

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria operacional

Unidade

Relatório de auditoria

Aula 8

Relatório de auditoria

Aula 8. Relatório de Auditoria

Depois de coletados todos os dados necessários ao trabalho de auditoria, chega o momento de registrarmos nossas conclusões.

Como vamos fazer nosso registro?
Que documento vamos redigir?



Comentário do especialista

O documento a ser redigido será o relatório de auditoria, que é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (BRASIL, 2004).

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 8. RELATÓRIO DE AUDITORIA	2
1. RELATÓRIO DE AUDITORIA	3
SÍNTESE	26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

Nesta aula vamos apresentar informações sobre como elaborar o relatório de auditoria de acordo com os padrões vigentes no TCU.

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

- reconhecer padrões de elaboração de relatórios de auditoria operacional que favoreçam a clara transmissão dos achados para diferentes atores interessados.

Pronto para começar? Então, vamos!

1. Relatório de auditoria

Vamos iniciar nossa aula com a seguinte situação:

Suponha que estamos avaliando um programa federal de transferência de renda para famílias pobres, o bolsa família.

Acabamos de chegar das visitas aos municípios, onde coletamos dados para nossa auditoria e já elaboramos a matriz de achados. Pois bem, está na hora de elaborar o **relatório** por meio do qual comunicaremos nossas conclusões.

Após completar a matriz de achados, a equipe já tem todos os elementos necessários para elaborar os capítulos principais do relatório, isto é, a equipe já chegou a um consenso sobre quais são os achados, suas causas e seus efeitos, já analisou os dados, quantificou (se viável) os possíveis benefícios da implementação das recomendações e os efeitos danosos da persistência da condição, identificou boas práticas, formulou recomendações.

Agora precisamos alinhar esses elementos em um relatório de auditoria que seja útil para os atores interessados. Aliás, para que os relatórios sejam úteis e acessíveis, é importante que sejam levados em consideração os pontos de vista dos leitores.

Resumindo, a elaboração do relatório deve seguir as seguintes orientações gerais:

- a) basear-se na matriz de achados;
- b) considerar o ponto de vista do leitor;
- c) ser conduzida como processo contínuo.



Para saber mais...

Padrão de relatório de auditoria

Ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada; seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de idéias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser independente, objetivo, justo e construtivo (ISSAI 400/7, 2001). Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final (ISSAI 3000/3.1, 2004).

Saiba mais...

A elaboração do relatório deve ser vista como um processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria. Questões como o benefício potencial da auditoria, possíveis recomendações e determinações, bem como a argumentação convincente sobre as conclusões devem ser consideradas ao longo da auditoria. O estabelecimento de prazos para a entrega de trechos intermediários pode aumentar a probabilidade de o relatório ficar pronto tempestivamente (ISSAI 3000/3.1, 2004).

À medida que o trabalho progride, o relatório preliminar de auditoria toma forma. Ao longo da auditoria, a análise de dados e informações envolve ponderar argumentos e afirmações, consultar especialistas, fazer comparações e análises.

Notas e observações são organizadas de forma estruturada (na matriz de achados) e, à medida que discussões internas e externas progridem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito, detalhes são conferidos e conclusões discutidas.

Com base em textos intermediários de discussão, os principais problemas e conclusões podem ser debatidos, fatos confirmados com os auditados e as propostas desenvolvidas (ISSAI 3000/4.5 e 5.1, 2004).

Quem são os leitores?

Os leitores são os protagonistas da responsabilização por desempenho, isto é, os parlamentares, a imprensa, a sociedade civil organizada e o público em geral. São leitores também os gestores, pois a eles são dirigidas as deliberações com vistas à melhoria do desempenho.

Como escrever um relatório com tal variedade de leitores?

É fundamental que o leigo interessado entenda a mensagem que se quer transmitir, por isso o relatório deve conter qualidades básicas que vão torná-lo claro, objetivo, conciso.

Que estilo deve ser usado?

Os relatórios de auditoria têm como um de seus objetivos levar ao conhecimento de terceiros os achados de auditoria. De nada adianta realizar um excelente trabalho de planejamento ou de execução das auditorias, se os relatórios não transmitirem essa excelência. Portanto, o texto deve ser claro e convincente, além de destacar os pontos-chave do trabalho realizado.

Nesse contexto, os auditores devem ter em mente que a maior parte dos atores sociais com interesse na auditoria é leiga na terminologia característica desse tipo de trabalho.

Assim, não há necessidade de se referir a um “achado” ou a uma “questão de auditoria”. O relatório trata de questões, problemas, temas, que são termos de uso correto e comum.

A redação do relatório normalmente é compartilhada por vários integrantes da equipe de auditoria. É natural que cada colaborador tenha um estilo próprio de redigir. Por isso, torna-se necessário que todos os membros da equipe discutam previamente a estrutura e a forma de apresentação das informações. Depois de redigidas as diversas partes do texto, caberá ao coordenador da equipe efetuar a revisão geral das diversas contribuições e inculcar ao trabalho uma unidade de forma e estilo.

Vamos examinar algumas recomendações para a redação do relatório.

Recomendações para a redação do relatório

- defina termos técnicos;
- defina o significado das siglas na lista correspondente e use o nome por extenso na primeira vez em que aparecem no texto;
- apresente fatos de forma precisa;
- apresente evidências e articule argumentos de forma lógica;
- use frases curtas, evitando períodos longos que se estendam por diversas linhas;
- crie **coesão textual** por meio do sequenciamento lógico das ideias e do uso de conectivos adequados;
- observe o **paralelismo** na construção de frases e na enumeração de assuntos em itens ou alíneas;
- use a ordem direta (sujeito, verbo, objeto e complementos), evitando orações intercaladas, parêntesis e travessões;
- use o verbo na 3ª pessoa do singular (não usar a “equipe de auditoria”);
- complemente o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas;
- evite abreviaturas;
- evite o uso de sinônimos para designar a mesma coisa. Diferentemente de um texto literário, no relatório devem-se usar os mesmos termos do início ao fim;
- evite termos eruditos e expressões em outros idiomas;
- produza um texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões.

