



Manual

Orientações para elaboração de Relatórios de Controle Externo

Tribunal de Contas do Estado do Piauí
Secretaria de Controle Externo

1ª Edição



MANUAL - ORIENTAÇÕES PARA ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS DE CONTROLE EXTERNO

Secretaria de Controle Externo (SECEX)

- Núcleo Estratégico de Controle Externo (NECEX)

- Diretoria de Fiscalização de Gestão e Contas Públicas (DFCONTAS) - Diretoria de Fiscalização de Licitações e Contratações (DFCONTRATOS) - Diretoria de Fiscalização de Políticas Públicas (DFPP) – Diretoria de Fiscalização de Pessoal e Previdência (DFPESSOAL) - Diretoria de Fiscalização de Infraestrutura e Desenvolvimento Urbano (DFINFRA)

Tribunal de Contas do Estado do Piauí

<www.tcepi.tc.br>

Permite-se a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

Brasil. Tribunal de Contas do Estado do Piauí.

Manual – Orientações para elaboração de relatórios de controle externo / Tribunal de Contas do Estado do Piauí – 1. Ed. – Teresina: TCE-PI, Secretaria de Controle Externo (SECEX), 2023

Aprovado pela Portaria da Presidência nº 173/2023, publicada em 14 de março de 2023 no Diário Oficial Eletrônico do TCE-PI

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PIAUÍ

Presidente

Cons. Joaquim Kennedy Nogueira Barros

Vice-Presidente

Cons. Waltânia M^a Nogueira de S. Leal Alvarenga

Corregedor

Cons. Abelardo Pio Vilanova e Silva

Ouvidor

Cons. Kléber Dantas Eulálio

Controladora Interna

Cons. Rejane Ribeiro Sousa Dias

Conselheiras Presidentes das Câmaras

Cons. Flora Izabel Nobre Rodrigues (Presidente 1^a Câmara)

Cons. Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins (Presidente 2^a Câmara)

Conselheiros Substitutos

Allisson Felipe de Araújo

Delano Carneiro da Cunha Câmara

Jackson Nobre Veras

Jaylson Fabianh Lopes Campelo

Ministério Público junto ao Tribunal de Contas

Procurador Geral

Márcio André Madeira de Vasconcelos

Procuradores

Leandro Maciel do Nascimento

José Araújo Pinheiro Júnior

Raïssa Maria Resende de Deus Barbosa

Plínio Valente Ramos Neto

Secretário de Controle Externo

Luis Batista de Sousa Júnior

IDENTIDADE ORGANIZACIONAL

Negócio

Administração Pública

Missão

Contribuir para o aprimoramento da administração pública mediante o controle da efetiva aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade piauiense.

Visão

Ser reconhecida como instituição essencial e de excelência no controle e aperfeiçoamento da administração pública em benefício da sociedade.

Valores

Sustentabilidade | Transparência | Ética | Inovação | Profissionalismo
Responsabilidade Social | Independência | Excelência de Desempenho
Valorização das Pessoas

Portal Institucional: www.tcepi.tc.br



[Canal no YouTube](#)



[Perfil no Instagram](#)

APRESENTAÇÃO

Amplas foram as competências trazidas ao sistema de controle externo pela Constituição Federal de 1988: emitir pareceres, julgar contas, avaliar o desempenho de programas de governo, realizar inspeções e auditorias, avaliar admissões e aposentadorias para fins de registro, entre diversas outras atribuições que ainda se expandem no rol de normas infraconstitucionais.

Destaca-se que o cumprimento dos mandamentos constitucionais e legais jamais pode ser interpretado como um fim em si mesmo, de modo que os integrantes do chamado “Sistema Tribunal de Contas” devem sempre se perguntar, no desempenho de suas rotinas, como (ou se) cada atividade contribui com a melhoria do bem-estar social.

Um dos principais instrumentos à disposição do Tribunal de Contas para o atendimento de suas finalidades é o relatório de controle externo, em suas diversas formas. Por meio dele, os auditores e auditoras de controle externo transmitem aos diversos usuários (internos e externos) uma análise técnica a respeito de um objeto, emitindo opinião técnica e/ou propondo encaminhamentos que visam subsidiar os julgamentos a serem conduzidos pelo Colegiado da Corte, bem como fornecer informações úteis e tempestivas à sociedade, aos gestores, aos órgãos de controle e à imprensa.

A fim de contribuir com a missão de tornar os relatórios de controle externo mais acessíveis e compreensíveis aos usuários, a Secretaria de Controle Externo – SECEX do Tribunal de Contas do Estado do Piauí – TCE-PI elaborou o presente Manual “Orientações para elaboração de Relatórios de Controle Externo”, documento que tem por objetivo elencar e justificar elementos redacionais, estruturais e formais que podem ser utilizados para elevar a qualidade dos relatórios elaborados pelas unidades que compõem a SECEX.

