ções examinadas. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

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

VI. RELEVÂNCIA: expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em recomendações ou orientações.

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

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

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

OBJETIVOS DA AUDITORIA, ESCOPO, METODOLOGIA E LIMITAÇÕES

108. Os Auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

109. O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório.

110. A metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos.

111. As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

DESCRIÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

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

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

APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

114. Os achados de auditoria devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico "desenvolvimento das constatações", especialmente no tocante a seus atributos essenciais e representam o principal capítulo do relatório. Para sua elaboração, deve-se utilizar a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura o desenvolvimento dos achados.

Cada achado deve ser descrito com base nos seguintes elementos, quando aplicável:

- a) descrição ou basicamente o título da constatação;
- b) situação encontrada;
- c) objetos nos quais foi constatado;
- d) critério de auditoria adotado;
- e) evidências;
- f) causas;
- g) efeitos reais ou potenciais;
- h) responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade;
- i) esclarecimentos prestados pelos responsáveis;
- j) conclusão da equipe de auditoria; e
- k) recomendações.

115. Manuais, padrões e normas mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

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

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

ESCLARECIMENTOS DE RESPONSÁVEIS

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

CRITÉRIOS PARA TRATAMENTO DE CONTEÚDOS EM ANEXOS

119. Consideram-se anexos aqueles documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à sua compreensão, como, memórias de cálculo, protocolos de teste, descrições detalhadas. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

120. Para atender ao requisito de concisão dos relatórios, os conteúdos ou documentos de natureza descrita no parágrafo anterior devem ser incluídos em seus anexos, isso, entretanto, não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso.

BENEFÍCIOS ESTIMADOS OU ESPERADOS E VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS

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

122. O montante de recursos efetivamente auditado deve ser consignado nos relatórios de auditoria, sob a denominação volume de recursos fiscalizados (VRF), conforme critérios de apuração estabelecidos em norma específica.

CONCLUSÕES

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

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

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

126. Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações,