

The background of the cover is a photograph of a large, modern, multi-story building with a grid-like facade of windows and balconies. The building is illuminated at night, with warm lights visible through the windows. In the foreground, there is a paved area and some greenery. The title text is overlaid on this image, framed by two thick blue horizontal lines.

# **NORMALIZAÇÃO PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA E DOCUMENTOS AFINS**

**Outubro - 2011**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>2</b>
<b>2 ESTRUTURA.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1 CAPA.....</b>	<b>3</b>
<b>2.2 SUMÁRIO.....</b>	<b>3</b>
<b>2.3 TEXTO.....</b>	<b>3</b>
<b>2.4 ANEXOS E APÊNDICES.....</b>	<b>8</b>
<b>3 SINAIS E CONVENÇÕES.....</b>	<b>8</b>
<b>4 CITAÇÕES BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>9</b>
<b>5 NOTAS DE RODAPÉ.....</b>	<b>10</b>
<b>6 ILUSTRAÇÕES .....</b>	<b>11</b>
<b>6.1 TABELAS.....</b>	<b>11</b>
<b>6.2 QUADROS.....</b>	<b>13</b>
<b>6.3 FIGURAS.....</b>	<b>14</b>
<b>7 ABREVIATURAS E SIGLAS.....</b>	<b>15</b>
<b>8 ESPECIFICAÇÕES ADOTADAS PELO TCE-BA.....</b>	<b>16</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Relatório de Auditoria é o documento técnico obrigatório utilizado pelo profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

Elaborado conjuntamente pela Gerência de Aperfeiçoamento e Sistematização do Processo Auditorial (ASPA), integrante da Coordenadoria de Projetos Especiais (COPE) e pela Gerência de Biblioteca (GEBID) deste Tribunal, este Manual contém orientações básicas para padronizar a estrutura dos relatórios de auditoria e documentos afins no âmbito do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA).

As sugestões encaminhadas pelas Coordenadorias de Controle Externo (CCEs) foram consideradas neste Manual.

As regras utilizadas pelo TCE-BA com relação à estrutura, elementos textuais, citações bibliográficas, sinais e convenções, notas de rodapé, dentre outras, estão a seguir descritas, e deverão ser utilizadas por todos que elaboram relatório de auditoria e documentos afins.

Este Manual contém em Anexo as normas de auditoria de nº **4700 – Comunicação de Resultados e Relatório**, integrantes das Normas de Auditoria Governamental (NAGs).

## **2 ESTRUTURA**

O Relatório de Auditoria possui os seguintes elementos:

- 2.1 Capa
- 2.2 Sumário
- 2.3 Texto
- 2.4 Anexos e Apêndices

### **2.1 CAPA**

Contém dados que identificam a publicação e deve ser padronizada, constando as seguintes informações:

- a) natureza da auditoria;
- b) nome da Secretaria/Entidade/Programa/Projeto/Ação;
- c) exercício/período auditado;
- d) número do processo;
- e) nome do Conselheiro Relator.

Todos os relatórios deverão conter a logomarca oficial do TCE no cabeçalho e no rodapé a identificação por extenso e endereço do Tribunal.

### **2.2 SUMÁRIO**

Enumeração das divisões, seções e outras partes do relatório, na mesma ordem e grafia em que a matéria nele se sucede.

É identificado pela palavra SUMÁRIO, escrita em letras maiúsculas, centrada e obedecendo à margem vertical mínima de 3,5 cm.

Não se deve confundir sumário com índice. O índice se constitui de entradas ordenadas segundo determinado critério, que localiza e remete para informações ou assuntos contidos no relatório. O índice é elemento pós-textual opcional e, via de regra, é utilizado em relatórios muito extensos, a fim de facilitar sua leitura.

### **2.3 TEXTO**

O texto constitui a parte principal do relatório, devendo apresentar os itens constantes de modelos de relatórios aprovados pelo Comitê de Auditoria.

A linguagem deve ser clara, concisa e formal, usando frases simples e curtas, terminologia própria do assunto e relatando o desenvolvimento dos trabalhos. As ilustrações constituem parte integrante do texto, desempenhando papel importante para sua compreensão. Quando se tratar de material complementar, devem ser incluídas em anexos e apêndices.

Deve apresentar seções e subseções intituladas e numeradas e conter ilustrações para que as ideias expostas possam ser melhor compreendidas.

A primeira divisão de um texto resulta em seções primárias, que podem ser divididas em seções secundárias, estas em terciárias e assim por diante. São empregados algarismos arábicos na numeração.

Se for necessário enumerar diversos assuntos de uma seção (itens), pode ser subdividida em alíneas ordenadas alfabeticamente por letras minúsculas seguidas de parêntese. É conveniente não exceder a seção quinquenária.

