo com o critério adotado e não houver possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente por que é necessária a suspensão.</p> <p>Nesse tipo de situação, normalmente urgente e grave, a recomendação deverá ser encaminhada por meio de nota de auditoria e, posteriormente, registrada no relatório.</p>                       |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

Verifica-se, por meio do quadro, a existência de, basicamente, duas espécies de categorias. A primeira é formada pela categoria 1 e suas subcategorias e tem como finalidade propor ações mais estruturantes, isto é, ações de caráter mais amplo e mais profundo, voltadas ao aperfeiçoamento de processos de gestão e de outras atividades fundamentais da organização. Já a segunda, representada pelas categorias de número 2 a 5, visa a corrigir situações específicas, grande parte delas em andamento ou já concluídas. Desde que apresentada a devida justificativa, com base em avaliação custo-benefício, todas as categorias, à exceção da de número 1, podem ter o seu monitoramento dispensado.

Essa nova classificação das recomendações apresenta as seguintes vantagens:

- a) a lista de categorias contribui para a elaboração de recomendações já na etapa de preenchimento da matriz de achados, pois funciona como um elenco que auxilia os auditores na reflexão a respeito dos benefícios esperados com o cumprimento da recomendação;
- b) as categorias poderão servir de base para as extrações que subsidiarão as avaliações de qualidade das recomendações e até para a avaliação da efetividade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela CGE ou Audin, bastando para isso que se faça o levantamento do percentual de recomendações emitidas em cada categoria e o seu grau de atendimento;
- c) a categoria de número “1” estimula a elaboração de recomendações relacionadas aos três processos que devem constituir prioridade nas avaliações realizadas pelas auditorias internas: governança, gestão de riscos e controles; e

- d) permitem que se relacionem as categorias de recomendações e as classes de benefícios financeiros e não financeiros passíveis de serem auferidos em virtude da atuação da atividade de auditoria exercida pela CGE ou Audin.

### **Planos de ação**

O plano de ação constitui um conjunto de medidas que cabem à unidade auditada adotar com a finalidade de:

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

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

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

Os planos de ação devem trazer as seguintes informações:

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

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

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

- a) as recomendações devem indicar preferencialmente: o que deverá ser feito (por exemplo, “elaborar indicadores de desempenho...”), os objetivos a serem alcançados, os riscos a serem tratados ou os controles a serem implementados, aperfeiçoados ou, se for constatada a sua inutilidade, descontinuados;
- b) para expressar o comando da recomendação, deve ser utilizado verbo no infinitivo, o qual pode ser precedido por oração que indique a sua finalidade, como: “Para evitar o risco X, a unidade deverá elaborar plano de capacitação com vistas a...”;
- c) as recomendações devem ser fundamentadas nas evidências dos achados e apresentar os

benefícios esperados (visando ao convencimento), conforme indicado na matriz de achados, ou seja: os auditores devem estar preparados para explicar a lógica que sustenta a recomendação;

- d) ao elaborar recomendações, a equipe deverá acordar com o(a) gestor(a) responsável prazo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas;
- e) os planos de ação deverão ser elaborados pelo gestor e apresentados em prazo definido pela equipe de auditoria;
- f) os planos de ação serão necessariamente avaliados e, quando possível, aperfeiçoados com o auxílio da equipe de auditoria; e
- g) o plano de ação deve seguir uma dinâmica própria, ou seja, pode passar por revisões solicitadas pela CGE, Audin ou pelo próprio gestor.

**Evidências para responsabilização**

As recomendações do tipo “Apuração de responsabilidade”, por envolverem situações que podem gerar efeitos financeiros e até penais para os gestores, requerem um cuidado ainda maior com as evidências, o qual, caso não ocorra, poderá inviabilizar a responsabilização devida dos agentes que deram origem à condição identificada por meio do trabalho de auditoria. No quadro abaixo, são apresentados alguns desses cuidados.

**Quadro 12 – Cuidados com as evidências**

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

Em relação aos processos de responsabilização, é necessário atentar ainda para as seguintes orientações:

- a) prejuízos de pequena monta (licitação dispensável) e oriundos de conduta culposa ou condutas de baixo potencial ofensivo (puníveis com advertência) podem ter a apuração dispensada com a celebração de instrumento para ajustamento de conduta, por exemplo;
- b) a responsabilização disciplinar de conduta de ocupantes de cargo de natureza política (secretários de Estado ou equivalentes), de natureza especial ou titulares de autarquias e fundações cabe exclusivamente à CGE ou à unidade que tiver competência para tal atribuída pelo Governador do Estado; dessa forma, irregularidades que os envolvam não devem ser objeto de recomendação de apuração, mas de encaminhamento ao órgão competente;
- c) a competência para a responsabilização disciplinar de conduta de dirigente máximo de empresas estatais depende de previsão nas normas internas da entidade. Devem, pois, ser avaliadas, caso a caso, as providências a serem recomendadas quando identificadas irregularidades praticadas por esses agentes, podendo ocorrer a recomendação de apuração pela entidade ou o encaminhamento das informações ao órgão competente;
- d) nem sempre um ato que descumpriu norma deve ser o objeto de apuração. Por exemplo: nos casos de reconhecimento de dívida, muitas vezes estes atos são decorrentes de uma omissão na gestão dos contratos que tiveram sua vigência encerrada, não havendo irregularidade no reconhecimento em si. Dessa forma, deve ser avaliada a pertinência de se recomendar a apuração da eventual omissão que ocasionou a situação;
- e) a Lei nº 12.846, de 01.08.2013, somente pode ser utilizada para responsabilizar atos lesivos contra a Administração praticados por empresas após 29.01.2014; qualquer ilícito anterior somente pode gerar responsabilização administrativa de empresas com base nas leis de licitações e contratos; e
- f) é preciso atentar para tipos de causas que, quando apontados, dificultam o processo de responsabilização, a exemplo de: “falta de infraestrutura” ou “fragilidades nos controles internos”.

Nos casos em que a equipe de auditoria verificar que a recomendação emitida não atende aos requisitos constantes deste Roteiro de tal forma que compromete sua viabilidade, a recomendação deverá ser revisada, para que sejam incluídas as características ausentes.

A revisão das recomendações também deverá ocorrer quando surgir fato superveniente que produza impacto no teor da recomendação emitida.

### 3.10 CONCLUSÃO (DO RELATÓRIO)

É o componente do relatório de auditoria por meio do qual a equipe de auditoria emite a opinião sobre o objeto auditado, a qual deve estar baseada em informação suficiente, confiável, relevante e útil<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna**. Revisadas em outubro/2012. Disponíveis em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2018, p. 15 (IPPF nº 2410-A1).

Deve ter caráter gerencial, isto é, tratar de conteúdos que caibam à alta administração da unidade.

Na conclusão do relatório, devem ser apresentados:

- a) respostas claras às questões de auditoria propostas, as quais devem ter como base os respectivos achados (citados de forma sintética), explicitando-se o vínculo entre eles e as questões propostas; a conclusão não deve constituir, portanto, apenas a síntese dos achados;
- b) causas raízes, nos casos em que elas forem identificadas;
- c) boas práticas relevantes, especialmente aquelas que já foram adotadas para solucionar condições indesejáveis descritas no relatório;
- d) principais benefícios decorrentes da auditoria realizada; e
- e) os danos identificados, quando houver, em comparação ao montante analisado.

### 3.11 ANEXOS DO RELATÓRIO

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

#### 3.11.1 *Manifestação da unidade auditada e análise da equipe de auditoria*

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

#### **Manifestação da Unidade Auditada**

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

#### **Orientações gerais**

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

Achado nº 3

Manifestação da unidade examinada Análise da equipe de auditoria

b) Nos casos em que uma manifestação do gestor se referir a diversos achados, devem ser transcritos os trechos referentes a cada achado separadamente, de acordo com a seguinte ordem: número do achado a que a manifestação se referir, a manifestação do gestor e a análise da equipe de auditoria a ela correspondente;

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

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

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

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

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

- Reprodução integral de jurisprudências e transcrições de legislação;

- Manifestações prolixas.