Trata-se de um produto inicial e que deverá ser periodicamente atualizado e ajustado, sempre com o objetivo de elevar a qualidade do controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, em benefício da sociedade piauiense.

Muito obrigado a todas e todos que fazem o TCE-PI, e boa leitura.

Teresina, 27 de fevereiro de 2023

LUIS BATISTA DE SOUSA JÚNIOR
Secretário de Controle Externo

LISTA DE SIGLAS

A4	Nomenclatura para a configuração da medida de uma folha de papel de 21cm x 29.7cm
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CAQ	Sistema de controle e asseguarção da qualidade
CGU	Controladoria Geral da União
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
E.TCE	Sistema de processo eletrônico utilizado no TCE-PI
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
LINDB	Lei de introdução às normas do direito brasileiro
MMD-TC	Marco de medição de desempenho dos Tribunais de Contas
MPC-PI	Ministério Público de Contas do Estado do Piauí
MQB	Manual de Quantificação de Benefícios
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBR	Norma Brasileira
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PACEX	Plano anual de controle externo
PDF	<i>Portable Document Format</i>
RITCE-PI	Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Piauí
SECEX	Secretaria de Controle Externo (TCE-PI)
TCE-PI	Tribunal de Contas do Estado do Piauí
TCU	Tribunal de Contas da União
UJ	Unidade Jurisdicionada
VRF	Volume de Recursos Fiscalizados

ILUSTRAÇÕES DO MANUAL

Lista de Figuras

Figura 1 – <i>Toolkit – Design Thinking</i> (fonte: https://portal.tcu.gov.br/design_thinking/index.html)	25
Figura 2 – Exemplo de gráfico com recurso visual para facilitar a identificação da informação mais relevante	26
Figura 3 – Infográfico com resumo da legislação aplicável ao controle interno municipal (fonte: TC/008017/2020)	26
Figura 4 - Infográfico que esquematiza os contratos para os serviços de limpeza pública de Teresina – PI em 2019 (fonte: TC/010547/2020)	27
Figura 5 – Exemplos de capas.....	39
Figura 6 – Exemplo de sumário.....	50
Figura 7 – Caracterização dos benefícios das ações de controle.....	58
Figura 8 – Exemplo de processo	78
Figura 9 – Exemplo de documento	78
Figura 10 – Exemplo de página de assinaturas.....	82
Figura 11 - Níveis hierárquicos - títulos	89

Lista de Diagramas

Diagrama 1 – Características essenciais dos relatórios de controle externo.....	13
Diagrama 2 – Esquema da estrutura básica do relatório de auditoria.....	38
Diagrama 3 - Esquematização do conceito de achado.....	56
Diagrama 4 – Componentes da Matriz de Achados.....	59
Diagrama 5 – Tipos de ilustrações do relatório	76

Lista de Quadros

Quadro 1 - Relatórios de controle externo – classificação quanto ao momento da instrução nos processos de Controle Externo – Regimento Interno do TCE-PI (RITCE-PI).....	15
Quadro 2 - Classificação quanto ao conteúdo dos relatórios por tipos de processos de Controle Externo.....	17
Quadro 3 – Expectativas dos atores componentes da parte Auditor em relação ao relatório ..	22
Quadro 4 - Interesses de atores componentes da parte Demais Usuários Previstos em relação ao relatório.....	23
Quadro 5 - Conectivos ou locuções de transição para as relações lógicas entre segmentos do texto	30
Quadro 6 - Recursos coesivos por função.....	32
Quadro 7 – Exemplos de objetos avaliados	41
Quadro 8 - Gestor x responsável (distinções)	44
Quadro 9 - VRF, por modalidade e objeto	45
Quadro 10 - Planejamento, execução e relatório.....	47
Quadro 11 – Componentes do Resumo.....	48

Quadro 12 - Capítulo de Introdução (requisitos).....	51
Quadro 13 – Exemplo de objetivo principal (questão fundamental de auditoria) e de objetivo secundário.....	52
Quadro 14 - Exemplos de títulos.....	61
Quadro 15 - Elementos pós-textuais – ordem e definições.....	70
Quadro 16 - Estrutura recomendada para relatórios de controle externo (por classe ou subclasse processual)	72
Quadro 17 - Elementos textuais - Contas de Governo (Resolução TCE-PI nº 011/2021)	73
Quadro 18 - Parâmetros de formatação.....	85