Ex: Seção Primária	Seção Secundária	Seção Terciária
<b>1</b>	<b>1.1</b>	<b>1.1.1</b>
<b>2</b>	<b>1.2</b>	<b>1.1.2</b>

- a) a matéria das alíneas recebe iniciais minúsculas;
- b) as alíneas, com exceção da última, são pontuadas com ponto e vírgula.

- **Unidades de peso e medida**

As unidades de medida são assim apresentadas:

- a) de forma abreviada quando associada a um número, com letras minúsculas na maioria dos casos, sem ponto e sem **s** para indicar plural, deixando-se um espaço do valor numérico:

**30 cm      2 m      5 g**

- b) por extenso quando não associadas a um número:

**Ex:** Verificou-se a existência de quilômetros de estrada sem acostamento

- **Datas e horas**

A menção das datas e horas deve obedecer aos critérios descritos a seguir:

- **Milênio**

A indicação do número do milênio é sempre apresentada antes do termo **milênio**, podendo ser feita em numerais ordinais por extenso, ou em algarismos romanos:

**Ex:** Primeiro milênio d.C. I milênio d.C.

- **Século**

A indicação do número do século é sempre apresentada depois do termo **século** podendo ser feita em numerais ordinais por extenso, ou em algarismos romanos:

**Padrão adotado pelo TCE-BA:** século XXI

- **Ano**

O ano pode ser indicado por extenso ou em algarismos arábicos, e, nesse caso, sempre representado por quatro dígitos:

**Ex:** A ata do dia dez de agosto de mil novecentos e noventa e sete foi extraviada.

**Ex:** O fato ocorreu em 1995 (**Este padrão é o adotado pelo TCE/BA**).

- **Meses**

A indicação dos meses pode ser feita por extenso ou em algarismos arábicos, ou abreviados por meio das três primeiras letras, seguidas de ponto quando minúsculas e sem ponto final quando maiúsculas, excetuando-se o mês de maio, que é escrito sempre por extenso.

- **Dias**

Os dias do mês podem ser indicados por extenso (em números ordinais ou cardinais) ou em algarismos arábicos e, nesse caso, utilizam-se dois dígitos:

O primeiro dia do mês deve ser escrito sempre em ordinal.

Os dias da semana podem ser abreviados.

As datas indicadas numericamente seguem a seguinte ordem: dia, mês e ano.

Os dias e meses são sempre indicados por dois dígitos e os anos por quatro.

**Ex:** 04/09/1980

- **Horas**

Observam-se os seguintes critérios na indicação de horas:

Na indicação de tempo, empregam-se os símbolos **h, min, e s** na mesma linha de grandeza, sem o espaçamento.

**Ex:** 12h30min20s

- **Numerais**

**a) Numeral Cardinal:** são normalmente expressos com algarismos arábicos, à exceção dos seguintes casos:

- por extenso na indicação de um a dez (Ex: Foram adquiridos seis microcomputadores para a biblioteca);
- na forma mista para a indicação de mil, milhão, bilhão etc. redondos ou aproximados (Ex: O Paraná exportou 3,5 milhões de toneladas de soja);
- na forma mista para evitar fraudes, interpretações dúbias, erros de digitação e outras (Ex: O contratado compromete-se a pagar a dívida num prazo máximo de 24 (vinte e quatro) meses);
- por extenso em início de frases (Ex: Trezentas pessoas mostraram-se receptivas à realização do evento);
- preferencialmente por extenso os números expressos em uma só palavra quando não se quer destacar a quantidade referida (Ex: A renovação da frota será feita mediante a substituição de veículos com mais de quinze anos de utilização).

Quando em uma mesma frase houver números maiores e menores que 11, deve-se expressá-los somente com algarismos arábicos:

**Ex:** Na pesquisa de campo foram entrevistados 5 proprietários e 12 arrendatários.

**b) Numeral Ordinal:** são representados por extenso do primeiro ao décimo; do 11.º em diante, são escritos em algarismos arábicos, seguidos do símbolo que indica a ordem, sem espaçamento:

**Padrão adotado pelo TCE-BA:** segundo      nono      15º      45º      13º

**c) Algarismos Romanos:** são mais comumente usados para indicar:

- séculos: século XIX;
- ordenação de títulos de realeza, nobreza e religiosos: Eduardo VI;
- divisões das Forças Armadas: III Distrito Naval;
- sequência de dinastias reais convencionalmente estabelecidas: I Dinastia;
- sequência de conclaves, reuniões e escritos que se repetem periodicamente: III Olimpíadas de Inverno.