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

Exemplo de texto original:

“Senhor técnico da Controladoria,

Sobre o relatório XX, achado nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de dar publicidade ao contrato de terceirização, informo que foi atendida, de acordo com o artigo 91 da Lei 14.133, de 01.04.2021, segundo o qual ‘Os contratos e seus aditamentos terão forma escrita e serão juntados ao processo que tiver dado origem à contratação, divulgados e mantidos à disposição do público em sítio eletrônico oficial.’”

Exemplo de transcrição:

“Senhor técnico da Controladoria,

Sobre o relatório XX, achado nº 3, recomendação nº 1, que indicava a necessidade de dar publicidade ao aditamento do contrato de terceirização, informo que foi atendida, de acordo com o artigo 91 da Lei 14.133/2021.” [...]

- a) Deve ser acrescentada a expressão “sic” entre parênteses imediatamente após palavra ou trecho incompreensível que faça parte da manifestação do gestor. A expressão latina significa “assim” e indica que o texto original está escrito daquela forma, por mais errado ou estranho que pareça. O uso da expressão, entretanto, é desaconselhado nos casos de mero erro de digitação, de ortografia ou de concordância;
- b) Quando não houver manifestação do gestor, as equipes devem informar “Não houve manifestação da unidade examinada”, caso o gestor não apresente qualquer manifestação sobre o relatório, e “Não houve manifestação da unidade examinada para o achado de nº X”, caso o gestor não apresente manifestação para um ou mais achados;
- c) Quando o gestor somente houver se manifestado ao longo do trabalho de auditoria, mas não houver se manifestado após o relatório preliminar, essa informação deve ser apresentada na seção “Manifestação da unidade examinada”;
- d) Há situações excepcionais e especificamente justificadas, como trabalhos da CGE ou Audin que se desenvolvem sob sigilo de justiça, em que não há “Manifestação da unidade examinada”; e
- e) Nos casos em que houver manifestação de ex-gestor, deve-se, antes de iniciar a transcrição da manifestação, esclarecer quem é o seu autor:

Exemplo: “Por meio do Ofício nº xxxxx, de xx de xxxx de 20XX, a Secretaria Estadual xxx/xx encaminhou a seguinte manifestação do Senhor XXXX, Secretário de xxx no período de ZZ/ZZ a ZZ/ZZ:[...]”;

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

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

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

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

É importante ressaltar que, se a manifestação for suficiente para alterar a opinião da equipe, a equipe



deverá proceder à modificação do(s) achado(s) de auditoria correspondente(s) e submetê-lo(s) novamente à revisão do supervisor do trabalho. Não bastará, portanto, esclarecer a situação na análise da equipe de auditoria.

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

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

Nessa seção, devem ser consideradas ainda as seguintes orientações:

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

Exemplo:

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

### *3.11.2 Detalhamento da metodologia (quando for necessário)*

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

trabalho de auditoria.

### *3.11.3 Outros documentos considerados relevantes*

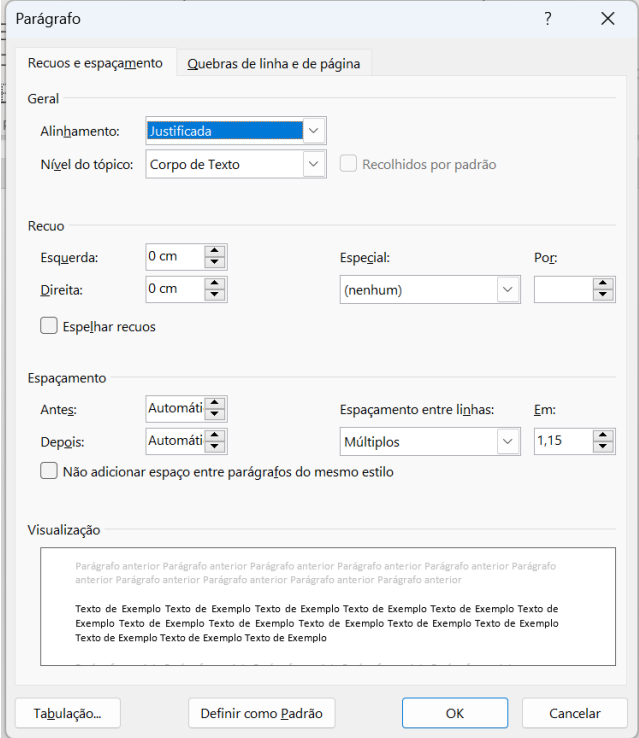
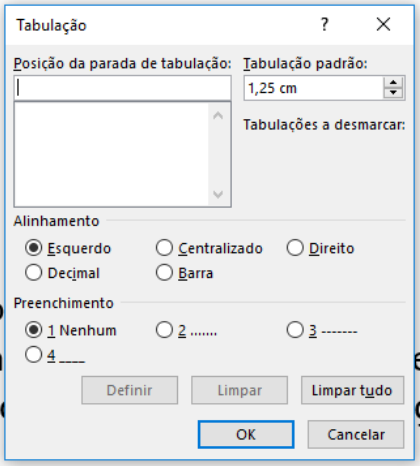
Este anexo pode conter qualquer outra informação considerada relevante pela equipe de auditoria, como: lista de unidades examinadas; tabelas; relatório fotográfico. No entanto, deve-se tomar o cuidado de não transformar esse anexo em um repositório de papéis de trabalho.

4 ASPECTOS FORMAIS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

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

Quadro 13 – Padrões de formatação dos relatórios da UAIG

|                                   | Padrão                            |   |
|-----------------------------------|-----------------------------------|---|
| Formatação geral                  | Papel                             | A4  |
|                                   | Margens                           | Esquerda e superior: 3 cm. Direita e inferior: 2 cm.  |
|                                   | Fonte                             | Calibri em todo o documento (inclusive em títulos de quadros, de tabelas e de figuras de elaboração própria); cor preta; estilo normal; tamanho 11.<br>Nas notas de rodapé, legendas e fonte de dados: 9  |
|                                   | Itálico                           | Deve ser usado nas palavras de outros idiomas que não foram incorporadas à língua portuguesa. Se houver dúvida, consulte o Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP).   |
|                                   | Negrito                           | O negrito deve ficar restrito a seções, subseções, títulos, subtítulos; nos quadros e tabelas, deve se restringir ao cabeçalho (1ª linha) e aos títulos das colunas. Quando houver total, nas tabelas, a última linha pode ser grafada também em negrito (sugestão).  |
|                                   | Descrição Sumária (ACHADO XX)     | A descrição sumária consiste em um relato breve e estruturado, resumo do achado, portanto, deve ser escrita com ponto final e com letra maiúscula. Fonte: Calibri, tamanho 11, negrito, numeração de 2 dígitos.   |
|                                   | Destaques de trechos de relatório | Não devem ser utilizados textos coloridos, sombreados ou com outros recursos estéticos que visem a criar situações de destaque que não estejam relacionadas neste Roteiro.<br>Para se destacarem/enfatizarem trechos de relatório, <u>esses devem ser sublinhados</u> . Tais destaques devem ser evitados ao máximo e, quando ocorrerem, deve-se evitar destacar trechos superiores a 3 linhas. |
| Recuos e espaçamento de parágrafo | Geral                             | Alinhamento: Justificada.<br>Nível do tópico: Corpo de Texto.   |
|                                   | Recuo                             | Esquerda e direita: 0 (zero). Especial: (nenhum).<br>Espelhar recuos: não marcar.   |
|                                   | Espaçamento                       | Antes e depois: automático. Espaçamento entre linhas: Múltiplos – Em:1,15. Não marcar a caixa “Não adicionar espaço entre parágrafos do mesmo estilo”.  |