Importante!

Deve-se mencionar o número do parágrafo, figura ou tabela quando se fizer referência a outra parte do mesmo documento.

A citação da página ou o uso de expressões como “a seguir” ou “anterior” para referir-se a tabelas e figuras pode ensejar confusão com a numeração das folhas do processo, bem como prejudicar o trabalho posterior de editoração do texto para eventual publicação; logo, não devem ser empregadas.

Na redação dos relatórios, a sequência das palavras deve ser organizada de forma a tornar a frase mais clara, com o mínimo necessário de palavras e sem utilizar chavões ou clichês, que empobrecem a linguagem.



Para saber mais...

A **coesão textual** consiste no encadeamento das ideias por meio de elementos de ligação entre um parágrafo e outro, de uma oração a outra. Esses termos devem ser adequados às ideias que se quer transmitir para que seja mantida a coerência.

Paralelismo é a coordenação adequada de palavras e orações. Um exemplo de falta de paralelismo: É necessário redigir o relatório com urgência e que seja encaminhado imediatamente à Gerência. Houve a coordenação de uma oração reduzida com uma oração desenvolvida. O período deve ser construído assim: É necessário redigir o relatório com urgência e encaminhá-lo imediatamente à Gerência. Quando for necessário relacionar uma série de assuntos em itens ou alíneas, deve-se observar o paralelismo, ou seja, iniciar cada componente por palavras da mesma classe gramatical. Por exemplo: ao se iniciar um item com um verbo, iniciar os demais também por um verbo, no mesmo tempo verbal; ao se iniciar com um substantivo acompanhado de artigo, os demais itens devem seguir a mesma estrutura.

Examine a frase: “o órgão encontra-se, no momento, passando por um processo amplo de redefinição de seus indicadores de desempenho”.



Reescreva-a usando o menor número de palavras sem alterar o sentido.

Comentário do especialista

A frase poderia ser reescrita assim: **o órgão está redefinindo seus indicadores de desempenho.**

As frases devem ser curtas. O sentido global de frases muito longas, normalmente, fica obscurecido.

Agora, observe os dois textos:

Texto 1

Levar em consideração o ponto de vista do leitor não significa que ilustrações devam ser incluídas apenas para agradá-lo, pois, de modo geral, leitores especializados serão bastante críticos se confrontados com gráficos ou tabelas aparentemente irrelevantes, já que a inclusão de uma ilustração em um relatório gera, naturalmente, uma expectativa de que a informação retratada ou sintetizada é importante e merecedora de ser realçada.

Texto 2

Levar em consideração o ponto de vista do leitor não significa que ilustrações devam ser incluídas apenas para agradá-lo. De modo geral, leitores especializados serão bastante críticos se confrontados com gráficos ou tabelas aparentemente irrelevantes. A inclusão de uma ilustração em um relatório gera, naturalmente, uma expectativa de que a informação retratada ou sintetizada é importante e merecedora de ser realçada.

Qual a diferença existe entre os textos?



Comentário do especialista

Você certamente deve ter notado que, no texto 1, as ideias foram apresentadas em um só período. Como havia muitas ideias inter-relacionadas, foram usados conectivos e elementos coesivos, o que tornou o período longo.

O texto 2 está estruturado em três períodos:

1º - Levar em consideração o ponto de vista do leitor não significa que ilustrações devam ser incluídas apenas para agradá-lo.

2º - De modo geral, leitores especializados serão bastante críticos se confrontados com gráficos ou tabelas aparentemente irrelevantes.

3º - A inclusão de uma ilustração em um relatório gera, naturalmente, uma expectativa de que a informação retratada ou sintetizada é importante e merecedora de ser realçada.

Veja que as ideias são apresentadas de forma mais clara, e a leitura se torna mais leve.

Para que o texto do relatório atenda aos objetivos propostos e possa agradar ao leitor, torna-se fundamental que ele possua alguns requisitos indispensáveis:

Compleitude	Apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos temas e situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório (ISSAI 3000/5.2, 2004). As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser verificáveis, bem como expressas de forma clara e completa (ISSAI 3000/5.2, 2004).
Clareza	Produzir textos de fácil compreensão para o leitor informado. Releia as recomendações para a redação do relatório apresentadas anteriormente.
Convicção	Apresentar achados de forma persuasiva, articulando as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados. A informação apresentada deve ser suficiente para convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas (ISSAI 3000/5.2, 2004). Não utilizar expressões que denotem insegurança, como "S.M.J." ou "parece que".

Concisão Produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões (ISSAI 3000/5.2, 2004). Por concisão, deve-se dar preferência a citações indiretas no lugar de longas transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. Como padrão indicativo, a parte textual dos relatórios de auditoria operacional, exceto proposta de encaminhamento, não deve exceder 50 páginas.

A análise de temas muito complexos pode requerer relatórios mais longos, mas relatórios completos e também concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos por público maior (ISSAI 3000/5.2, 2004).

Exatidão	Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. Exatidão é indispensável para assegurar ao leitor que o relatório é crível e confiável. Imprecisões podem prejudicar a imagem do órgão de controle.
-----------------	---

Relevância Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração. Não discorrer sobre ocorrências que não resultem em conclusões.

Tempestividade	Cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade.
-----------------------	---

Objetividade Ir direto ao assunto. Produzir texto imparcial, equilibrado e neutro. (ISSAI 3000/5.3, 2004). Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da idéia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo que não dificultem o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico.