**d) Porcentagem:** é representada em algarismos arábicos seguidos do símbolo %, sem espaçamento: 6%.

**e) Quantias Monetárias:** na representação das quantias monetárias, observam-se os seguintes critérios:

- usar sempre algarismos: 8 reais;
- quantias abaixo de mil:
  - para números redondos, deve-se evitar o uso do símbolo da unidade monetária e do cifrão: 20 reais;
  - para números quebrados, as quantias podem ser representados de duas formas: O produto foi cotado em 22,85 reais; e O produto foi cotado em R\$22,85.
- quantias acima de mil:
  - para números redondos, as quantias podem ser representadas de duas formas: O acordo determinou o pagamento de 3 mil reais; e O acordo determinou o pagamento de R\$3 mil;

**Padrão adotado pelo TCE-BA:** R\$3 mil

- para números quebrados adotar a forma mista (símbolo da unidade de medida, cifrão e unidade de milhar por extenso): A empresa foi cotada em R\$2,695 milhões.

Deve-se dar sempre preferência para a simplificação da quantia: R\$20,5 milhões (e não R\$20.500.000,00 ou R\$20.500 mil).



## 2.4 ANEXOS E APÊNDICES

Outras informações complementares podem constar dos relatórios, tais como análises, cálculos e dados que, por sua natureza, devam ser incluídos em apêndices e anexos.

Os Anexos serão compostos de evidências não elaboradas pelo auditor (NF, contrato, etc.), necessárias ao entendimento dos argumentos apresentados e cuja inserção serve de fundamentação, comprovação e ilustração. Deverão ser colocadas as separatrizes necessárias à identificação dos referidos anexos e respectivos títulos.

**Ex.** Anexo 1 – Contrato nº XX

Os Apêndices serão compostos de evidências elaboradas pelo auditor (tabelas, quadros, textos, etc.), necessárias ao entendimento dos argumentos apresentados e cuja inserção serve de fundamentação, comprovação e ilustração. Deverão ser colocadas as separatrizes necessárias à identificação dos referidos apêndices e respectivos títulos.

**Ex.** Apêndice 1 – Relação de bens não localizados

## 3 SINAIS E CONVENÇÕES

a) **Aspas duplas** “ ” – usadas nas citações diretas, literais ou textuais; **Aspas simples** ‘ ’ – usadas quando a citação já contém aspas duplas.

**Ex:** Para Damásio (1994, p.11) “O reconhecimento do privilégio descaracteriza o homicídio qualificado”; e, como “ o artigo 1º da Lei nº 8.072 menciona o ‘homicídio qualificado’, refere-se somente à forma genuinamente qualificada. Não ao homicídio qualificado privilegiado”.

b) **Asterisco**\* - Indica comunicações pessoais e notas de rodapé;

c) **Colchetes** [ ] – indicam acréscimo ou explicação do texto.

**Ex:** Cassares (2000, p.18) alerta para o fato de que “Todos [os agentes ambientais] fazem parte do ambiente e atuam em conjunto”.

d) **[sic]** – indica incorreções ou incoerências no texto qualificado;

e) **[...]** indica omissão de palavras ou parte do texto citado;

f) **grifo** – destaque (sublinhado, negrito ou itálico) de palavras ou frases no texto citado. Para enfatizar trechos da citação, deve-se destacá-los indicando esta alteração.

#### **Padrão adotado pelo TCE-BA: negrito**

**Ex:** Lauro Campos escreve sobre o papel do estado de bem-estar:

[...] o assalariado está excluído do consumo, **a não ser enquanto este reproduz sua força de trabalho como realidade histórico** – social (grifo da Auditoria).

## **4 CITAÇÕES BIBLIOGRÁFICAS**

A toda citação (transcrição ou paráfrase) deve corresponder uma nota com os elementos necessários à identificação da fonte de citação.

As citações diretas, no texto, de **até três linhas**, devem estar contidas entre **aspas duplas**. As aspas simples são utilizadas para indicar citação no interior da citação.

As citações diretas, no texto, **com mais de três linhas**, devem ser destacadas com **recuo de 4 cm** da margem esquerda, com letra menor que a do texto utilizado e sem aspas (**tamanho da fonte: 10**).

Quando se tratar de dados obtidos por informação verbal (palestras, debates, comunicações, etc.), indicar, entre parênteses, a expressão informação verbal, mencionando-se os dados disponíveis, em nota de rodapé.

A primeira **citação** de uma obra, em nota de rodapé, deve ter sua referência completa.

As **citações** subsequentes da mesma obra podem ser referenciadas de forma abreviada, utilizando as seguintes expressões, abreviadas quando for o caso:

- a) Idem – mesmo autor – Id;
- b) Ibidem – na mesma obra – Ibid;
- c) Opus citatum, opere citato – obra citada – op.cit.;
- d) Loco citato – no lugar citado – loc.cit.

A citação pode ser breve, de até três linhas, transcrita no texto entre aspas duplas e incorporada ao parágrafo.

**Exemplo:**

A história de Manguinhos é uma história de sucessos “viabilizando o sustento de mais de 5000 famílias e atingindo em torno de 20% da força ativa de trabalho local” (BUSS; CYNAMOM, 1999, p.29).

Quando o nome do autor estiver incluído na sentença, indica-se apenas a data entre parênteses e a página.