|  |                  |  |
|--|------------------|--|
|  |                  | <p style="text-align: center;"><b>Padrão</b></p>   |
| <p>Recuos e espaçamento de parágrafo</p> | <p>Tabulação</p> | <p>Tabulação padrão do Word: 1.25 cm.<br/>                 Alinhamento: Esquerdo. Preenchimento: 1<br/>                 Nenhum.</p>  |

|  |  | <b>Padrão</b>   |
|--|--|---|
| Transcrições (de normas, de trechos de outros autores, de manifestações da unidade auditada) | Apresentação das citações/transcrições   | Fonte Calibri; estilo <u>normal</u> .   |
|  |  | Aquelas com <u>até três linhas</u> devem ficar entre aspas duplas e com letras no tamanho 10. As aspas simples são usadas para indicar citação dentro da citação.   |
|  |  | As citações com mais de três linhas devem ficar sem as aspas, com recuo de 4cm da margem esquerda e com letras no tamanho 10.   |
|  | Supressões e palavras truncadas  | As supressões nas transcrições devem ser indicadas por meio do símbolo [...].   |
|  |  | Quando ocorrer alguma palavra truncada ou a ausência de uma palavra ou expressão, de forma a prejudicar o entendimento de seu conteúdo, a equipe poderá acrescentar o termo grafado corretamente ou o vocábulo que estava faltando dentro de colchetes, a fim de facilitar a compreensão por parte do leitor. |
| Erro simples de ortografia   | Se o erro for facilmente identificável, a equipe deverá transcrever a palavra com a grafia correta.  |   |
| Destaques de trechos de citações/transcrições  | Quando houver destaque de palavras ou trechos nas citações e nas transcrições, deve-se informar se o destaque é do próprio autor do texto ou da equipe da UAIG, utilizando as seguintes expressões entre parênteses: grifo do autor, no primeiro caso, ou grifo nosso, no segundo.   |   |
| Numerais   | Devem ser informados os valores monetários apenas em algarismos arábicos (sem repetição dos valores por extenso). No caso de valores inteiros, eles são grafados sem a vírgula e os zeros posteriores (R\$ 120). Os valores inteiros com mil, milhão, bilhão e trilhão são grafados com algarismos e palavras. Exemplos: R\$ 12 mil; R\$ 9 milhões.  |   |
|  | Os números que são expressos por mais de uma palavra devem ser grafados em algarismos arábicos. Os números expressos em um único vocábulo (números de um a dez e cem), exceto nos casos de idades, dias do mês, números de páginas, devem ser grafados por extenso<br>Exemplo: "Cem processos foram analisados por 25 servidores".   |   |
|  | Os percentuais são expressos - em todos os casos - em algarismos arábicos seguidos do símbolo %, sem espaço entre eles. Exemplo: 3%.   |   |
|  | Nas datas, o dia, o mês e o ano devem ser escritos por meio de algarismos arábicos no formato dd.mm.aaaa. Exemplos: 25.02.2018; 17.05.2018.  |   |
|  | Os números de lei e de outras normas devem ser escritos por meio de algarismos arábicos, seguidos da data na primeira menção. No número da lei, a unidade de milhar fica separada da centena por um ponto. No caso do ano, esse ponto não é grafado. Exemplo: Lei 10.520, de 17.07.2002. Em menções posteriores da norma no mesmo relatório, pode-se omitir o dia e o mês. Exemplo: Lei 10.520/2002. |   |

Fontes: adaptado de:

- a) ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 5892**: Norma para datar. Rio de Janeiro, 1989, p. 2.
- b) NBR 10520: Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Rio de Janeiro, 2002, pp. 2-3.
- c) BRASIL. Congresso. Senado Federal. Secretaria de Comunicação Social. **Manual de redação**: Agência Senado, Jornal do Senado. Brasília: Senado Federal, 2003, pp. 26-27.

#### 4.1 QUADROS E TABELAS

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

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

**Quadro 14 – Características dos quadros e das tabelas**

|                        | Quadros  | Tabelas   |
|------------------------|--|---|
| O que são?             | São todas as listas de dados divididas em linhas e colunas que <u>não</u> exponham cálculos. Servem para consolidar e comparar informações (por exemplo, lista de riscos de um processo de trabalho organizados por categorias).   | São todas as estruturas divididas em linhas e colunas, cuja informação central seja constituída de dados numéricos, como valores financeiros e/ou físicos (por exemplo, soma de quantidades de alimentos disponíveis em armazém). |
| Formatação             | Devem conter todas as linhas horizontais e verticais.  | São divididas em linhas na horizontal, mas as bordas laterais <u>não</u> devem se fechadas.   |
| Identificação (título) | É informada de forma centralizada na parte superior, na seguinte sequência: a designação (quadro ou tabela); número de ordem de apresentação por designação (quadro ou tabela); travessão; o título. Exemplos: Quadro 2 – Situação atual das recomendações emitidas pela CGE em 2017; Tabela 2 – Recursos executados pela Fundação Cultural Palmares em 2017. Utilizar fonte no mesmo tipo e tamanho adotado no texto (Calibri, tamanho 11). |   |
| Títulos das colunas    | Devem ser centralizados e em negrito. Quando houver total, a última linha pode ser em negrito (sugestão).<br>Fonte: Calibri, tamanho 10.   |   |
| Dimensões              | Devem ter a largura do parágrafo.  |   |
|                        | Quadros e tabelas que ocupem mais de uma página do relatório devem obrigatoriamente conter a linha de títulos repetida em cada página para facilitar a identificação dos conteúdos das colunas.  |   |
|                        | Nos quadros e tabelas, os dados devem ser apresentados no mesmo tipo das letras adotadas no texto, porém em tamanho 10.  |   |
| Composição do rodapé   | A fonte de dados e informações deve ser registrada na parte inferior dos quadros ou tabelas. Caso seja externa, ela deve ser mencionada de forma que possa ser verificada por um terceiro.   |   |
|                        | Não é suficiente informar que a fonte dos dados é a unidade examinada. É necessário mencionar o documento por meio do qual ela disponibilizou as informações.  |   |
|                        | Quando a fonte dos dados for um sistema, deve-se indicar o nome do sistema e a data em que a consulta foi realizada. Exemplo: Siafem 13.11.2017.   |   |
|                        | Mesmo que a fonte das informações de um quadro ou tabela seja a CGE, é necessário mencionar a fonte, usando a sigla do órgão como referência (ou elaboração própria) e não a equipe ou a unidade executora do trabalho.  |   |
|                        | Se houver a necessidade de esclarecimentos gerais e/ou específicos sobre o conteúdo do quadro ou tabela, deve(m) ser inserida(s) nota(s) logo depois da fonte.<br>A(s) nota(s) geral(is) precede(m) a(s) específica(s).  |   |

Fontes (com adaptações):

- a) ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10719**: Informação e documentação;
  - b) Relatório técnico e/ou científico – Apresentação. Rio de Janeiro, 2015, p. 10.
- BRASIL. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Centro de Documentação e Disseminação de Informações. **Normas de apresentação tabular**. 3ª ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1993.