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. Por que um manual de redação de relatório?	11
1.2. Quais os benefícios esperados?	11
ASPECTOS REDACIONAIS	
2. QUALIDADE DA COMUNICAÇÃO	13
2.1. Comunicação de resultados.....	13
2.2. Relatórios de Controle Externo.....	15
2.3. Qualidade da comunicação	18
2.3.1. Requisitos básicos	18
2.3.1.1. Clareza	18
2.3.1.2. Completude.....	19
2.3.1.3. Concisão.....	19
2.3.1.4. Relevância Social.....	20
2.3.1.5. Objetividade	20
2.3.1.6. Precisão	21
2.3.1.7. Tempestividade	22
2.3.2. Decifrando as expectativas dos usuários típicos do relatório	22
2.3.3. Usando o <i>Design Thinking</i> para agregar valor ao processo comunicativo	23
2.3.4. Narrativa de dados e infografismo.....	25
2.3.5. Comunicação em Linguagem Simples	27
2.4. Requisitos de qualidade da redação.....	29
2.4.1. Coerência e Coesão	29
2.4.1.1. Dicas práticas de coesão – anáfora e catáfora.....	32
2.4.1.2. Dicas práticas de coerência.....	33
2.4.2. Manutenção do paralelismo	34
2.4.3. Sobriedade	34
2.4.4. Facilidade de compreensão das frases	34
2.4.5. Atendimento às normas gramaticais.....	35
2.4.6. Apresentação das informações dos capítulos principais.....	35

ASPECTOS ESTRUTURAIIS

3.	ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS	37
3.1.	Elemento externo	38
3.2.	Elementos pré-textuais	39
3.2.1.	Folha de rosto	39
3.2.1.1.	Título do trabalho, número do processo, tipo de processo e nomes do Relator e do Procurador	40
3.2.1.2.	Ato originário, unidades jurisdicionadas e período de referência.	40
3.2.1.3.	Objeto avaliado	41
3.2.1.4.	Objetivos do trabalho.....	42
3.2.1.5.	Gestores dos órgãos e responsáveis listados no processo.....	42
3.2.1.6.	Volume de Recursos Fiscalizados (VRF).....	45
3.2.1.7.	Temas do Plano Anual de Controle Externo (PACEX) de referência	46
3.2.1.8.	Período de realização do trabalho e equipe de fiscalização e de apoio	46
3.2.2.	Resumo (<i>highlight</i>) ou sumário executivo	48
3.2.3.	Lista de siglas e abreviaturas e de ilustrações do relatório	49
3.2.4.	Sumário.....	50
3.3.	Elementos textuais	51
3.3.1.	Introdução (considerações iniciais).....	51
3.3.2.	Visão geral do objeto.....	54
3.3.3.	Capítulos principais	55
3.3.3.1.	Achados de auditoria	55
3.3.3.1.1.	Componentes da Matriz de Achados.....	57
3.3.3.2.	Responsabilização.....	60
3.3.3.3.	Conteúdo e estrutura dos capítulos principais	61
3.3.4.	Considerações sobre a análise dos comentários do jurisdicionado.....	63
3.3.5.	Conclusão.....	65
3.3.6.	Propostas de encaminhamento.....	66
3.4.	Elementos pós-textuais.....	69
3.4.1.	Documentação anexa ao relatório.....	70
3.5.	Padronização recomendada por classe ou subclasse processual	72

ASPECTOS FORMAIS

4. ELEMENTOS AUXILIARES NA EXPRESSÃO DE IDEIAS, ARGUMENTOS E REFERÊNCIAS	76
4.1. Ilustrações no relatório	76
4.2. Referência a documentos dos autos	77
4.3. Transcrições e citações	78
5. CONTROLE DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS DE CONTROLE EXTERNO	79
5.1. Assinatura do relatório	81
5.2. Roteiro para aferição da qualidade do relatório.....	82
5.3. Informações sobre o <i>status</i> do processo	83

FORMATAÇÃO

6. PARÂMETROS PARA A FORMATAÇÃO DO RELATÓRIO.....	85
6.1. Dicas práticas de formatação	87
6.1.1. Uso de maiúsculas, negrito, sublinhado e outros recursos de destaques.....	87
6.1.2. Hifenização.....	88
6.1.3. Navegabilidade	88
6.1.3.1. Hierarquia textual.....	88
6.1.3.2. Referências cruzadas e <i>hiperlinks</i>	89
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	91

1. INTRODUÇÃO

1.1. Por que um manual de redação de relatório?

Antes de mais nada, é importante responder a questionamentos que podem surgir sobre a conveniência e o benefício da adoção de um manual para auxiliar os auditores na tarefa de escrever seus relatórios.

Toda padronização pode ser limitadora e, em um ambiente de constantes desafios, no qual inovar é essencial, não deve ser desprezado o risco de se adotar um roteiro rígido capaz de sufocar iniciativas para a incorporação de boas práticas no que diz respeito a estratégias comunicativas, com foco em ampliar o alcance social de uma mensagem, principalmente quanto ao uso de ferramentas tecnológicas e de elementos visuais que auxiliam a compreensão de dados complexos.

Além do mais, é preciso considerar que os relatórios são tão diversos como são as classes e subclasses processuais atualmente previstas na Lei Orgânica e no Regimento Interno do TCE-PI. Por essas razões, na medida do possível, as orientações delineadas neste manual possuem caráter de recomendação, na pretensão singela (porém ambiciosa) de reunir e organizar normas internas, nacionais e internacionais de auditoria no setor público, bem como práticas consolidadas na vivência e aperfeiçoamento dos trabalhos de fiscalização e a divulgação de seus produtos aos usuários.

Portanto, esse material deve ser lido sempre como parte de um processo dinâmico e não definitivo, tendo em vista que pretende resolver problemas reais e imprevisíveis relacionados à divulgação dos produtos das ações de controle ao maior número de interessados possível, o que, por si só, é uma tarefa desafiadora e que exige postura aberta ao novo.

1.2. Quais os benefícios esperados?

O principal objetivo do manual de redação é sintetizar, organizar e estabelecer critérios para contribuir com o controle de qualidade dos relatórios produzidos pela Área Técnica do Tribunal, bem como otimizar sua consulta e compreensão. Além disso, espera-se:

- a. Melhorar a comunicação com os possíveis usuários e ampliar o alcance social dos relatórios;
- b. Superar práticas que podem prejudicar a qualidade da comunicação de resultados das auditorias e trabalhos correlatos pelas unidades da Secretaria de Controle Externo;
- c. Avançar na incorporação de normas e orientações de auditorias governamentais em processos de classes diversas da auditoria em sentido estrito.



ASPECTOS REDACIONAIS

2. QUALIDADE DA COMUNICAÇÃO

2.1. Comunicação de resultados

A comunicação dos resultados obtidos pelas ações das Unidades de Fiscalização que compõem a Secretaria de Controle Externo (SECEX) é um dos momentos mais importantes no desempenho das atribuições constitucionais do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, pois é por meio da difusão das informações obtidas pelas auditorias e fiscalizações que os diversos interessados podem tomar ciência das análises realizadas e propor medidas e soluções capazes de transformar a Administração Pública e, por consequência, a sociedade.

Essa comunicação, em geral, acontece de forma escrita, por meio de relatórios de controle externo, e, para que seja eficiente, necessita de correção (ortográfica, semântica, lógica, técnica e jurídica) e de atratividade, para ser percebida como confiável, relevante e útil por todos os possíveis leitores.

□ Relatórios de excelência são essenciais para a geração de deliberações acertadas e justas.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) descrevem o relatório de auditoria como sendo o documento através do qual a Corte de Contas comunica "os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral (NBASP 100, item 51). Segundo as NBASP:

- ▶ Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto (NBASP 100, Item 51).
- ▶ Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados (NBASP 300, Item 39).
- ▶ Os auditores devem preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade e contraditório (NBASP 400, Item 59).

Características essenciais dos **relatórios de controle externo**:



Diagrama 1 – Características essenciais dos relatórios de controle externo

Outros benefícios esperados pelo aprimoramento dos processos comunicativos da Área Técnica do Tribunal de Contas são:

- Assegurar maior transparência e alcance à atuação do TCE;
- Contribuir de forma positiva com a credibilidade e a reputação da Instituição;
- Possibilitar impactos reais no objeto auditado, melhorando a economia, a eficiência e a eficácia dos gastos realizados com recursos estaduais e municipais;
- Permitir o conhecimento da atuação do controle externo por cidadãos comuns, ainda que leigos na área de gestão pública e outras correlatas, aprimorando o controle social.

Além disso, os imperativos da ética profissional também demandam cuidados no processo de escrita dos relatórios de controle externo. Uma vez que postulados como os da impessoalidade, imparcialidade, objetividade e neutralidade político-partidária, religiosa e ideológica foram erigidos a princípios fundamentais da atuação de qualquer servidor do TCE-PI (art. 23 do Livro II da Resolução TCE-PI n.º 001/2018), não se concebem mais relatórios que possam carregar uma linguagem despreocupada com a efetivação concreta desses valores.