**Exemplo:**

Diz-se, também, que a partilha da competência tributária é rígida; são nesse sentido os ensinamentos de Celso Ribeiro Bastos (1992, p.123): “a partilha rigorosa da competência tributária possui caráter de rígida, prevalecendo enquanto viger o texto constitucional que a estipula”.

A citação com mais de três linhas deve aparecer em parágrafo isolado, em espaço simples, utilizando-se margem própria, com recuo à esquerda, de 4 cm, letra menor que a do texto, sem aspas, terminando na margem direita do trabalho.

**Ex:** Para ele, os professores que adotam um procedimento diferenciado:

Chocam-se com obstáculos materiais e institucionais: a sobrecarga de programas, a divisão em graus, o efetivo das turmas e a concepção dos meios de ensino e das didáticas, que quase não privilegiam a diferenciação (PERRENOUD, 200, p.16).

**5 NOTAS DE RODAPÉ**

Destinam-se a prestar esclarecimentos, comprovar uma afirmação ou justificar uma informação que não deve ser incluída no texto.

As notas devem limitar-se ao mínimo necessário.

As notas de rodapé são colocadas no pé da página, separadas do texto por uma linha de aproximadamente 1/3 da largura útil da página, a partir da margem esquerda.

## 6 ILUSTRAÇÕES

### 6.1 TABELAS

**Definição:** Forma não discursiva de apresentar informações, das quais o dado numérico se destaca como informação central. Na sua forma identificam-se espaços e elementos.

As tabelas apresentam informações tratadas estatisticamente. Ex. Somatório e percentuais.

Toda tabela deve ter título, inscrito no topo, para indicar a natureza e as abrangências geográfica e temporal dos dados numéricos.

As indicações da natureza e da abrangência geográfica dos dados numéricos devem ser feitas sem abreviações, por extenso, de forma clara e concisa.

Os títulos das tabelas **deverão ser escritos em maiúscula e minúscula**, precedido por um hífen, sem ponto final.

Recomenda-se que as tabelas não contenham mais de 5 colunas e 20 linhas, caso seja necessário deve-se utilizar apêndice.

#### a) Moldura

A estruturação dos dados numéricos e dos termos necessários à compreensão de uma tabela deve ser feita com, no mínimo, três traços horizontais paralelos. **O primeiro** para separar o **topo**. **O segundo** para separar o espaço do **cabeçalho**. **O terceiro** para separar o **rodapé**.

Quando, numa tabela, houver necessidade de se destacar parte do **cabeçalho** ou parte dos dados numéricos, estes devem ser estruturados com um ou mais traços verticais paralelos adicionais.

A moldura de uma tabela não deve possuir traços verticais que delimitem à esquerda e à direita.

#### b) Cabeçalho

Toda tabela deve ter cabeçalho, inscrito no espaço, para indicar, complementarmente ao título, o conteúdo das colunas.

Recomenda-se que a indicação com palavras seja feita por extenso, sem abreviações.

**Exemplo:**

**TABELA 1 – Execução da despesa por unidade gestora**

Em R\$

Código	Unidade	Empenhado	Liquidado	Pago
Total				

Fonte: SICOF Gerencial.

**c) Unidade de medida**

A indicação da expressão quantitativa ou metrológica dos dados numéricos deve ser feita com símbolos ou palavras sem parênteses.

**Ex.** (m) ou (metro).

**d) Sinal convencional**

Uma tabela deve ter sinal convencional, inscrito em uma célula, sempre que houver necessidade de se substituir um dado numérico.

A substituição de um dado numérico deve ser feita por um dos sinais abaixo, conforme o caso:

- a) - dado numérico igual a zero não resultante de arredondamento;
- b) .. não se aplica dado numérico;
- c) ... dado numérico não disponível;
- d) X dado numérico omitido a fim de evitar a individualização da informação;
- e) 0 – 00- 0,00 – etc.) dado numérico igual a zero resultante de arredondamento de um dado numérico originalmente positivo;
- f) –0 ; -0,00; -0,00-etc.) dado numérico igual a zero resultante de arredondamento de um dado numérico originalmente negativo.

Quando em uma tabela houver sinais convencionais, estes deverão ser apresentados em nota geral com os seus respectivos significados.

#### e) Fonte

Toda tabela deve citar a fonte, a ser inscrita a partir da primeira linha do seu rodapé, para identificar o responsável (pessoa física ou jurídica) ou responsáveis pelos dados numéricos, e deverá preceder a palavra **Fonte** ou **Fontes**.

#### f) Nota Geral

Uma tabela deve ter nota geral, inscrita no seu rodapé, logo após a fonte, sempre que houver necessidade de se esclarecer o seu conteúdo geral, e sempre deverá preceder a palavra **Nota** ou **Notas**.