Exemplo de quadro:

**Quadro X – Escolas cadastradas no PNLD exercício de 2023**

| CÓDIGO DO INEP | NOME DA ESCOLA                        | LOCALIDADE | ENDEREÇO                            |
|----------------|---------------------------------------|------------|-------------------------------------|
| 41142977       | E.R.M. Afonso Pena – EIEF             | Postinho   | Rua Principal – S/N                 |
| 41143035       | E.R.M. Emiliano Pernetá – EIEF        | Tabatinga  | PR 281, Km 5                        |
| 41143043       | E.R.M. Ermínio Cardoso – EIEF         | Campestre  | Rua Principal – S/N                 |
| 41143060       | E.M.P. Francisco R.C. Sobrinho – EIEF | Lagoa      | Rua São Marcelino Champagnat – s.n. |
| 41143108       | E.R.M. João Maria Claudino – EIEF     | Campo Alto | Rua Principal – S/N                 |
| 41143140       | E.R.M. Dep. Leopoldo Jacomel – EIEF   | Matulão    | BR 376 – km 659                     |
| 41143159       | E.M.P. Leovanil Camargo – EIEF        | Centro     | Rua XV de Novembro – 1199           |
| 41143167       | E.R.M. Manoel Ribas – EIEF            | Campina    | E. Velha de Joinville – S/N         |
| 41143175       | E.R.M. Presidente Médici – EIEF       | Colono     | PR 281 – Km 11                      |

Fonte: Secretaria Municipal de Educação de Tijuca do Sul

Exemplo de tabela:

**Tabela Y – Alunos matriculados em 2023.**

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

Fonte: Censo Escolar- MEC

#### 4.2 FIGURAS

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

Em relação ao uso dessas ilustrações, aplicam-se as orientações apresentadas no Quadro 14, no que couber, e as seguintes:

**Quadro 15 – Orientações gerais quanto ao uso de figuras**

|  | <b>Padrão</b>  |
|--|--|
| Identificação (título) da ilustração             | Ilustrações de todos os tipos devem ser identificadas com título <u>centralizado</u> na parte superior. Ele é precedido por sua designação figura, seguida pelo número sequencial e por travessão. Exemplo (de fluxograma): Figura 2 – Processo de tramitação mensal da folha de pagamento.  |
| Legenda  | Abaixo da ilustração, deve ser indicada a fonte, mesmo que seja a própria CGE ou Audin, e outras informações importantes para sua compreensão, se houver.<br>Deve ser utilizada a fonte <u>Calibri</u> , cor preta, estilo normal, <u>tamanho 9</u> .  |
| Imagens de pessoas                               | As ilustrações nos relatórios de auditoria <u>não</u> devem permitir a identificação de pessoas, para evitar o uso indevido de sua imagem. No caso de fotografias, elas devem preferencialmente apresentar locais e objetos. Somente devem conter pessoas quando sua presença for essencial, mas sem a identificação dos indivíduos, devendo ser dado tratamento às imagens, para que os rostos <u>não</u> sejam identificados.  |
| Disposições específicas relativas às fotografias | Nos achados de auditoria em que houver necessidade de inclusão de fotografias, deverão ser usadas preferencialmente duas imagens. As demais, que servirem de evidência, deverão ser arquivadas como papéis de trabalho ou registradas como anexo.<br>É recomendável, para assegurar o correto posicionamento das legendas junto às fotografias, que a sua inserção seja feita por meio de células de tabelas. Por exemplo: duas fotos podem ser inseridas em uma tabela de duas linhas e duas colunas, de modo que as fotografias fiquem na primeira linha, e as legendas, na segunda.<br><br>Quando forem utilizadas fotografias para ilustrar achados de auditoria, deverão ser apresentadas, como legenda, abaixo das fotos, informações sobre o local e a data a que se referem. |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

#### 4.3 IDENTIFICAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS

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

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

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

Preenchidas essas condições, devem ser aplicadas as seguintes regras:



**Quadro 16 – Orientações para identificação de pessoas físicas**

| Situação  | Identificação (se for realmente necessária)  |
|---|--|
| Agentes públicos  | Cargo ou função ocupado e período de gestão.   |
|   | No caso de servidores que não ocupem cargo ou função de direção ou chefia: informar apenas o número de CPF descaracterizado da seguinte forma: ***.999.999-**; não se deve informar matrículas constantes nos sistemas da administração pública.   |
| Beneficiários de programas e outras políticas públicas do governo estadual  | Usar o Número de Identificação Social (NIS) descaracterizado da seguinte forma: ***999999**. Se não for possível usar o NIS, utilizar as iniciais do nome.   |
| Responsáveis, proprietários e/ou funcionários relacionados a pessoas jurídicas contratadas, empregados de empresas terceirizadas e pessoas físicas contratadas temporariamente pela Administração | Cargo ocupado e CPF descaracterizado (***.999.999-**).   |
| Pessoas mencionadas em manifestações apresentadas pela unidade examinada  | Usar o número de CPF descaracterizado (***.999.999-**) ou as iniciais do nome. Mas atenção: um mesmo indivíduo não deve ser identificado simultaneamente por meio de CPF descaracterizado e das iniciais do nome.  |
| Denunciantes, entrevistados e outras fontes de informação não responsáveis pelo fato constatado   | Essas pessoas são fontes de informação para trabalhos da UAIG e devem ser protegidas ao máximo nos relatórios. A menção a denúncias nesses textos, quando necessária, deve ser feita apenas como “demanda apresentada à CGE ou Audin”, sem a citação dos nomes dos demandantes nem de informações que facilitem sua identificação, como: apelidos, iniciais dos nomes, função ou cargo público, profissão, local de moradia. |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

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

**Quadro 17 – Orientações para identificação de pessoas jurídicas**

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

Os dados (como nomes, números de CPF e de CNPJ) das pessoas físicas e jurídicas relacionadas a achados relatados pela UAIG, citados ou não no respectivo relatório, devem constar de documento arquivado como papel de trabalho. Essa prática facilita o acesso aos dados em consultas posteriores e, quando necessária, a sua remessa a outros órgãos de controle ou de defesa do Estado, como TCE, Polícia Civil e Ministério Público

#### 4.4 ASSINATURA DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA

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

## **5 REVISÃO DE RELATÓRIOS**

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

- a) o trabalho realizado esteja consistente com o escopo de auditoria, os objetivos e as normas aplicáveis;
- b) os achados e as recomendações estejam claros e apoiados em evidências suficientes relevantes, confiáveis e úteis;
- c) o padrão definido (formato, atributos etc.) pela UAIG, por meio deste Roteiro, seja atendido.

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

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

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

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

d) revisor do relatório

- servidor a quem cabe verificar se o relatório atende às especificações contidas neste Roteiro, especialmente as relativas aos atributos, aos componentes, aos aspectos formais e ao atendimento às questões de auditoria. Esse servidor, preferencialmente, não deve ter participado da atividade de auditoria que originou o relatório, de forma que o seu olhar não se deixe influenciar por informações e conteúdos externos ao relatório.

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

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

A relação entre as atribuições e os participantes do trabalho pode ser melhor vista no Apêndice E deste Roteiro.

Essas atividades devem ser todas realizadas até a fase de homologação da ação de controle, podendo, portanto, ser cumulativas, ou seja, executadas por um mesmo servidor, quando não houver incompatibilidade entre elas. Por exemplo: o auditor que está atuando como coordenador de um trabalho de auditoria também pode exercer as funções de membro da equipe. No entanto, um membro da equipe não pode cumprir o papel de supervisor.

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

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

- d) antes de propor alterações, o servidor deverá avaliar se as falhas encontradas são significativas e se realmente prejudicam a qualidade do relatório, afinal, ser criterioso na revisão não significa se prender a minúcias;
- e) para tratar as falhas dos registros e as dificuldades na sua elaboração, sempre que possível, em lugar de se comunicar por escrito, os envolvidos no processo de revisão devem optar pelo diálogo;
- f) caso permaneça alguma dúvida ou discordância, revisor e equipe responsável pela elaboração do relatório devem, juntos, buscar as soluções para as dificuldades encontradas, fortalecendo, dessa forma, o espírito de colaboração que deve prevalecer na relação entre as unidades demandantes e as executoras das auditorias; e
- g) devem ser assegurados, dentro do cronograma de execução de cada ação de controle, momentos para discussão e revisão dos registros.

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

## REFERÊNCIAS

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 13.06.2018.

ACORDO Ortográfico da Língua Portuguesa. Lisboa, 16 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o\\_acordo\\_ortografico\\_da\\_lingua\\_portuguesa\\_anexo\\_i\\_e\\_ii.pdf](http://www.academia.org.br/sites/default/files/conteudo/o_acordo_ortografico_da_lingua_portuguesa_anexo_i_e_ii.pdf)>. Acesso em: 26.03.2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Manual de contabilização de benefícios**. Brasília: CGE, nov. 2017.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. **Instrução Normativa nº 02, de 30.05.2017**. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. Secretaria Federal de Controle Interno. **Portaria SFC/CGE nº 896, de 12.05.2016**. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade). Brasília, 2016.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Manual de redação da Presidência da República**. 2ª ed. rev. E atual. Brasília: Presidência da República, 2002.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Nota Técnica nº 1028/GSNOR/SFC/CGE/PR**. Uniformização de entendimento dos seguintes termos: Superestimativa, Sobrepreço, Superfaturamento e Pagamento Indevido. Brasília: CGE, 2009.