Nesse sentido, os itens 47 e 53 da NBASP 12 (Valores e Benefícios dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos):

- ▶ Os Tribunais de Contas devem alcançar e manter junto à sociedade, aos demais Poderes do Estado e às entidades fiscalizadas, um elevado nível de credibilidade, confiança e respeito públicos, transmitindo segurança por meio de atuação caracterizada pela objetividade, neutralidade, independência e imparcialidade (item 47).
- ▶ Os Tribunais de Contas devem inspirar confiança. Sua credibilidade depende de serem vistos como independentes, competentes e publicamente responsáveis por suas atuações. Para tornar isso possível, os Tribunais de Contas precisam liderar sendo exemplo (item 53)

Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição de seus relatórios é promotora da **credibilidade** da função de auditoria (NBASP 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional – item 41) e isso ressalta ainda mais a necessidade desses trabalhos estarem materializados em documentos com níveis elevados de confiabilidade, transparência, clareza e relevância da informação. Daí decorre a importância de diretrizes para a elaboração desses textos.

Dessa forma, com a finalidade de garantir um **padrão de qualidade** mínimo e escapar de possíveis armadilhas comunicativas que podem prejudicar a compreensão, a credibilidade e a utilidade dos relatórios, além de assegurar os benefícios esperados de um processo comunicativo eficiente, é que se propõem medidas e orientações para

uniformização de processos de trabalho e estipulação de técnicas de redação a serem observadas pelos auditores de controle externo no momento da divulgação dos resultados de seus trabalhos.

O raciocínio das NBASP, que trata dos trabalhos de auditoria governamental, pode e deve ser aplicado, sempre que possível, aos demais relatórios e documentos elaborados pelos Auditores de Controle Externo na ampla gama de atividades por eles desenvolvidas.

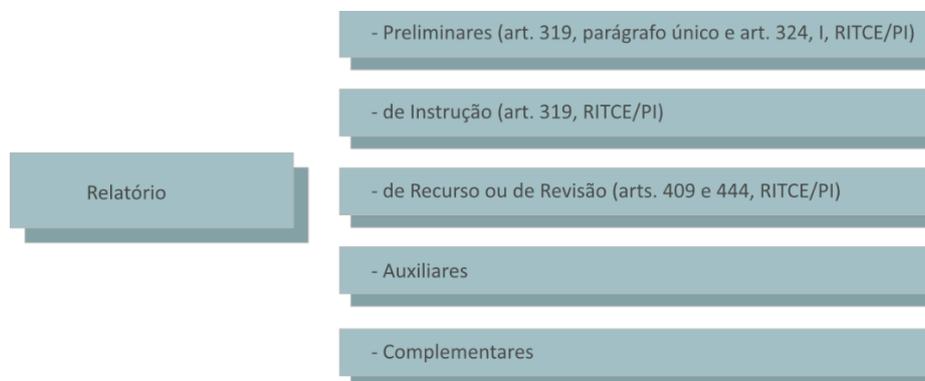
Advertência: Apesar de as regras da NBASP referirem-se, a princípio, às auditorias em sentido estrito, seus conceitos e padrões podem ser aproveitados em benefício da maior parte das atividades de controle externo exercidas pelas Cortes de Contas, salvo exceções a serem aplicadas em casos específicos, as quais serão devidamente catalogadas no momento do estudo da estrutura dos principais tipos de relatórios.

- Para mais informações sobre os tipos de relatórios de controle externo no âmbito do TCE-PI, ver tópico 2.2.

2.2. Relatórios de Controle Externo

São inúmeros os documentos que podem ser expedidos pela área técnica do Tribunal de Contas. Alguns desses documentos integram os vários processos de contas, de controle social ou de fiscalização e outros apenas desempenham o papel de comunicação interna, entre os setores do TCE-PI ou dentro da própria Unidade Técnica. O objetivo dessa seção é catalogar e classificar os documentos do primeiro grupo, doravante designados como **relatórios**.

Em relação ao momento em que são elaborados para a instrução dos processos de Controle Externo, os relatórios podem ser classificados em preliminares, de instrução, de recursos ou de revisão, bem como auxiliares ou complementares.



Quadro 1 - Relatórios de controle externo – classificação quanto ao momento da instrução nos processos de Controle Externo – Regimento Interno do TCE-PI (RITCE-PI)

Os **relatórios preliminares**, segundo o Regimento Interno do TCE-PI (Resolução n.º 013/2011 – RITCE-PI) têm caráter predominantemente investigatório e saneador, com objetivo de preparar o processo para a sua regular tramitação. Já os **relatórios de instrução** se destinam a analisar todas as questões suscitadas pelas partes envolvidas, inclusive aquelas trazidas aos autos pelos interessados e agentes responsáveis, modificando ou complementando os encaminhamentos propostos na fase anterior. Nesse mesmo sentido, os **relatórios de recursos ou de revisão**.