### 6.2 QUADROS

Quadros apresentam informações textuais agrupadas em colunas. Os quadros são assim apresentados:

- a) com letra e entrelinhamento menor;
- b) na parte superior do quadro devem constar:
  - a palavra **QUADRO**, alinhada à lateral esquerda deste, sucedida do número que o identifica, em algarismos arábicos, conforme a ordem em que aparece no texto;
  - o título é escrito preferencialmente em letras maiúsculas e minúsculas, precedido por um hífen, sem ponto final.

São alinhados preferencialmente às margens laterais do texto e, quando pequenos, centralizados na página.

c) quanto à utilização de traços (linhas de delimitação), observam-se os seguintes critérios:

- utilizá-los obrigatoriamente para delimitar o cabeçalho (a parte superior do quadro, onde são apontados os conteúdos das colunas), bem como para definir as laterais e o limite inferior do quadro;
- quando o quadro ocupar mais de uma página, parte inferior deste só deve ser traçada na última página (nesse caso, o título e o cabeçalho devem ser repetidos em todas as páginas ocupadas pelo quadro, colocando-se acima destes os termos: **continua**, nas demais, e **conclusão**, na página final);

- traços verticais devem preferencialmente ser usados no cabeçalho (para definir as colunas) e nas laterais;

d) a fonte da qual foram extraídos os dados é citada no rodapé do quadro, precedida da palavra Fonte;

e) esclarecimentos e observações de natureza geral são apresentados logo abaixo da fonte, precedidos da palavra Nota.

### Exemplo:

#### QUADRO 1 – Situação dos processos de prestação de contas das unidades da Administração Direta

Exercício	Nº do Processo	Situação	Nº do Acórdão

Fonte: SEGIN.

Recomenda-se que os quadros não contenham mais de 5 colunas e 20 linhas; caso seja necessário deve-se utilizar apêndice.

## 6.3 FIGURAS

Figura é a ilustração que explicita ou complementa visualmente um texto, como desenhos, diagramas, estampas, esquemas, fluxogramas, fotografias, material cartográfico, plantas, lâminas. Os diferentes tipos de figura serão assim apresentados:

a) na parte superior da figura deve constar:

- a palavra FIGURA, alinhada à lateral esquerda deste, sucedida do número que a identifica, em algarismos arábicos, conforme a ordem em que aparece no texto;
- o título **deverá ser escrito em letras maiúsculas e minúsculas**, precedido por um hífen, sem ponto final.

Antes de inserir as figuras no Relatório deve-se avaliar a real necessidade das mesmas para o entendimento do assunto tratado.

## 7 ABREVIATURAS E SIGLAS

Na apresentação de abreviaturas, observam-se os seguintes critérios:

- a) deve-se terminar a abreviatura por uma consoante, com exceção de alguns termos constantes na lista de abreviaturas (conforme NBR 10522);
- b) não abreviar palavras de menos de cinco letras;
- c) usar abreviaturas no singular;
- d) abreviar os substantivos e adjetivos terminados por “logia” e “grafia” ou seus derivados, até as letras **l** ou **gr**.

Na apresentação de siglas, observam-se os seguintes critérios:

- a) quando uma sigla ou abreviatura for apresentada pela primeira vez no texto, deve ser precedida do nome por extenso, seguida da sigla entre parênteses;
- b) não são colocados pontos intermediários e ponto final nas siglas;
- c) deve-se citar apenas siglas já existentes ou consagradas;
- d) adicionar a letra **s** (sempre minúscula) para indicar o plural das siglas somente quando a concordância gramatical assim o exigir;
- e) manter a sigla na forma jurídica criada;
- f) **a sigla deve ser maiúscula;**
- g) no caso de siglas de origem estrangeira, deve-se adotar a sigla e seu nome em português quando houver forma traduzida, ou adotar a forma original da sigla estrangeira quando esta não tiver correspondente em português, mesmo que o seu nome por extenso em português não corresponda perfeitamente à sigla.



## 8 ESPECIFICAÇÕES ADOTADAS PELO TCE-BA

O quadro a seguir apresenta as especificações quanto à configuração de página, as quais deverão ser adotadas por todas as Coordenadorias de Controle Externo para a elaboração do Relatório de Auditoria e documentos afins:

### QUADRO 2 – Configuração de página

Descrição	Especificação
Tamanho do papel	A/4
Margem superior	3 cm
Margem inferior	2 cm
Lateral esquerda	3 cm
Lateral direita	2 cm
Cabeçalho	1,25 cm
Rodapé	1,25 cm
Título dos capítulos (em negrito)	12
Subtítulo dos capítulos (em negrito)	12
Tamanho da letra do título das tabelas/quadros/figuras	12
Tamanho da letra do corpo da tabela e quadros	10
Tamanho da letra da nota de rodapé, fonte e nota da tabela e quadros	8
Tamanho da letra de citação	10
Tamanho da letra do corpo do Relatório	12
Tipo da letra	Arial
Sombreamento	Cinza claro (20%)
Espaçamento - texto	Simplex

Fonte: Adaptação pela ABNT.