\_\_\_\_\_ ..... **Instrução Normativa nº 04, de 17.02.2009**. Brasília, 2009.

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

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

CHARTERED INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Root Cause Analysis**. 21.12.2017.

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

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

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

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Relatórios**: apostila aluno. IIA Brasil, 2013. OS 5 PORQUÊS (5-Why) Análise da Causa Raiz. Disponível em: <<http://www.apostilasdaqualidade.com.br/os-5-porques-5-why-analise-de-causa-raiz/>>. Acesso em: 24.01.2018.

ROOT cause analysis. Disponível em: <[https://en.wikipedia.org/wiki/Root\\_cause\\_analysis](https://en.wikipedia.org/wiki/Root_cause_analysis)>. Acesso em: 29.04.2018.

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

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

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

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

\_\_\_\_\_. **Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna**. Revisadas em outubro/2012. Disponíveis em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 14.06.2018.

\_\_\_\_\_. **Orientação Prática 2320-2: Análise da Causa Raiz**. IIA Global, dez. 2011.



## **APÊNDICE A – IDENTIFICAÇÃO E ANÁLISE DA CAUSA RAIZ**

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

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

### **Análise da causa raiz**

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

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

O método compreende basicamente as seguintes etapas<sup>29</sup>:

- a) identificação e descrição do evento ou do problema (condição);
- b) organização, na linha do tempo, dos dados e das evidências relativos à fase em que a situação ainda era considerada normal até o momento da desconformidade, quando possível. Exemplo: o fornecimento de medicamentos era considerado normal até 07/2017; nessa ocasião, havia no estoque cerca de x medicamentos; a partir dessa data, a cada mês, o estoque foi diminuindo, chegando a x-1 em 08/2017; x-2, em 09/2017; x-5 em 10/2017, quando então foi aditivado o contrato com a empresa Y...
- c) identificação das causas associadas a cada passo sequencial descrito na etapa anterior. Para isso, pode-se perguntar: “Quais foram os fatores que resultaram diretamente nos efeitos verificados?”;

---

<sup>29</sup> *Root cause analysis*. Disponível em: <[https://en.wikipedia.org/wiki/Root\\_cause\\_analysis](https://en.wikipedia.org/wiki/Root_cause_analysis)>. Acesso em: 29 abr. 2018

- d) classificação das causas em duas categorias: fatores causais que se relacionam a um evento na sequência; e causas que interromperiam essa etapa da cadeia de sequências se fossem eliminadas;
- e) identificação clara de todos os outros fatores prejudiciais que, além dos identificados na etapa anterior, poderiam ser considerados “causas raízes” (é possível que haja mais de uma causa raiz relacionada ao mesmo evento); e
- f) identificação de soluções que: tenham potencial para evitar a recorrência da desconformidade com razoável certeza; estejam na alçada da instituição (ou de outra instituição pública a que seja permitido encaminhar recomendações); apresentem uma boa relação custo-benefício; contribuam para o cumprimento das metas e objetivos da organização auditada; e não causem ou introduzam novos problemas.<sup>30</sup>

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

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

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

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

Por vezes, entretanto, identificar a causa raiz pode se tornar uma tarefa muito complexa, exigir muitos recursos ou pessoas especializadas. Nesses casos, a equipe de auditoria, juntamente com o supervisor, deverá identificar a quantidade de esforço requerida, as habilidades necessárias, o nível adequado de profundidade que as análises deverão alcançar para sustentar as conclusões e então comparar esses dados com o benefício esperado, para finalmente decidir se a causa raiz será identificada ou se o trabalho será concluído com base em causas de nível intermediário. Nesse processo de decisão, sobretudo nos casos mais complexos, a equipe pode considerar ainda uma ou mais das seguintes possibilidades:

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

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

---

<sup>30</sup> Cf. Item 3.9 “Recomendações e planos de ação”.

elaboração de uma proposta de longo prazo, que tende a ser mais definitiva.

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

Antes de aplicá-las, é importante observar os seguintes aspectos:

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

### **Técnica dos cinco porquês**

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

**Quadro 18 – Técnica dos Cinco Porquês**

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

### Árvore de problemas

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

Quadro 19 – Árvore de problemas

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

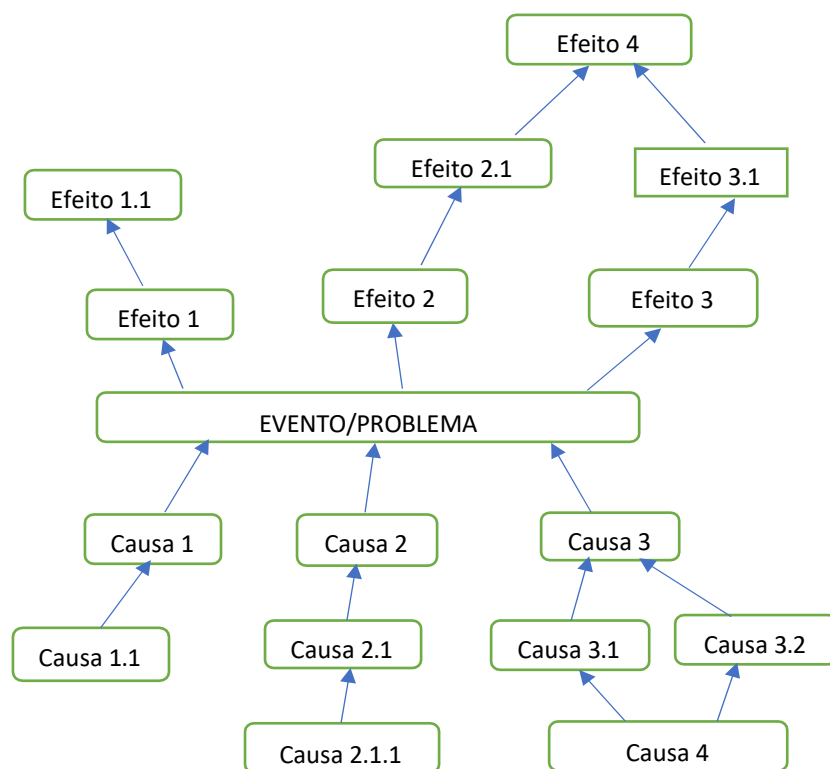
Fontes: adaptado de

a) BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Curso Técnicas e instrumentos para coleta e análise de dados em auditoria. In: **Oficinas de Reformulação de Relatórios**. Conteudista: Maria das Graças Rua. Brasília, 2016.