Alguns dos aspectos da objetividade na condução da auditoria, que refletirão no relatório são os seguintes:

- a estratégia metodológica definida para a auditoria deve assegurar que a seleção dos fatos investigados e apresentados no relatório não seja viesada (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- os achados e o relatório devem estar baseados nas evidências obtidas;
- os fatos devem ser registrados de acordo com a sua relevância para o escopo da auditoria. Fatos relevantes não devem ser excluídos, nem pequenas falhas devem ser exageradas (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- as explicações gerenciais sempre deverão ser solicitadas e criticamente avaliadas (ISSAI 3000/5.3, 2004); as fatos devem ser apresentados separadamente das opiniões (ISSAI 3000/5.3, 2004);

- a linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua, de forma a evitar atitude defensiva e oposição (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- o relatório de auditoria deve apontar tanto achados negativos quanto fatos positivos. Apesar de o relatório ser focado em falhas e desempenho insuficiente, a apresentação de evidências de forma não viesada contribui para aumentar sua credibilidade (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- a apresentação de fragilidades e achados críticos deve ocorrer de modo que induza a correção, bem como aperfeiçoe sistemas e diretrizes internas (ISSAI 400/24, 2001);
- o relatório deve ser redigido de forma a denotar impessoalidade.

Como os dados devem ser apresentados?

Cada instituição tem suas próprias regras.

O documento técnico “Técnicas de Apresentação de Dados” produzido pela Secretaria Adjunta de Fiscalização (Adfis) do TCU, em 2001, oferece importantes recomendações e deve ser consultado para dirimir dúvidas relacionadas à forma de apresentação dos dados por meio de caixas-de-texto, diagramas, fotografias, gráficos, mapas e tabelas. As principais recomendações a serem seguidas ao se fazer uso desses elementos é que haja **identificação sequencial** (figura “n”, tabela “n”), título e nota explicativa, com, inclusão obrigatória da fonte.

É importante frisar que, ao se planejar a estrutura do texto, deve-se prever a sequência das ilustrações, de forma que possam demonstrar as principais evidências e conclusões que a equipe de auditoria deseja apontar (BRASIL, 2001, p. 10).

Uma das melhores maneiras de se transmitir dados é o uso de gráficos, que podem ser de vários tipos. A escolha do modelo apropriado deve ser cuidadosa e depende dos dados que se pretende demonstrar (BRASIL, 2001, p. 25). Nos gráficos, deve ficar claramente expresso o que representam as linhas, barras, colunas ou “fatias”, mediante rótulos e legendas. É importante ainda que se faça indicação das unidades de medida em uso (BRASIL, 2001, p. 28). Quando forem necessárias, devem ser incluídas notas explicativas.

Os diagramas também são muito utilizados nos relatórios de auditoria. Os mais comuns são os fluxogramas e os organogramas. Os seguintes cuidados são essenciais para se obter um bom resultado: uso de formatos padronizados, que retratem diferenças entre os elementos representados, uso de caixas do mesmo tamanho para indicar elementos similares, alinhamento dos objetos em fileiras e colunas, e economia no uso de retas de ligação, sem linhas diagonais e sem mudanças de direção.

Frequentemente, é útil mencionar no relatório as regiões onde se passam os fatos relatados. Para tanto, faz-se uso de mapas, que podem ser de dois tipos: geográficos ou de dados. Os mapas geográficos mostram regiões, áreas, fronteiras ou locais visitados. Ao utilizar esses mapas, é importante respeitar os direitos autorais do seu criador. Os mapas de



Para saber mais...

Consulte: Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de Entrevista para Auditorias. Brasília: TCU, 2010, na biblioteca do curso.

Identificação sequencial: quando se utilizar o aplicativo *Microsoft Word*, figuras, tabelas e equações devem ser incluídas por meio da opção Inserir, Legenda. Com isso, torna-se automática sua inclusão na lista de figuras. Da mesma forma, as referências podem ser feitas por meio da opção “Inserir, Referência cruzada”. Isso fará com que qualquer mudança na numeração das figuras do texto também sejam feitas automaticamente nas referências.

Lembre-se de fixar as numerações automáticas e referências cruzadas no relatório final. Isso pode ser feito por meio do uso de macro adequada, disponível no Portal do TCU em: controle externo > instrução e relatório > orientações gerais > macro de fixação da numeração.

dados combinam gráficos com mapas. Como exemplo, pode-se fazer a sobreposição de gráfico de barras a um mapa, e cada barra é colocada sobre a representação de determinada região (BRASIL, 2001, p. 40/42).

As fotografias, normalmente integrantes das capas dos relatórios, também podem ser inseridas ao longo do texto, desde que sirvam para explicar o tópico examinado. Ao se fazer uso de fotografias, devem-se evitar aquelas que possam transmitir mensagens não intencionais, inapropriadas, ofensivas a determinados grupos, melancólicas, agressivas, ou excessivamente glamorosas, como as que são especialmente criadas para promover órgãos ou programas. É importante que a fotografia seja acompanhada de nota explicativa ou caixa de texto que explique o seu conteúdo (BRASIL, 2001, p. 42-44).

Para se transmitir uma ideia mais completa dos assuntos tratados, pode-se usar caixas de texto, que são apropriadas para descrever mais detidamente aspectos específicos. Consulte o documento técnico de apresentação de dados na biblioteca do curso.

Como devem ser feitas as citações e as referências?

Nas auditorias operacionais, as equipes precisam buscar grande quantidade de informações sobre o assunto abordado. O necessário aprofundamento nos diversos temas envolvidos tornam obrigatórias as pesquisas bibliográficas, a leitura de periódicos e de trabalhos acadêmicos. Ao se utilizar essas informações nos relatórios, é importante observar a proteção da propriedade intelectual dos autores.

A legislação brasileira permite a utilização não autorizada de obras para fins de estudo, crítica ou polêmica, bem como para produzir prova administrativa, sem finalidades lucrativas, desde que seja observado o direito de citação (Lei nº 9610/1998, art. 46).