Observações:

- (1) Não havendo apresentação de defesa nos processos nos quais for necessário o exercício do contraditório e da ampla defesa, o relatório preliminar converter-se-á em relatório de instrução seguindo os demais atos do processo (art. 319, parágrafo único – RITCE-PI). Entende-se que a citação para o exercício do contraditório e da ampla defesa está condicionada à imputação de irregularidade a um agente responsável (art. 319 c/c art. 339 - RITCE-PI - ver tópico 3.2.1.5).
- (2) Alguns processos, por sua natureza, não demandam fase de contraditório, a exemplo do Levantamento, regulamentado na Resolução TCE-PI n.º 010/2020. Nesses casos, não há que se falar em segregação dos relatórios preliminares e de instrução.
- (3) Com a alteração do art. 235 do RITCE-PI e inclusão do inciso VI no rol de legitimados para a propositura de representação, surge a figura da Representação da Secretaria de Controle Externo, que, diferente dos demais relatórios preliminares, tem o condão de instaurar um novo processo.

Os **relatórios auxiliares** instrumentalizam técnicas para a obtenção de evidências que irão subsidiar a análise do auditor, como no caso dos procedimentos de diligência no local e observação direta, descritos nos manuais de técnicas de auditoria. Há também os relatórios de análise, utilizados para aprofundar questões que, por razão de conveniência, inserem-se melhor em documento apartado do relatório principal.

Outra situação ocorre quando, por determinação do Relator, é necessário integrar fatos novos na análise realizada em relatório preliminar, de instrução, de recurso ou de revisão prévio, esta nova manifestação da Área Técnica ocorre por meio de **relatório complementar**.

Também é importante situar os relatórios dentro de cada tipo processual na categoria de processos de Controle Externo. Nesse sentido, o conteúdo dos relatórios poderá ser direcionado para subsidiar, por exemplo, (a) a apreciação das contas de governo, (b) o julgamento das contas de gestão, (c) a decisão de demandas do controle social (denúncias e representações), entre outros.

O Quadro 2 resume os tipos de processos no Tribunal de Contas do Estado do Piauí em níveis de classe e subclasse.

Quadro 2 - Classificação quanto ao conteúdo dos relatórios por tipos de processos de Controle Externo

Classe	Subclasse
A. Contas	Contas de governo
	Contas de gestão
	Tomada de contas
	Tomada de contas especial
B. Fiscalização	Acompanhamento
	Auditoria
	Inspeção
	Levantamento
	Monitoramento
C. Controle social	Denúncia
	Representação
D. Registro de atos	Admissão de pessoal
	Aposentadoria
	Pensão por morte
	Transferência para reserva remunerada
	Reforma
	Retificação de ato concessório
	Cancelamento
F. Coeficientes constitucionais	Fixação
	Recurso de decisão
G. Consulta	Consulta
H. Incidentes processuais	Medidas cautelares
	Incidente de inconstitucionalidade
	Prejulgados
	Uniformização de jurisprudência
	Bloqueio de contas
	Impedimento e suspeição
I. Ajuste de gestão	Termo de ajuste
J. Auto de infração	Auto de infração
K. Manifestação em acordo de não persecução civil	Manifestação em acordo de não persecução civil
L. Recursos	Recurso de reconsideração
	Pedido de reexame
	Agravo
	Embargos de declaração
M. Revisão	Pedido de revisão

2.3. Qualidade da comunicação

2.3.1. Requisitos básicos

Os relatórios produzidos pelos auditores devem buscar atender às expectativas legítimas dos diversos usuários e, principalmente, ser útil a eles.

Atenção: deve sempre se ter em mente que o objetivo primordial de qualquer auditoria é proporcionar informações úteis aos processos de tomada de decisão de seus usuários.

Segundo Tiago Modesto¹, os relatórios de auditoria devem ser centrados em seus usuários e em seus processos cognitivos e de decisão. Para isso, o relatório deve adotar uma (a) **estrutura dedutiva**, em que o que é mais importante aparece primeiro na sequência textual, e (b) **linguagem simples**, de fácil entendimento, inclusive para o público leigo.

Além disso, a construção do texto deve estar voltada a dar uma resposta ao problema de auditoria. Em outras palavras, o relatório precisa esclarecer não só a situação encontrada, mas o que não está correto e as possíveis soluções para contornar ou sanar os desvios identificados.