## **ANEXO 1 – NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (NAGs)**

### **4700 – Comunicação de Resultados e Relatório**

Os trabalhos de auditoria governamental, quando concluídos, devem ser comunicados e divulgados formalmente aos usuários por meio de um relatório de auditoria governamental ou, simplesmente, relatório de auditoria. O relatório é o elemento final após a execução dos trabalhos de campo e apresenta uma série de ritos formais, que vão desde o tratamento dado ao destinatário até a forma final da edição do texto.

Durante a execução de seus trabalhos, o profissional de auditoria governamental pode, também, comunicar-se oralmente ou por escrito com o auditado, para tentar solucionar pendências não significativas para a formação de sua opinião, quanto às operações e transações examinadas.

A comunicação formal dos resultados dos trabalhos de auditoria governamental é um veículo de fixação de responsabilidade do profissional de auditoria governamental pelo que ele examinou, constatou e informou ao TC e este aos demais interessados. Por isso, o relatório de auditoria deve ser um elemento integrante do processo de avaliação de desempenho do profissional de auditoria governamental, tornando-o passível de enquadramentos ético-profissionais.

4701 – Para efeito destas NAGs, entende-se por relatório de auditoria governamental o documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

4702 – O relatório de auditoria tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de decisões.

4702.1 – Concluídos os trabalhos de campo, o profissional de auditoria governamental deve redigir o relatório de auditoria com a finalidade de comunicar os trabalhos realizados, indicando o escopo da auditoria, os fatos materiais, significativos, relevantes e úteis que devem ser divulgados, e expressando suas conclusões e opinião.

4702.2 – Cabe ao TC decidir, em última instância, sobre o resultado do trabalho de auditoria governamental, inclusive quanto às providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves constatadas pelos auditores.

4703 – O profissional de auditoria governamental deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de auditoria, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria.

4703.1 – A redação do relatório de auditoria deve ser:

4703.1.1 – Clara: a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.

4703.1.2 – Precisa: a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada.

4703.1.3 – Oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.

4703.1.4 – Imparcial: a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.

4703.1.5 – Objetiva: a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.

4703.1.6 – Concisa: a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais.

4703.1.7 – Completa: a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

4703.1.8 – Conclusiva: a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

4703.1.9 – Construtiva: a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

4703.1.10 – Simples: a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé.

4703.1.11 – Impessoal: a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

4704 – O relatório de auditoria deve ser elaborado à medida que os trabalhos forem concluídos e deverá conter todas as informações julgadas necessárias pelo profissional de auditoria governamental.

4705 – O relatório de auditoria deve possuir uma expressão inequívoca da auditoria governamental realizada, evidenciando as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações pertinentes, e o seu conteúdo variará segundo a natureza, tamanho e complexidade de cada auditoria governamental executada.

4706 – Para atender a suas finalidades, o relatório de auditoria deve possuir estrutura formal mínima obrigatória, contendo os seguintes tópicos: título; descrição do ente auditado; objetivo dos trabalhos; escopo da auditoria; período auditado; resultados dos exames e avaliações; conclusões; recomendações; data de emissão; e assinatura dos seus responsáveis.

4706.1 – Os resultados dos exames devem ser segregados em constatações ou achados de auditoria, que devem possuir os elementos estabelecidos na NAG 4111.3 – critérios, descrição do fato ou condição encontrada; causas; efeitos; opinião do auditado; conclusão; e recomendação – de modo a possibilitar o julgamento baseado em informações precisas e critérios objetivos, assim como o convencimento do gestor quanto à necessidade de adotar as medidas corretivas para modificar a situação apontada no relatório de auditoria governamental como deficiente ou irregular.

4706.2 – No relatório de auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo. A data aposta no relatório informa ao leitor que o profissional de auditoria governamental levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data.

4707 – Os relatórios de auditoria governamental podem ser classificados:

4707.1 – Quanto à forma:

4707.1.1 – Relatório curto ou parecer: relato estruturado de forma padronizada, normalmente com os seguintes principais parágrafos: introdutório, responsabilidade do profissional de auditoria governamental e da administração; descrição da auditoria incluindo o escopo, procedimentos e técnicas aplicadas e condições de trabalho; e opinião do profissional de auditoria governamental e outras responsabilidades relativas à emissão de relatório.

4707.1.2 – Relatório longo ou detalhado: relato de trabalhos que necessitam que o profissional de auditoria governamental pormenorize suas observações, incluindo nelas, além dos elementos contidos no relatório curto, análises e avaliações complementares. Deve conter, no mínimo: responsabilidade do profissional de auditoria governamental; escopo da auditoria, procedimentos, técnicas aplicadas e condições de trabalho; descrição das condições encontradas ou achados de auditoria; critérios; causas; efeitos; exemplos práticos; opiniões e comentários; conclusões; e recomendações.