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), em sua norma NBR 6023/2000, determina como uma informação colhida de outra fonte deve ser citada.

Quais são os componentes do relatório de auditoria?

O relatório, em sua essência, é a comunicação sobre os achados de auditoria, a emissão de uma opinião qualificada sobre o objeto da auditoria e a articulação de argumentos a favor da adoção de certas medidas com vistas a melhorar o seu desempenho. Podemos dizer que o relatório é o principal produto da auditoria.

Esses achados e argumentos serão desenvolvidos nos capítulos principais do relatório. Daí a importância da discussão da matriz de achados entre a equipe, bem como com os gestores e demais atores relevantes, antes de se iniciar a redação do texto.

Comentário do especialista

Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final (ISSAI 3000/3.1, 2004). Por um lado, de nada adianta realizar um excelente trabalho de planejamento ou de execução da auditoria, se o relatório não for capaz de comunicar sua mensagem de forma efetiva. Por outro, não é possível elaborar um relatório de qualidade se o projeto de auditoria não for consistente ou se as evidências coletadas não forem robustas.

Relatórios completos e ampla distribuição de todos os relatórios são chave para a credibilidade da função de auditoria. Se possível, cada auditoria operacional deve ser publicada em um relatório separado (ISSAI 3000/5.4, 2004).

1.1. Elementos pré-textuais, pós-textuais e texto do relatório

O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais.

1.1.1. Os elementos pré-textuais são:

- folha de rosto;
- resumo;
- lista de siglas;
- lista de figuras;
- lista de tabelas;
- sumário.

Vamos explorar cada elemento pré-textual:

a) Folha de rosto

A folha de rosto dos relatórios de tramitação interna no TCU contém os elementos necessários para identificação do relatório, entre os quais: nome do ministro relator, objeto da auditoria e sua vinculação ministerial e no TCU, número dos autos do processo, objetivo da auditoria, período abrangido pela auditoria, período de realização do planejamento, execução e relatório, além dos nomes dos integrantes da equipe de auditoria e dos responsáveis do objeto auditado.

Veja, a seguir, um exemplo de folha de rosto.

Exemplo de folha de rosto

Relatório de auditoria operacional na Secretaria Nacional de Defesa Civil

TC n.º 008.556/2009-3

Fiscalis n.º: 566/2009

Ministro Relator: Benjamin Zymler

Modalidade: Auditoria operacional

Ato originário: Solicitação do Congresso Nacional, aprovada pelo Acórdão n.º 1257/2009 - Plenário

Objetivo: Realizar auditoria de natureza operacional na Secretaria Nacional de Defesa Civil (Sedec), com o objetivo de avaliar a eficiência, eficácia e efetividade de suas ações.

Atos de designação: Portarias de Fiscalização n.º 1098, de 28/07/2009; n.º 1307, de 1/9/2009 e n.º 1729 de 23 de novembro de 2009.

Período de realização da auditoria: planejamento de 28/7/2009 a 28/8/2009; execução de 2/9/2009 a 3/11/2008 e relatório de 3/11/2009 a 1/12/2009.

Composição da equipe nas fases de planejamento, execução e relatório:

Auditor	Matrícula	Lotação
Auditor 1	xxx-x	Seaud
Auditor 2	xxx-x	SecexDefesa
Auditor 3 (coordenador)	xxx-x	Seaud
Auditor 4	xxx-x	Seaud
Auditor 5 (supervisor)	xxx-x	Seaud
Auditor 6	xxx-x	Seaud

Unidade: Secretaria Nacional de Defesa Civil - Sedec

Vinculação ministerial: Ministério da Integração Nacional

Vinculação no TCU: SecexDefesa

Responsáveis: Nome, Título-Unidade-Órgão desde xx/xx/xxxx;

Nome, Título-Unidade-Órgão desde xx/xx/xxxx;

b) Resumo

A finalidade do resumo é dar ao leitor uma visão concisa do tema, dos problemas identificados, das recomendações pertinentes e dos principais achados. É um texto voltado para a divulgação.

O resumo deverá fornecer elementos capazes de permitir ao leitor interno e externo decidir sobre a conveniência e a necessidade de se consultar o relatório. Portanto, o resumo deverá conter uma breve descrição dos elementos-chave do relatório, quais sejam: problema, objetivo e escopo da auditoria, metodologia aplicada, limitações, principais resultados/constatações, principais recomendações e benefícios esperados. O resumo não deve apresentar ideias secundárias, exemplos, ilustrações, símbolos, abreviaturas, fórmulas, diagramas e notas de rodapé.

Os resumos normalmente servem de base à elaboração de documentos de divulgação dos trabalhos, após apreciação da matéria pelo Tribunal.

Os parágrafos do resumo devem ser numerados de 1 a “n”. Essa numeração não se relaciona com a dos parágrafos do texto. Além disso, o resumo, que não se divide em subtítulos, deve conter cerca de 500 palavras (uma página e 1/3) e, mesmo que se trate de temas complexos, deverá limitar-se a duas páginas.

Veja as orientações sobre a elaboração de cada parte do resumo com um exemplo:

Como fazer?

Para a elaboração do resumo, deve ser feita, inicialmente, a leitura completa do relatório, a fim de se obter a compreensão global do texto. Em seguida, devem-se identificar as partes do relatório que serão abordadas no resumo. É importante verificar a progressão temática e desenvolver a redação em períodos completos, de forma impessoal, e o texto deve ser estruturado em parágrafos. As estimativas e inferências devem vir acompanhadas de informação sobre seu grau de precisão.