Para auxiliar nessa tarefa, são propostos alguns requisitos basilares que devem nortear todo o processo comunicativo entre os autores e os usuários do relatório:

2.3.1.1. Clareza

A exposição dos fatos deve acontecer de forma **logicamente estruturada**, mantida uma correlação entre as ideias principais apontadas com as ideias secundárias (NBASP 3000 – item 118 - primeira parte). Para tanto, o auditor deverá estar seguro no conhecimento das informações que devem ser passadas e, sempre que possível, utilizar linguagem acessível, com a finalidade de contemplar o público não especialista.

Dicas práticas para a clareza do relatório

- Evitar a linguagem erudita, o preciosismo, o jargão e as expressões em outros idiomas (salvo quando consagradas ou sem tradução para o português).
- Evitar abreviaturas.
- Usar termos técnicos e siglas de conhecimento restrito somente quando necessário, dentro dos limites permitidos pelo objeto auditado
- Definir termos técnicos.

¹ COSTA, Tiago Modesto Carneiro (2022) in [Curso de Auditoria em Políticas Públicas](#).

- Utilizar lista com definições das siglas empregadas no texto, seguindo as orientações do item 3.2.3 desse manual.
- Construir frases e orações na forma direta, evitando a utilização de orações intercaladas, parênteses e travessões de forma exagerada e em prejuízo da fluidez do texto
- Utilizar linguagem impessoal, preferencialmente na terceira pessoa.
- Buscar dar uniformidade ao tempo verbal.
- Identificar e eliminar frases e orações que possam dar margem à ambiguidade (NBASP 100 – item 51).
- Anexar ao relatório as informações e a documentação suficiente para deixar claro o entendimento dos critérios utilizados, do escopo da auditoria, dos julgamentos e das conclusões obtidas (NBASP 400 – item 48).
- Apresentar os dados de diversas maneiras, incluindo gráficos, diagramas, mapas, fotografias e caixas de texto, sempre com o cuidado de não prejudicar a fluidez da leitura.

2.3.1.2. Completude

Não devem ser omitidas da redação **informações essenciais** para a compreensão dos resultados defendidos no trabalho. Em outras palavras, ao leitor deve ser permitido chegar a conclusões iguais ou similares àquelas delineadas pelo auditor.

Importante ressaltar que a disponibilização de todas as informações essenciais para a conclusão defendida no relatório não implica, necessariamente, documentos extensos ou prolixos. Relatórios completos podem e devem ser concisos.

Dicas práticas para a completude do relatório

- Incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria, que deverão estar suficientemente detalhado(s) para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões (NBASP 3000 – item 117)
- Escrever o relatório de modo que qualquer leitor, mesmo aqueles sem posse de informações prévias ou de acesso restrito sobre o objeto da auditoria, possa compreender satisfatoriamente as situações descritas e suas implicações.

2.3.1.3. Concisão

Devem ser evitadas informações que não contribuem diretamente para as conclusões defendidas no relatório e que sejam **redundantes ou desnecessárias** ou, ainda, que digam respeito apenas a preciosismos de linguagem. Se o dado não contribui para a completude do relatório, deve ser eliminado.

Dicas práticas para a concisão do relatório

- Não deixar o relatório mais extenso que o necessário para transmitir as principais ideias e argumentos, os quais devem ser identificados no processo da escrita (NBASP 3000 – item 120).
- Se possível, realizar a análise de temas e questões mais complexas em relatórios de análises segregados do principal, com menção neste dos aspectos mais importantes, resumidamente, para conhecimento dos leitores.
- Estruturar o relatório a partir de um sumário intuitivo e de fácil manuseio, para facilitar o acesso à informação de usuários interessados apenas em partes do trabalho de auditoria.
- Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

Advertência: O ideal é que relatório se limite a 30 (trinta) páginas, a contar da Introdução ao tópico com as propostas de encaminhamento.

- As frases, em linhas gerais, devem se limitar ao número de 20 (vinte) a 30 (trinta) palavras, e os períodos, de 70 (setenta) a 80 (oitenta).

2.3.1.4. Relevância Social

A preocupação com a **transformação** do mundo exterior deve permear a elaboração do relatório, ao menos em conduzir o jurisdicionado à identificação das causas e à correção das irregularidades que compõem o(s) achado(s).

Dicas práticas para a relevância social do relatório

- Evitar proposições, na seção de propostas de encaminhamento, que se limitem a apontar a necessidade de obediência a comando legal abstrato. No caso de se constatar violação de dispositivos legais, a necessidade de medidas corretivas decorre implicitamente da apuração no relatório, bastando fundamentar de modo suficiente o ilícito.
- Construir as propostas de encaminhamento com foco nas causas das distorções e inconformidades identificadas, os quais devem estar descritos de forma satisfatória.
- Ponderar os efeitos positivos e negativos dos encaminhamentos antes da liberação do relatório (Art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e art. 171 e seguintes da Lei nº 14.133/2021 – Nova Lei de licitações e contratos).