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

A árvore de problemas pode ser representada da seguinte forma:

**Figura 3 – Árvore de problemas**



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

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

**Diagrama bow tie**

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

**Quadro 20 – Diagrama ou Análise *Bow Tie***

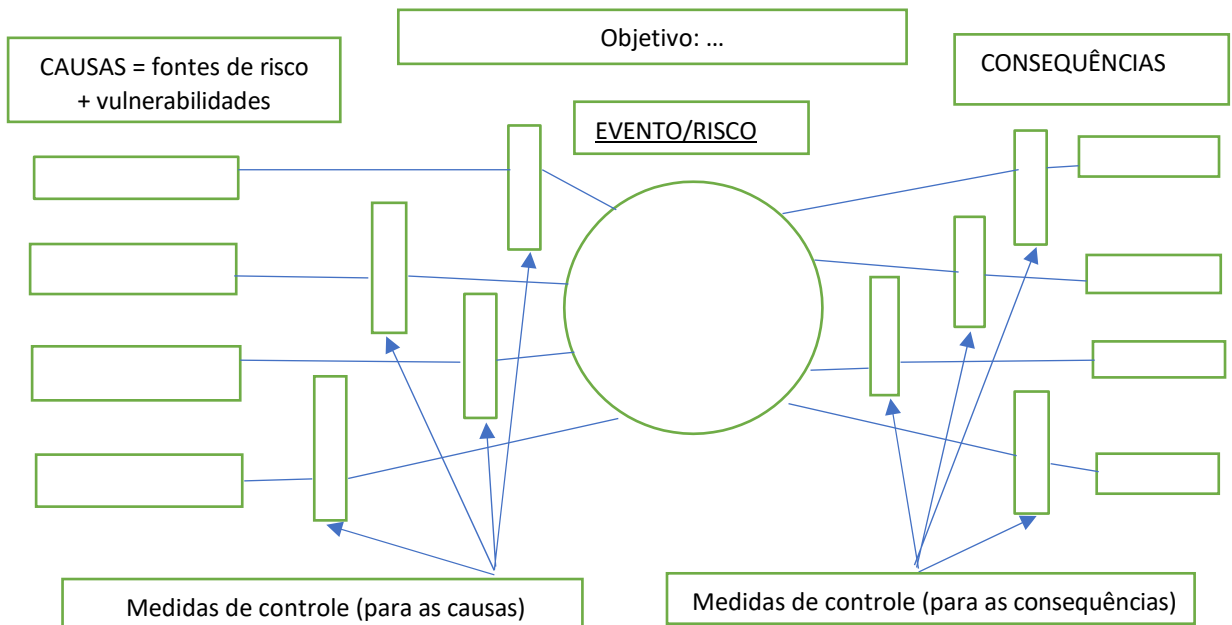
| Técnica      | Detalhamento  |
|--------------|---|
| Como aplicar | <p>O diagrama que é gerado com a aplicação da técnica geralmente é desenhado em uma sessão de <i>brainstorming</i>. A análise é realizada da seguinte forma:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Defina de forma clara o evento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

Fontes: adaptado de:

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31010**: Gestão de riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos. Rio de Janeiro, 2012.
- BRASIL. BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual**. São Paulo/SP: CGE, 2023.

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

**Figura 4 – Diagrama *bow tie***



Fontes: adaptado de

- a) ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR ISO 31010**: Gestão de riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos. Rio de Janeiro, 2012.
- b) BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Curso Gestão de Riscos e Controles Internos no Setor Público**. Conteudistas: Américo Cordeiro, Karen Cristina Cremer Francisco Sá Teles. Brasília, 2017.
- c) Id., BRASIL. Controladoria Geral do Estado. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Estadual**. São Paulo/SP: CGE, 2023..

### Diagrama de Ishikawa

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

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



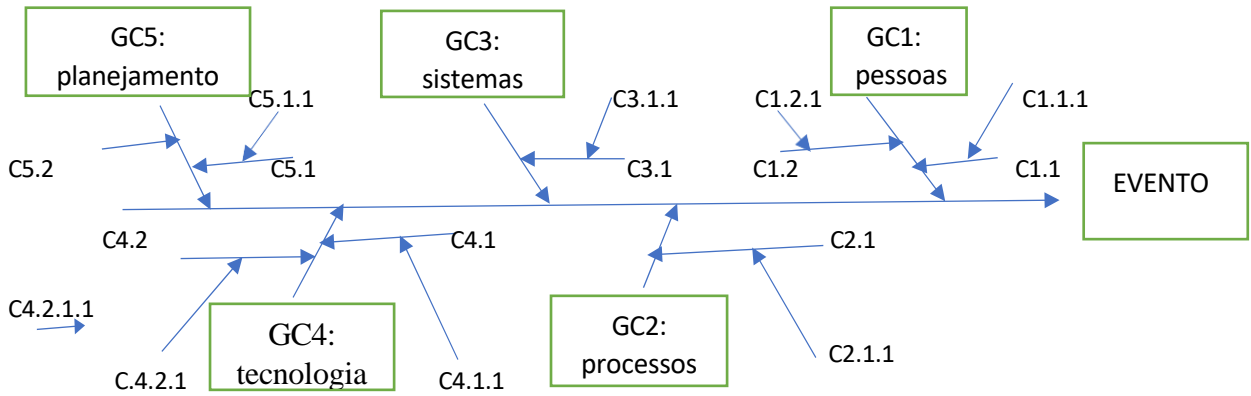
Quadro 21 – Diagrama de Ishikawa

| Técnica      | Detalhamento  |
|--------------|---|
| Como aplicar | <p>1. Com base no conhecimento obtido na análise preliminar do objeto e de outros diagnósticos realizados, defina o evento de forma clara e informe-o na “cabeça do peixe”, no lado direito do diagrama.</p> <p>2. Evite descrever o problema como a falta de algo para não direcionar a solução. Evite também descrever a causa juntamente com o evento.</p> <p>3. Defina os grupos de causas.</p> <p>4. Identifique as causas próximas, intermediárias e raízes até não haver desdobramentos das causas. Outras técnicas podem ser úteis nessa definição, como a técnica dos Cinco Porquês (vide quadro específico neste anexo) e/ou <i>brainstorming</i>.</p> <p><u>Observações:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• É recomendável representar no diagrama as relações causais de maior significância. Uma forma de fazer isto é utilizar a Análise de Pareto, que é uma técnica de priorização de informações baseada no princípio 20-80 (Princípio de Pareto), que preceitua que 80% das consequências são resultantes de 20% de causas.</li> <li>• Em empresas industriais, os grupos de causas (famílias de causas ou categorias de causas) geralmente são mão de obra, máquinas, matéria-prima, medida, meio ambiente e método, mas a definição desses grupos e da quantidade de grupos não é fixa, pois depende do evento/problema que está sendo pesquisado e de aspectos organizacionais envolvidos. As fontes de risco relacionadas no Quadro 6 deste Roteiro podem servir de apoio para a definição desses grupos em trabalhos de auditoria realizados pela UAIG.</li> </ul> <p>5. Obtenha dos responsáveis pelo objeto auditado (gestores, especialistas, demais colaboradores) seu posicionamento quanto às possíveis causas. Para esta etapa podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas.</p> <p>Elabore testes para verificar as principais hipóteses levantadas no diagrama associadas com as informações obtidas dos responsáveis.</p> |
| Vantagens    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• É uma análise estruturada e integrada em que são consideradas todas as hipóteses prováveis.</li> <li>• Possibilita a compreensão dos fatores que favorecem a ocorrência do evento em análise.</li> <li>• O trabalho de hierarquização das causas exige o esforço coletivo da equipe, favorecendo o nivelamento do conhecimento entre os participantes.</li> </ul> <p>6. A representação gráfica é de fácil entendimento.</p>   |
| Limitações   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• A separação das causas em grupos impossibilita a análise de interações entre causas de grupos diferentes. Exemplo: interação entre falha de equipamento e falha humana.</li> <li>• Como a construção do diagrama é feita a partir da percepção das pessoas do grupo que analisam o evento, há a possibilidade de que a análise de um mesmo objeto por grupos diferentes venha a gerar resultados diferentes. Uma forma de atenuar essa limitação é o grupo envolvido no processo estudar previamente o objeto em questão com base em diferentes fontes de informação e validar seus resultados com especialistas, gestores e outras partes envolvidas.</li> </ul> <p>7. Não é recomendável seu uso para problemas de grande complexidade, que abranjam muitos eventos e uma grande diversidade de causas.</p>  |
| Observações  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• No caso de análise de mais de um evento/problema na mesma auditoria, a equipe deve utilizar diagramas separados para cada evento/problema.</li> <li>• Há aplicativos de informática que possibilitam a montagem da representação gráfica do diagrama, que também pode ser feita por meio de recursos do editor de textos instalado no computador.</li> </ul>   |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

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

Figura 5 – Representação gráfica do Diagrama de Ishikawa



Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

Os grupos de causas exemplificados nesta figura equivalem a fontes de risco relacionadas no Quadro 6 deste Roteiro.