As ideias secundárias, os pormenores e os exemplos devem ser excluídos. Deve ser evitado o emprego de frases na forma negativa, símbolos e abreviaturas que não sejam de uso corrente, de fórmulas, diagramas e equações que não sejam imprescindíveis para a compreensão da ideia. Não se utilizam ilustrações no resumo que faz parte do relatório, embora estas sejam recomendáveis em textos para divulgação externa.

A extensão de cada item do resumo depende do tratamento que cada um recebeu na auditoria. Por exemplo, uma técnica nova deve ser ressaltada no item de metodologia; a expectativa de obtenção de economia significativa ou de melhoria relevante na qualidade dos serviços, em decorrência da implementação das recomendações, pode ser destacada no item benefícios esperados.

No caso do resumo dos relatórios de auditoria operacional, quando se tratar de temas complexos, o resumo poderá ter, no máximo, 2 páginas.

A seguir, apresenta-se como modelo o resumo da auditoria operacional realizada no Programa Nacional de Imunizações - PNI (TC 10.823/1999-9).

Introdução

A equipe de auditoria deve fazer uma descrição do objeto auditado que permita ao leitor compreender sua relevância e suas principais características.

Exemplo

O Programa Nacional de Imunizações – PNI foi criado em 1973 e institucionalizado em 1975. Tem por objetivo contribuir para o controle, a eliminação e/ou a erradicação das doenças imunopreveníveis, por meio de duas estratégias básicas: vacinação de rotina e campanhas anuais, de maneira descentralizada e hierarquizada.

Problema de auditoria

É a descrição da situação ou contexto que motivou a realização do trabalho de auditoria. Geralmente está relacionado a indícios de baixo desempenho do objeto auditado.

Exemplo

Uma das metas operacionais do PNI é vacinar 100% das crianças que nascem a cada ano contra as doenças incluídas no chamado esquema básico de vacinação.

Para atingir tal meta, o Programa procura manter alta cobertura vacinal da população-alvo, com índices homogêneos nos municípios brasileiros, de modo a bloquear a suscetibilidade da transmissão dessas doenças.

A estratégia do programa para o alcance da meta é a vacinação de rotina, que tem como grupo prioritário os menores de um ano. Detectou-se que a meta não vem sendo atingida em muitos municípios e que um dos principais problemas de desempenho do PNI é a heterogeneidade dos índices de cobertura vacinal, quando se comparam estados e municípios do País.

Objetivos e escopo da auditoria

Os objetivos da auditoria, explicitados pelo problema e pelas questões de auditoria, devem ser enunciados claramente, para que se possa avaliar os resultados alcançados pelo trabalho.

Ao descrever os objetivos e o escopo da auditoria, a equipe define os limites do trabalho desenvolvido e especifica os temas, as instituições, os sistemas ou os aspectos que foram auditados. Sempre que a equipe julgar conveniente, para evitar ambigüidades, devem ser mencionados os aspectos específicos que não foram abordados pela auditoria.

Ao informar o escopo da auditoria, a equipe deve mencionar a abrangência do trabalho, especificando, quando for o caso, a relação entre o universo e as unidades efetivamente auditadas. Também devem ser identificadas as organizações, os locais visitados e o período abrangido pela auditoria.

Exemplo

Esta auditoria tem como principal objetivo contribuir para o aumento dos índices de cobertura vacinal no País, identificando as causas de heterogeneidade destes índices entre estados e municípios. Para tanto, foram avaliados os procedimentos operacionais, as redes de distribuição, os treinamentos realizados, a estrutura e funcionamento das redes de frio, a situação quanto a recursos humanos e as estratégias de supervisão adotadas pelas três esferas de governo. Para o estudo, foram consideradas crianças menores de um ano e as vacinas BCG (tuberculose), VSPO (sarampo), OPV (poliomielite) e DTP (difteria, tétano e coqueluche).

Visitaram-se o Distrito Federal, os estados de Alagoas, Ceará, Mato Grosso do Sul, Pará, Rio de Janeiro e os seguintes municípios: Cajueiro, Maceió, Porto de Pedras e Santana do Mundaú (AL); Quixeré e Russas (CE); Bandeirantes, Campo Grande, Corumbá, Jaraguari e Ladário (MS); Belém, Castanhal, Santa Isabel do Pará e São Miguel do Guamá (PA); Areal e Rio de Janeiro (RJ).

Utilizaram-se como critério de escolha dos estados e municípios visitados os melhores e os piores desempenhos quanto à cobertura vacinal, a partir de avaliações realizadas pelas coordenações nacional e estaduais do PNI, respectivamente. Os dados analisados referem-se ao exercício de 1998.

Método

A equipe deve informar as estratégias metodológicas e as técnicas de coleta e análise de dados empregados, descrevendo o modo como foram utilizados.

Tratando-se de auditoria operacional, é fundamental indicar os procedimentos adotados para estabelecer os critérios de auditoria, os métodos empregados na coleta de evidências e na definição de achados e recomendações.

Sempre que forem utilizados métodos estatísticos ou outras abordagens quantitativas de análise de dados, estes métodos devem ser mencionados. Da mesma forma, se os achados e as conclusões se basearem no exame de uma amostra, a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar sua escolha.

Exemplo

O método escolhido para o trabalho foi o estudo de caso. Para sua execução, realizou-se visita ao Distrito Federal e ao Rio de Janeiro, com o objetivo de conhecer a sistemática nacional de abastecimento e distribuição de imunobiológicos e ajustar os procedimentos de auditoria utilizados nos estados selecionados.

Durante as visitas, foram feitas entrevistas com aproximadamente 160 pessoas, inclusive secretários estaduais e municipais de Saúde, presidentes de conselhos de secretários municipais de Saúde, coordenadoras estaduais e municipais do PNI, coordenadores regionais de Saúde, participantes das Comissões Intergestores Biparte, responsáveis por salas de vacina e vacinadores.