4707.1.3 – Sumário Executivo: relato com o resumo dos principais tópicos, pontos mais relevantes, materiais ou críticos do relatório detalhado, devendo conter informações sobre o objetivo, o alcance e o resultado da auditoria governamental, com as principais recomendações. Tem a finalidade de informar sucintamente o leitor e motivar a continuidade da leitura das seções do relatório detalhado. A redação deve ser do tipo manchete, porém sem perder de vista a objetividade e a clareza. A ampla divulgação desses sumários contribui para a prática do princípio da transparência da Administração Pública.

4707.2 – Quanto ao escopo:

4707.2.1 – Relatório de exame da formalidade processual: relatório ou parecer preparado pelo profissional de auditoria governamental, com base no exame das peças que integram o processo sob exame. Não envolve análise de mérito.

4707.2.2 – Relatório de avaliação do sistema de controles internos (SCI): relato preparado pelo profissional de auditoria governamental, com base nas suas análises para avaliação do sistema de controle interno (SCI), no qual são descritos os problemas de controle e apresentadas recomendações para saná-los e para a melhoria do SCI.

4707.2.3 – Relatório de auditoria contábil: resultado de uma auditoria governamental de natureza contábil, que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoria governamental acerca do exame dos registros financeiros e das demonstrações contábeis.

4707.2.4 – Relatório de auditoria de cumprimento das disposições legais e regulamentares: resultado de uma auditoria governamental que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoria governamental acerca do exame do cumprimento dos dispositivos legais e regulamentares.

4707.2.5 – Relatório de auditoria operacional: resultado de uma auditoria operacional, no qual o profissional de auditoria governamental apresenta a sua avaliação acerca da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e questões ambientais dos entes auditados.

4707.3 – Quanto à abrangência:

4707.3.1 – Relatório progressivo ou parcial: relato normalmente utilizado quando as soluções para as ocorrências identificadas não podem esperar e precisam ser sanadas de imediato, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria governamental.

4707.3.1.1 – Nos trabalhos que demandem muito tempo, devem ser emitidos relatórios progressivos ou parciais à medida que é concluída cada etapa intermediária, fornecendo uma visão ampla e oportuna sobre o andamento dos trabalhos. Contudo, a redação do relatório final deve ser considerada, para efeito de conteúdo, tempestividade e informação.

4707.3.1.2 – O profissional de auditoria governamental deve emitir relatórios intermediários sempre que julgar necessário transmitir informação que requeira tratamento e atenção tempestiva e urgente da Administração Pública ou do TC. O relatório intermediário não elimina o relatório final.

4707.3.2 – Relatório de revisão limitada: relato que descreve analiticamente os trabalhos elaborados pelo profissional de auditoria governamental, sem aplicação de todas as suas normas e procedimentos. Nesse tipo de relatório, o profissional de auditoria governamental não expressa uma opinião sobre os trabalhos efetuados, apenas os descreve, e declara se foi observado ou não algum desvio significativo na aplicação de normas e princípios fundamentais, quando da elaboração das peças e transações examinadas.

4707.3.3 – Relatório de auditoria especial: relato de trabalhos executados pelos profissionais de auditoria governamental relativos a denúncias, apuração de fraudes e desvios, reavaliações de ativos, levantamentos e avaliações patrimoniais para efeito de desestatização, fusão, incorporação, cisão ou extinção de empresas estatais, entre outros.

4707.4 – Quanto à natureza da opinião do profissional de auditoria governamental:

4707.4.1 – Relatório sem ressalvas, limpo ou pleno: relato indicando que o profissional de auditoria governamental está convencido de que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados foram realizados consoante legislação e normas específicas, que os registros e demonstrações contábeis representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, em todos os aspectos relevantes, e que o desempenho da gestão e os resultados produzidos pelas ações governamentais estão compatíveis com as metas e indicadores planejados.

Implica ainda que, tendo havido alterações nas práticas contábeis, administrativas ou operacionais, em relação a exercícios anteriores, ou alterações em relação a outros procedimentos, estas tiveram seus efeitos adequadamente revelados e avaliados nas evidências apresentadas.

4707.4.2 – Relatório com ressalvas: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que o efeito de qualquer discordância ou dúvida quanto a um ou mais elementos específicos que sejam relevantes, assim como a restrição na extensão ou limitação ao escopo de um trabalho, não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

O conjunto das informações sobre o assunto objeto da ressalva deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e de seus efeitos em relação aos eventos, às transações e demais atos examinados, aos registros e demonstrações contábeis, à posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, e ao desempenho da gestão e resultados produzidos pelas ações governamentais.

4707.4.2.1 – O relatório com ressalvas deve obedecer ao modelo sem ressalva, com a utilização das expressões: “exceto por”; “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva, apresentados durante os trabalhos, não sendo aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também deverá refletir tal circunstância.