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

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

#### **Brainstorming**

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

Para que a técnica funcione adequadamente, é necessário que:

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

#### **Matriz GUT**

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

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

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

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

**Tendência:** potencial de crescimento do problema, avaliação da tendência de crescimento, redução ou desaparecimento do problema.<sup>31</sup>

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

---

<sup>31</sup> DAYCHOUM, Merhi. Op. cit., pp. 89-91.

pontuação de cada item estão relacionados a seguir:

**Quadro 22 – Critérios de pontuação da Matriz GUT**

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

Fonte: DAYCHOUM, Merhi. **40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012. P. 90.

Imaginem-se então dois objetos: A e B.

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

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

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

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

### Análise de Pareto

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

## APÊNDICE B – DESENVOLVIMENTO DE PARÁGRAFOS E ARGUMENTAÇÃO

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

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

### Argumentação

De acordo com Othon Moacyr Garcia<sup>32</sup>, “Argumentar é, em última análise, convencer ou tentar convencer mediante a apresentação de razões, em face da evidência das provas e à luz de um raciocínio coerente e consistente.”

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

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

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

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

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

No capítulo 2 deste Roteiro, intitulado “Planejamento do Relatório de Auditoria”, foi visto que a matriz de achados é construída com base em tópicos frasais, os quais posteriormente devem ser desenvolvidos, dando

---

<sup>32</sup> GARCIA, Othon Moacyr. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, p. 380.

origem a parágrafos completos que compõem os achados. Essa prática, entretanto, não deve ser utilizada somente na construção dos achados. Outras seções do relatório, a exemplo da introdução e da conclusão, da mesma maneira, devem ser organizadas em torno de parágrafos, os quais devem ter como base tópicos frasais. Esse processo garante coerência, coesão e clareza aos textos.

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

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

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

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

Quadro 23 –Tópicos frasais

| Tipos              | Caracterização   | Exemplo (o tópico frasal está sublinhado)   |
|--------------------|--|---|
| Declaração inicial | Trata-se de sentença que afirma ou nega algo, a qual depois é desenvolvida por meio de justificativas, enumerações, exemplos, comparações, menções a fontes confiáveis, razões, consequências, etc. A declaração inicial pode ser simples ou com argumentação. | “ <u>A meta prevista para o exercício de 2016 foi de 4.355 matrículas de pós-graduação, e a unidade auditada alcançou 4.965 matrículas.</u> Realizaram-se, portanto, 610 matrículas a mais do que o planejado, superando-se a meta em 14,01%. O avanço foi especialmente marcante no caso de matriculados em nível de doutorado, pois o número total passou de 1.379 para 1.732, ou seja, registrou-se um crescimento de 25,60%.”   |
| Definição          | Consiste na apresentação de conceito ou outra definição de natureza legal ou técnica, os quais podem ser complementados com sentenças sobre sua aplicabilidade, sua aplicação na prática, implicações do conceito etc.   | “Conforme esclarece o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (Brasil, 2009), <u>‘Indicadores são métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto, etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria.’</u> Consistem, portanto, os indicadores em importantes instrumentos para o aperfeiçoamento das políticas públicas, tendo em vista que, por seu intermédio, é possível comunicar aos gestores públicos, aos cidadãos e aos órgãos de controle os resultados das políticas públicas, verificar se os recursos foram bem empregados e identificar alternativas para melhorar a qualidade dos serviços prestados à população. Assim sendo, os indicadores contribuem diretamente para o alcance da <i>accountability</i> nas suas três dimensões: prestação de contas, responsabilização e transparência.” |
| Divisão            | Constitui-se por meio de indicação de sequência de elementos ou de itens que serão desenvolvidos no mesmo parágrafo ou em parágrafos distintos.  | “Por meio da análise realizada, concluiu-se que o indicador XXX, elaborado pela unidade auditada, não atende aos requisitos da comparabilidade e da confiabilidade. A comparabilidade não foi atendida porque não é possível averiguar, por meio do resultado do indicador, se o número absoluto de análises de prestações de contas aumentou ou diminuiu no decorrer dos vários exercícios. Quanto à confiabilidade, verificou-se que as planilhas que contêm os dados utilizados para cálculo do indicador são preenchidas manualmente e, portanto, estão vulneráveis a possíveis falhas humanas.”  |

Fonte: adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, pp. 224-225.

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

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

subordinando os conteúdos acessórios a um núcleo essencial (ideia principal), mantendo a coerência e a coesão entre eles.

### **Técnicas de argumentação**

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

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

### **Erros de argumentação**

Ao desenvolverem os seus argumentos, ou mesmo ao analisarem os argumentos apresentados pelos gestores, os auditores devem estar atentos aos erros de argumentação. Os erros de argumentação consistem basicamente em afirmar que algo é falso, quando é verdadeiro, ou afirmar que algo é verdadeiro, mesmo sendo falso. Decorrem normalmente de falhas de raciocínio ou de inconsistência nas evidências empregadas.<sup>33</sup> Um e outro tipos de erro, obviamente, devem ser evitados.

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

---

<sup>33</sup> Os erros de argumentação diferem da simples inspeção (ausência ou análise superficial dos fatos): mera expressão de sentimentos, impressão, normalmente motivados por impulsos afetivos, que, embora menos comuns nos relatórios de auditoria, também devem ser motivo de atenção.



**Quadro 24 – Erros de argumentação**

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

Fonte: adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, pp. 317-319.

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

- a) Ao definirem ou descreverem processos e objetos, assegurem-se de estar apresentando todos os elementos essenciais;
- b) Avaliem se os pressupostos e axiomas nos quais estão se baseando são verdadeiros. Se possível, devem se colocar no lugar do leitor e verificar se teriam argumentos para se contrapor aos princípios apresentados;

- c) Verifiquem se a conclusão a que chegaram está de fato baseada nos pressupostos e se não constitui uma mera repetição desses;
- d) Certifiquem-se de não estar desviando o foco do tema que está sendo abordado.

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

**Quadro 25 – Técnicas para lidar com erros de argumentação**

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

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

**Contra-argumentos**

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

Quadro 26 – Erros de argumentação e possíveis contra-argumentos

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

|                     |  |   |  |
|---------------------|--|---|--|
|                     | não qualificada) para sustentar uma opinião.   | XIX, “toda verdade passa por três estágios: primeiro, ela é ridicularizada; segundo, sofre violenta oposição; terceiro, ela é aceita como auto evidente”. | qualificada no assunto em questão ou que, muitas vezes, é perigoso aceitar uma opinião porque simplesmente é defendida por uma autoridade. Isso pode nos levar a erro. Se for possível, informe a posição adotada por uma verdadeira autoridade da área ou demonstre situações concretas em que a citação não se aplica. Exemplo: Nem todas as verdades passam por esses três estágios: muitas são aceitas sem o ridículo e a oposição, como as teorias de Einstein. |
| Apelo à novidade    | Consiste no erro de afirmar que algo é melhor ou mais correto porque é novo, ou mais novo.   | Embora os computadores da unidade XXX tenham sido adquiridos recentemente, adquirimos esse novo modelo porque é preciso estar sempre atualizado.          | Mostre que o progresso ou a inovação tecnológica não implica necessariamente que algo seja melhor. Além disso, considere e apresente a relação custo-benefício.  |
| Apelo à antiguidade | É o erro de afirmar que algo é bom, correto apenas porque é antigo, mais tradicional.  | As aquisições da unidade sempre foram feitas dessa forma e sempre foram bem-sucedidas.  | Argunte que o fato de um grande número de pessoas, durante muito tempo, ter acreditado que algo é verdadeiro ou bom não é motivo suficiente para se continuar acreditando. Informe também as vantagens da alternativa que está sendo oferecida.  |
| Falso dilema        | Consiste em apresentar apenas duas opções, quando, na verdade, existem mais.   | O programa X deve ser mantido exatamente como está, sem qualquer alteração, ou então deve ser extinto.  | Apresente as outras opções.  |
| Redução ao absurdo  | Consiste em tirar de uma proposição uma série de fatos ou consequências que podem ou não ocorrer. É um raciocínio levado indevidamente ao extremo, às últimas consequências. | Se os consultores contratados irregularmente forem dispensados, o órgão ficará impossibilitado de exercer todas as suas atividades.                       | Argunte dizendo que as consequências, os fatos, os eventos podem não ocorrer.  |

Fonte: adaptado de GARCIA, Othon Moacyr. **Comunicação em prosa moderna**: aprenda a escrever, aprendendo a pensar. 20ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001, pp. 319-323.