Limitações

Devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho de auditoria associadas à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

Exemplo

Considerando que a execução do Programa Nacional de Imunizações compete concorrentemente aos três níveis de governo e reflete situação diferenciada em cada localidade, uma das limitações presentes neste trabalho foi a impossibilidade de o Programa ser avaliado em todas as unidades da federação.

Entretanto para o desenvolvimento da metodologia proposta (estudo de caso), a quantidade de estados e municípios visitados foi suficiente para que a equipe avaliasse o funcionamento do Programa nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, foi possível a obtenção de informações sobre as boas práticas do Programa e as situações em que há possibilidade de melhoria de desempenho.

Outra questão a ser considerada é a incompatibilidade entre os dados populacionais do IBGE, utilizados pelo Ministério da Saúde para definição das metas do PNI, e a população real de alguns municípios, fator que pode distorcer a análise dos dados de cobertura vacinal.

Também constituiu limitação o fato de que a implementação das medidas necessárias à melhoria do desempenho do PNI depende, em larga escala, da formulação e da execução de diretrizes e políticas na área da saúde, por estados e municípios, no âmbito de sua competência legal.

Principais constatações

A equipe deve indicar os principais achados que sustentam a proposta de encaminhamento.

Exemplo

Quanto aos principais problemas encontrados, podem ser citados: a ausência de vacinação de rotina nas áreas rurais; a deficiência de recursos humanos, especialmente nas áreas rurais; a falta de supervisão e de treinamento; a alta rotatividade de pessoas treinadas. Entre os aspectos positivos identificados pela equipe, estão: a quantidade suficiente de vacinas e insumos; a melhoria de resultados quando há boa integração entre o PNI, o Programa de Agentes Comunitários de Saúde e o Programa de Saúde da Família

Principais recomendações

Com base nos achados, a equipe deve informar as principais recomendações.

Exemplo

Considerando essas constatações e a fim de contribuir para melhorar a efetividade do PNI, o Tribunal fez estas recomendações, entre outras: a realização de ações que possibilitem a divulgação e o estímulo à vacinação de rotina nos estados e municípios; a elaboração de normas para o controle do transporte e da distribuição de imunobiológicos; o desenvolvimento de indicadores de desempenho que permitam monitorar e avaliar o PNI; a manutenção dos equipamentos de rede de frio, de forma preventiva e corretiva, evitando panes no sistema de refrigeração que podem levar a significativas perdas de imunobiológicos; a elaboração de plano anual de supervisão aos municípios; a intensificação das ações de parceria com o Ministério da Educação.

Possíveis benefícios esperados

A equipe deve informar, quando possível, os possíveis benefícios esperados como consequência do cumprimento das recomendações propostas.

Exemplo

Os principais benefícios esperados com a implementação das recomendações são contribuir para que se atinjam os seguintes resultados: a manutenção da erradicação da poliomielite, para a erradicação do sarampo e controle das formas graves de tuberculose, difteria, tétano e coqueluche; para o nivelamento da cobertura vacinal de estados e municípios, de modo que todos atinjam a meta ótima; para a diminuição das perdas de imunobiológicos; para a disseminação, entre estados e municípios, de boas práticas na área de imunização.

c) Lista de siglas

A lista de siglas reúne as principais siglas citadas no texto e suas respectivas significações para facilitar a compreensão.

d) Lista de figuras

Destina-se a relacionar as ilustrações (gráficos, fotos, mapas e outros) existentes no texto, na ordem em que são apresentadas, com seu nome e indicação da respectiva página. Quando se utilizar o aplicativo *Microsoft Word 2007*, deve-se usar a opção “Referências, Legendas, Inserir índice de Ilustrações”.

Ainda nessa opção, deve-se selecionar “Do modelo” como formato e “Figura” como o nome da legenda. A lista de figuras é composta a partir das legendas inseridas mediante a seleção do título da ilustração e acionamento das opções “Referências, Inserir Legenda”. Na caixa diálogo “Legenda”, é necessário selecionar no campo “Rótulo” a opção “Figura”.

e) Lista de tabelas

A lista de tabelas deve ser elaborada de acordo com a ordem apresentada no texto, com cada item designado por seu nome específico, acompanhado do respectivo número de página. Quando se utilizar o aplicativo *Microsoft Word*, deve-se usar a opção “Inserir, Índice, Índice de figuras, Formal”. Ainda nessa opção, deve-se selecionar “tabela” como o nome da legenda. A lista de tabelas é composta a partir das legendas inseridas mediante a seleção da tabela e o acionamento do comando “inserir, legenda”. Na caixa diálogo “legenda”, é necessário selecionar no campo “nome” a opção “tabela”.

f) Sumário

Consiste na enumeração das seções do relatório, a partir da introdução até o último elemento pós-textual do relatório, com indicação da página inicial de cada capítulo. Quando se utilizar o aplicativo Microsoft Word, deve-se usar a opção “Inserir, Índice, Índice analítico, Formal”.

1.1.2. Os elementos pós-textuais são:

- apêndices;
- anexos;
- referências;
- glossário.

Vamos explorar cada elemento pós-textual:

a) Apêndices

Os apêndices são informações adicionais produzidas pela equipe de auditoria, destacadas do texto para evitar a descontinuidade da sua sequência lógica. São identificados por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelos respectivos títulos.

b) Anexos

Os anexos constituem-se de informações adicionais não produzidas pela equipe, que colaboram para esclarecer e confirmar as ideias expressas no texto. São identificados por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelos respectivos títulos.

Não devem ser incluídos no relatório documentos do programa auditado, publicações de outras fontes, pedidos de informação ou respostas a pedidos de informação nem transcrições de entrevistas.

c) Referências

As referências são a listagem das fontes bibliográficas utilizadas na produção do texto. Devem ser apresentadas conforme a norma NBR 6023, da ABNT.

d) Glossário

O glossário deve ser incluído no relatório sempre que o texto trazer palavras cujo significado é pouco conhecido, de uso regional, ou desconhecido fora de determinada especialidade técnica, ou científica.