4707.4.2.2 – O profissional de auditoria governamental deve relatar, de maneira clara, todas as razões que fundamentaram a sua opinião, devendo revelar em parágrafo (s) intermediário (s), imediatamente anterior (es) ao parágrafo de opinião, todas as razões para a sua emissão, buscando sempre quantificar o efeito financeiro desses pontos, embora nem sempre isso seja viável ou pertinente.

4707.4.3 – Relatório adverso: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados não estão em conformidade com a legislação e as normas específicas no que for pertinente, que registros ou demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, ou que o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais não estão compatíveis com as metas e indicadores planejados, ou, ainda, quando julgar que as informações colhidas estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilitem a emissão do parecer com ressalva.

4707.4.3.1 – Quando o profissional de auditoria governamental emitir um relatório adverso, deve revelar, em parágrafo intermediário ou em vários, se necessário, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, todas as razões fundamentais para a sua emissão e os efeitos principais dessas razões no erário, se tais efeitos puderem ser razoavelmente determinados. Se os efeitos não puderem ser determinados, deve-se revelar o fato.

4707.4.4 – Relatório com abstenção ou negativa de opinião: relato em que o profissional de auditoria governamental deixa de emitir uma opinião sobre os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados, os registros e demonstrações contábeis, o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, havendo incertezas ou restrições ao escopo da auditoria tão fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas.



4707.4.4.1 – A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade de o profissional de auditoria governamental mencionar, no relatório, qualquer desvio ou reserva relevante que possa influenciar a decisão do usuário das peças examinadas.

4707.4.4.2 – Quando o profissional de auditoria governamental se abster de dar sua opinião, ele deve mencionar, em parágrafo(s) intermediário(s) específico(s), todas as razões importantes para assim proceder e revelar quaisquer outras reservas que ele tenha a respeito dos princípios, métodos e normas adotados.

4707.4.5 – Relatório com parágrafo de ênfase ou incertezas: relato no qual o profissional de auditoria governamental inclui um parágrafo especial após o parágrafo da opinião, contendo:

4707.4.5.1 – Ênfase: chamada de atenção que o profissional de auditoria governamental deseja dar em seu relatório, a um item suficientemente importante, com o fim único de divulgá-lo.

4707.4.5.2 – Incertezas: são ocorrências que podem influenciar a gestão da coisa pública ou revelações nelas contidas, mas que não se prestam a estimativas razoáveis. Podem estar relacionadas a fatos específicos, cujos possíveis efeitos podem ser isolados, ou fatos complexos, com impactos no erário.

4708 – A discordância com a administração do ente auditado a respeito do conteúdo e da forma de apresentação das transações examinadas deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a sua correta interpretação.

4709 – Outros relatórios de auditoria governamental, não mencionados nestas NAGs, devem apresentar um conteúdo específico para cada tipo de trabalho realizado. Além de atender ao disposto nestas normas, tais relatórios devem apresentar claramente as questões de auditoria que o profissional de auditoria governamental se propõe a responder e a metodologia de trabalho adotada para respondê-las.

4710 – O relatório formal, devidamente assinado pelos responsáveis pela execução e revisão dos trabalhos, deve ser encaminhado aos níveis adequados da estrutura organizacional do TC.

4711 – Os relatórios sumarizados são mais recomendados para os níveis mais altos da hierarquia do TC e da Administração Pública. Devem ser emitidos também para distribuição à sociedade. Esses relatórios podem ser emitidos simultaneamente ou não ao relatório detalhado.

4712 – Na auditoria operacional, o relatório deve estar especialmente voltado para o aprimoramento da gestão governamental, contribuindo para que sejam atingidos os objetivos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e de proteção do meio ambiente.



4713 – O administrador público deve ser informado formalmente acerca do conteúdo do relatório pelos responsáveis dos trabalhos de auditoria governamental, que estabelecerão prazo para apresentação de justificativas e esclarecimentos quanto às observações relativas aos exames efetuados.

4713.1 – Durante a elaboração do relatório, desde quando possível e conveniente, a equipe técnica deve promover uma reunião com a administração do ente auditado para apresentar e discutir os achados e as recomendações.

4713.2 – O relatório deverá apresentar os comentários do administrador, bem como as considerações dos profissionais de auditoria governamental quanto à suficiência das justificativas apresentadas.

4714 – O relatório deve ser submetido à discussão e revisão final pelo profissional de auditoria governamental responsável pela supervisão dos trabalhos, em conjunto com a equipe técnica executora, objetivando corrigir qualquer deficiência porventura existente.

4715 – A elaboração do relatório de auditoria governamental não deve consumir tempo em demasia que comprometa a sua oportunidade. Deve ser emitido de forma que as informações possam ser utilizadas tempestivamente pelo TC e pela Administração Pública, assim como por outros interessados.