Há ainda outras técnicas passíveis de serem utilizadas:

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

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

**APÊNDICE C – MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

Unidade ou objeto examinado:

Objetivo:

Equipe de auditoria:

Supervisor:

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

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

**APÊNDICE D – MATRIZ DE ACHADOS**

**Objeto examinado:**

**Objetivo:**

**Equipe de auditoria:**

**Supervisor:**

**Nº da OS:**

| Matriz de Achados     |                          |                   |                              |   |            |                                    |        |         |               |               |                      |
|-----------------------|--------------------------|-------------------|------------------------------|---|------------|------------------------------------|--------|---------|---------------|---------------|----------------------|
| Questões de auditoria | Subquestões de auditoria | Descrição sumária | Critério (o que deveria ser) | Condição ou situação encontrada (o que é) | Evidências | Informação extraída das evidências | Causas | Efeitos | Boas práticas | Recomendações | Benefícios esperados |
|                       |                          |                   |                              |   |            |                                    |        |         |               |               |                      |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

**Questões de Auditoria:** consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

**Subquestões de Auditoria:** são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem, no conjunto, respondê-la. Devem, ao mesmo tempo, excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.

**Descrição sumária:** deve apresentar a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato.

**Critério (o que deveria ser):** é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.

**Condição ou situação encontrada (o que é):** situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

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

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

**Causas:** é a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada.

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

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

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

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



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

| Atribuições  | Membros da equipe | Coordenador de equipe | Supervisor | Revisor |
|--|-------------------|-----------------------|------------|---------|
| Assegurar a abrangência e a suficiência das evidências para dar suporte aos achados, recomendações e conclusões.   | X                 |                       |            |         |
| Quando for o caso, confirmar se as limitações/restrições que impactaram a auditoria foram evidenciadas pela equipe nos papéis de trabalho.                                     |                   | X                     | X          |         |
| Confirmar se as evidências respaldam os achados, recomendações e conclusões elaborados pela equipe.  |                   |                       | X          |         |
| Comunicar quaisquer achados críticos ou potencialmente significativos ao coordenador ou ao supervisor do trabalho em tempo hábil para a adoção das medidas necessárias.        | X                 | X                     |            |         |
| Preencher de forma completa a matriz de achados, respondendo com suficiência às questões e subquestões de auditoria.   | X                 |                       |            |         |
| Redigir os achados de maneira a atender os atributos relacionados no capítulo 1 deste Roteiro (clareza, completude, concisão etc.).  | X                 |                       |            |         |
| Redigir os achados com os componentes relacionados no item 3.8 deste Roteiro (descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa, consequência e conclusão). | X                 |                       |            |         |
| Redigir os achados do relatório respeitando a coerência entre seus componentes, relacionados no item 3.8 deste Roteiro.  | X                 |                       |            |         |
| Identificar corretamente a causa, conforme orientações do Apêndice A deste Roteiro.  | X                 |                       |            |         |
| Redigir descrições sumárias que resumam adequadamente os respectivos achados.  | X                 |                       |            |         |
| Consolidar as matrizes de achados elaboradas pelos membros da equipe na matriz que será apresentada ao supervisor dos trabalhos.   |                   | X                     |            |         |
| Verificar se as matrizes preenchidas pelos membros da equipe estão completas e coerentes.  |                   | X                     |            |         |
| Dar tratamento aos achados críticos ou potencialmente significativos junto com a equipe de auditoria e, se for o caso, com as áreas competentes da UAIG.                       |                   |                       | X          |         |
| Avaliar se os achados constantes da matriz de achados consolidada respondem com suficiência às questões e subquestões de auditoria, de forma coerente e lógica.                |                   |                       | X          |         |
| Avaliar se os achados do relatório contêm os atributos relacionados no capítulo 1 deste Roteiro (clareza, completude, concisão etc.).  |                   |                       | X          | X       |
| Avaliar se os achados do relatório contêm os componentes relacionados no item 3.8 deste Roteiro (descrição sumária, parágrafo introdutório, critério, condição, causa,         |                   |                       | X          | X       |

**CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - CGE**

|   |   |   |   |   |
|---|---|---|---|---|
| consequência e conclusão).  |   |   |   |   |
| Avaliar se há coerência entre os componentes dos achados do relatório, relacionados no item 3.8.1 deste Roteiro.  |   |   | X | X |
| Avaliar se as causas dos achados foram identificadas corretamente (Apêndice A deste Roteiro).   |   |   | X | X |
| Avaliar se as descrições sumárias resumem adequadamente os respectivos achados do relatório.  |   |   | X | X |
| Redigir recomendações com as qualidades relacionadas no item 3.9 deste Roteiro (viabilidade, boa relação custo-benefício, monitoráveis etc.).                                     | X |   |   |   |
| Redigir recomendações capazes de eliminar ou de reduzir a(s) causa(s) e/ou o(s) efeito(s) dos problemas identificados, conforme orientações constantes do item 3.9 deste Roteiro. | X |   |   |   |
| Classificar as recomendações com base nas categorias relacionadas no item 3.9 deste Roteiro.  | X |   |   |   |
| Avaliar se as recomendações foram redigidas com as qualidades relacionadas no item 3.9 deste Roteiro (viabilidade, boa relação custo-benefício, monitoráveis etc.).               |   |   | X | X |
| Avaliar se as recomendações são capazes de eliminar ou de reduzir a(s) causa(s) e/ou efeito(s) identificado(s), conforme orientações constantes do item 3.9 deste Roteiro.        |   |   | X | X |
| Verificar se as recomendações foram classificadas corretamente, com base nas categorias relacionadas no item 3.9 deste Roteiro.   |   |   | X |   |
| Redigir o resumo ( <i>highlight</i> ), a introdução, a conclusão e os anexos do relatório de acordo com as orientações deste Roteiro.   | X | X |   |   |
| Quando for o caso, confirmar se as limitações/restrições que impactaram o trabalho foram relatadas pela equipe.   |   |   | X |   |
| Avaliar se os objetivos do trabalho foram alcançados.   |   |   | X |   |
| Avaliar se a introdução e a conclusão do relatório são completas e coerentes com os achados e as evidências.  |   |   | X | X |
| Avaliar se a manifestação da Unidade Auditada está registrada de acordo com as orientações contidas neste Roteiro.  |   |   | X | X |
| Avaliar se a análise da equipe de auditoria aborda os argumentos apresentados pelo gestor de forma adequada e suficiente.   |   |   | X | X |
| Avaliar se as opiniões emitidas pela equipe são relevantes.   |   |   | X |   |
| Avaliar se as questões de auditoria foram suficientemente respondidas.  |   |   |   | X |
| Avaliar se as conclusões alcançadas no relatório são coerentes com entendimentos de trabalhos revisados anteriormente na sua área de atuação.                                     |   |   |   | X |

Fonte: Portaria CGU nº 1.037/2019, de 07.03.2019.

## APÊNDICE F- FALHAS GRAMATICAIS COMUNS NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA

### Concordância e pontuação

É importante ficar atento para evitar falhas graves de concordância e de pontuação. Lembre-se de que é fundamental adequar o verbo ao sujeito, ainda que o sujeito venha após o verbo. Exemplo: Foi feita as avaliações. (incorreto) Foram feitas as avaliações. (correto)

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

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

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

### Orações sem sujeito

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

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

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

### Uso de verbos defectivos

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

### Homônimos e Parônimos

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