1.1.3. O texto compõe-se de:

- introdução;
- visão geral;
- capítulos principais;
- análise dos comentários do gestor;
- conclusão;
- proposta de encaminhamento.

Vamos explorar cada parte do texto:

a) Introdução

A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria. Compõe-se dos seguintes elementos:

Identificação do objeto de auditoria	constitui-se na descrição simplificada do programa ou órgão auditado; mais detalhes são apresentados na visão geral.
Antecedentes	compreendem as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto.
Objetivos e escopo da auditoria	em que devem ser claramente enunciados os objetivos da auditoria e os limites do trabalho, com a especificação dos sistemas ou aspectos que foram auditados e com a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita.
Critérios	componente que deve conter padrões gerais utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria; pode incluir o arcabouço conceitual básico, em auditorias mais complexas, bem como a fonte dos padrões de desempenho utilizados; critérios específicos aplicáveis às questões de auditoria podem ser descritos no capítulo correspondente.
Método	compreende a estratégia metodológica e as técnicas empregadas na coleta e na análise dos dados. O método deve ser exposto resumidamente; registram-se detalhes em apêndice. Nesse subtítulo, devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho de auditoria associadas ao método usado para investigar as questões de auditoria, as limitações associadas à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

Processos conexos onde se analisam relações com processos acerca de objetos que se referem a auditoria.

Forma de organização do relatório	descrição breve dos temas tratados nos capítulos do relatório, que ressalta a ligação lógica entre eles
Declaração de conformidade com as normas de auditoria aplicáveis	referência às normas nacionais e/ou internacionais de auditoria que foram observadas na elaboração do relatório (NAT/128, 2011).

b) Visão geral

Na visão geral, descrevem-se as características do objeto de auditoria que são necessárias para a compreensão do relatório, fazendo-se as correlações com os objetivos da auditoria, quando for o caso. Os textos analíticos resultantes da aplicação das técnicas de diagnóstico são importantes para subsidiar a redação dessa seção.

Alguns dos elementos da visão geral podem ser: objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.

As informações que comporão a visão geral dependem dos objetivos da auditoria. Além disso, por concisão, é possível apresentar informações específicas nos capítulos principais, sem repeti-los na visão geral. Da mesma forma, é possível registrar em apêndice dados históricos ou outras informações de contextualização não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria.

É importante que fique clara a relação entre o objeto da auditoria, seus efeitos finais e impactos desejados. Essa relação nem sempre é óbvia para quem não está envolvido com o assunto.

c) Capítulos principais

Os capítulos principais compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria.

Os capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante.

O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no projeto de auditoria.

Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais de inserem.

A estrutura proposta para os capítulos principais pretende abranger casos gerais e mais frequentes:

Título do capítulo principal

- Objetivo do capítulo
- Contextualização específica para o capítulo
- Descrição do conteúdo do capítulo

Subtítulo

- Parágrafo inicial de impacto, com descrição concisa do achado
- Critério
- Análise das evidências
- Causas
- Efeitos e riscos decorrentes da manutenção da situação encontrada
- Boas práticas
- Conclusão
- Propostas
- Benefícios esperados

Os capítulos devem ser divididos em subtítulos, por achado de auditoria, ordenados em grau decrescente de importância. Portanto, cada subtítulo do capítulo corresponde a um achado de auditoria.

Cada capítulo deve ter um parágrafo introdutório, com breve descrição dos assuntos que serão desenvolvidos nos subtítulos seguintes.

Estrutura sugerida para os subtítulos:

- a) parágrafo inicial de impacto, com descrição sucinta do achado, o que inclui mencionar critério, condição, causa e efeito;
- b) descrição mais detalhada do achado, com argumentos sobre a fonte do critério, apresentação de evidências que sustentem as afirmações sobre a condição, descrição de métodos e técnicas que permitiram identificar as causas;
- c) análise dos efeitos e riscos envolvidos com a manutenção das condições encontradas;
- d) descrição de boas práticas;
- e) prenúncio de recomendações e estimação de benefícios, caso essas sejam implementadas.

Ao terminar de relatar os achados referentes às questões de auditoria, pode ser necessário registrar, em capítulo adicional, outros achados de auditoria, não relacionados com o planejamento, mas referentes ao objeto de auditoria. Essa providência somente deve ser adotada caso não prejudique a unidade e a coerência do relatório. De outro modo, pode ser examinada a possibilidade de se representar sobre o assunto.

d) Capítulo de análise dos comentários do gestor

O auditado sempre deve ter oportunidade de examinar o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público (ISSAI 3000/4.5, 2004).

A versão preliminar do relatório de auditoria deve ser encaminhada aos gestores dos órgãos ou programas auditados, com a solicitação de que agreguem comentários que julguem adequados. Os gestores devem ser esclarecidos sobre o caráter sigiloso dessa versão, e a cópia impressa do relatório a ser enviada deve conter marca d'água na diagonal de todas as suas páginas com a expressão SIGILOSO. A análise desses comentários deve ser registrada no capítulo "Análise dos comentários dos gestores".

A unidade técnica poderá deixar de incluir a proposta de encaminhamento no relatório preliminar, caso seu conhecimento pelos gestores coloque em risco o alcance dos objetivos da auditoria.

Eventuais sugestões apresentadas pelos gestores e acatadas pela equipe, que gerem alterações no texto do relatório preliminar, não precisam ser mencionadas detalhadamente. Apenas se deve fazer menção às sugestões, com indicação de terem sido acatadas.

Elogios e discordâncias devem ser destacados. As observações que não tiveram aceitação pela equipe devem ser analisadas individual e detidamente.

e) Capítulo de conclusão

Essa seção deve trazer as respostas às questões de auditoria. As conclusões devem responder aos objetivos da auditoria, basear-se na racionalidade e em critérios específicos da auditoria (ISSAI 3000/4.5, 2004).

As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Devem destacar os pontos mais importantes da auditoria e as principais propostas de deliberações (ISSAI 3000/4.3, 2004).

Conclusões são afirmações sintéticas e, como tal, inevitavelmente omitem ou simplificam algumas das informações registradas no corpo do relatório.

Devem-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados, sempre que for possível, e quantificá-los quanto à economia de recursos ou a outra natureza de melhoria. Também devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas para superar as dificuldades.

f) Proposta de encaminhamento

Na proposta de encaminhamento, devem constar as deliberações (recomendações e/ou determinações) que a equipe entende devam ser submetidas ao Ministro-Relator da matéria e que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada pela auditoria.

Propostas devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não o “como”, embora circunstâncias possam surgir que demandem a formulação de propostas específicas, como aperfeiçoamento ou correção de regulamentos (ISSAI 400/25, 2001).

Essa orientação se deve ao fato de que a equipe de auditoria não pode alegar ter descoberto a única solução para sanar o problema identificado (ISSAI 3000/2.1, 2004). Nos capítulos principais, a equipe pode mencionar possíveis medidas que podem ser adotadas pelos gestores, com base, por exemplo, em boas práticas.

Na elaboração da proposta de encaminhamento a equipe deverá destacar, mediante ordenação adequada, as propostas mais importantes. Além disso, deverá agrupar as propostas por destinatário e por tema. Dessa forma, propostas que tiverem relação entre si, mesmo que tenham sido mencionadas em subtítulos diferentes, ficarão agrupadas, em razão da conexão comum com um mesmo tema. As propostas deverão indicar, entre parênteses, os números dos parágrafos ou itens nos quais os achados a que se referem foram apresentados no relatório (NAT/163, 2011).

É importante garantir que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria (ISSAI 3000/4.5, 2004).

As propostas subsidiarão a elaboração de plano de ação por parte dos gestores, o monitoramento da implementação das deliberações e a quantificação de seus efeitos. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemple a correção das principais deficiências identificadas.

Veja, na próxima página, um exemplo de proposta de encaminhamento.

Exemplo de proposta de encaminhamento de relatório de auditoria

9. Proposta de encaminhamento

Ante todo o exposto, com base no art. 45, I, da Lei nº 8.443/92, e no artigo 250, II e III, do Regimento Interno do TCU, propõe-se:

I) **Determinar** à Companhia Nacional de Abastecimento que:

- a) Passe a exigir a garantia de depósito, conforme art. 8º do Dec. 3.855/2001, em todos os contratos de depósito efetuado junto a terceiros para armazenamento de produtos públicos;
- b) Promova a melhora dos controles internos de estoques públicos de maneira a identificar e corrigir tempestivamente as diferenças de estoques entre a Matriz e as Superintendências Regionais, inclusive quanto à contabilização negativa de produtos;
- c) Altere a programação das fiscalizações de estoques públicos, de modo que as fiscalizações de um ano não repitam os mesmos estados nos mesmos meses e que haja fiscalizações não-programadas constantes, especialmente nos armazéns que contém maiores quantidades de estoques e nos que já deram causa a perda ou desvio de produtos;
- d) Não permita a participação de gerentes ou encarregados de operações em fiscalizações realizadas no estado de sua lotação, para que haja adequada segregação de funções;

(...)

II) Recomendar à Companhia Nacional de Abastecimento que:

(...)

III) Com fulcro no art. 250, III, do RI/TCU, determinar à Companhia Nacional de Abastecimento que remeta ao Tribunal, no prazo de 90 dias, plano de ação, contendo o cronograma de adoção das medidas necessárias ao atendimento das determinações e recomendações prolatadas pelo Tribunal, com o nome dos responsáveis por cada medida;

IV) Encaminhar cópia do presente relatório de auditoria operacional ao Ministro de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; ao Presidente da Companhia Nacional de Abastecimento – Conab; aos Presidentes da Câmara dos Deputados e da Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural daquela Casa; e aos Presidentes do Senado Federal e da Comissão de Agricultura e Reforma Agrária daquela Casa.

Brasília/DF, em 27 de novembro de 2009

Fonte: TCU. Auditoria Operacional na Ação de Formação de Estoques Públicos (PGPM) do Programa Abastecimento Agroalimentar. Brasília, nov./2009. Com adaptações

Síntese



A comunicação dos resultados das auditorias deve atingir seu objetivo final de reportar-se à sociedade sobre o desempenho da administração pública, a fim de permitir a responsabilização dos agentes públicos pelos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social.

O relatório também deve ser convincente de modo que as determinações e recomendações lançadas pela instituição de controle ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, sejam implementadas e gerem melhorias de desempenho em benefício da sociedade.

A demonstração da qualidade do trabalho de levantamento de informações e de análise realizado pela equipe de auditoria, bem como o convencimento dos atores interessados sobre a pertinência das recomendações propostas dependem da maneira como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios.

Importa que as informações sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O desenvolvimento do texto deve guardar coerência com a seqüência lógica dos argumentos, formando um todo coeso, convincente, claro e visualmente atrativo.

Esperamos que essa aula tenha contribuído para que você desenvolva suas habilidades de elaborar relatórios de auditoria operacional.

Sucesso!

Referências bibliográficas

Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) NBR 6023. Rio de Janeiro, 2000.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). Reporting Standards in Government Auditing (ISSAI 400). Viena, 2001.

_____. *Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000).* Viena, 2004.

Tribunal de Contas da União (TCU). Técnicas de apresentação de dados. Brasília: TCU, 2001.

_____. Normas de Auditoria do Tribunal. Brasília: TCU, 2011.