2.3.1.5. Objetividade

A linguagem empregada nos relatórios deve se resguardar de **opiniões pessoais, ambíguas, excessivas** ou que possa implicar em discussões estranhas aos objetivos intrínsecos do trabalho de auditoria ou levantar barreiras desnecessárias à cooperação entre jurisdicionado e TCE-PI.

Devem ser evitadas, também, descrições vagas e que apenas denotam um juízo de valor do auditor em relação a uma situação verificada, como, por exemplo, apontar que um parecer jurídico seria “superficial” ou que a atitude de um servidor público demonstraria “falta de zelo profissional”.

Dicas práticas para a objetividade do relatório

- Ter sempre o cuidado de se manter independente, de modo que os resultados e as conclusões também sejam assim percebidos pelos usuários do relatório (NBASP 3000 – item 23).
- Ir sempre direto ao assunto, evitando comentários que fogem ao ponto central da análise e que podem dar margem a interpretações e conclusões não desejadas.
- Manter o equilíbrio entre tom e conteúdo, buscando dar primazia à imparcialidade (NBASP 3000 – item 121).
- Adotar estratégia metodológica para afastar viés ou suspeitas quanto à execução dos trabalhos.
- Distinguir fatos de opiniões.
- Evitar linguagem com conotação tendenciosa que possa gerar resistência e atitudes defensivas pelos auditados.
- Apontar tanto as boas práticas como os achados eventualmente verificados.
- Proceder a uma avaliação objetiva e justa das evidências (NBASP 100 – item 49).

2.3.1.6. Precisão

A comunicação não deve dar margem à **dúvida** ou a **imprecisões**. Também devem ser evitadas constatações que não têm o condão de ultrapassar meras suspeitas ou indícios.

Dicas práticas para a precisão do relatório

- Apresentar a informação de forma a convencer os leitores da validade dos achados, de forma persuasiva e articulada.
- Não manter no relatório achados e irregularidades que não possuam evidências suficientes que o embasem.
- Excluir da redação palavras e expressões como “salvo melhor juízo”, “talvez”, “supõe-se” ou “há indícios”.

Para garantir a precisão, também é importante utilizar, na construção dos capítulos principais do relatório, uma **estrutura dedutiva**. Mas qual a característica fundamental dessa modalidade de escrita?

A escrita **indutiva** é aquela em que são acrescentadas informações e análises para que, no processo da construção do texto, o autor consiga chegar a alguma

conclusão. É a melhor estratégia para se escrever as análises que antecedem a escrita final do relatório, pois não se tem a conclusão de antemão.

Já a escrita **dedutiva** apresenta a conclusão ao leitor logo de início e, nas seções seguintes, faz-se um esforço de convencimento, para que o usuário compreenda e aceite a resposta oferecida.

A escrita dedutiva pode ser resumida na frase “o mais importante aparece primeiro”, o que propicia ganhos ao entendimento e convencimento do leitor, que terá menor chance de se perder na contextualização e detalhamento das conclusões, já que, por serem apresentadas antecipadamente, têm maior probabilidade de serem corretamente apreendidas.

2.3.1.7. Tempestividade

A tempestividade requer que um relatório de auditoria seja emitido **a tempo** de que as informações sejam úteis à Administração, ao Governo, ao Poder Legislativo e a outras partes interessadas. Os resultados dos trabalhos devem ser disponibilizados oportunamente, de acordo com o planejado pela equipe técnica e de modo a propiciar transformações concretas na sociedade.

2.3.2. Decifrando as expectativas dos usuários típicos do relatório

As NBASP 100, que trata dos princípios fundamentais de auditoria no setor público, estipulam as três partes envolvidas na auditoria: o auditor, o responsável e os usuários previstos.

A parte **auditor** envolve, além dos componentes da equipe de fiscalização, outros agentes internos, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Expectativas dos atores componentes da parte Auditor em relação ao relatório

Atores	Expectativa em relação ao relatório
Equipe de fiscalização	O relatório deve refletir adequadamente as conclusões da equipe e que as evidências estejam postas de maneira a convencer os leitores
Servidores do gabinete do relator	Por tipicamente ter pouco ou nenhum contato com as informações produzidas e com os objetos avaliados, o relatório deve ser claro, sucinto e preciso, de fácil extração dos elementos necessários para elaborar minutas de voto e acórdão
Comunicação Processual	O relatório deve indicar, com clareza, os gestores e responsáveis envolvidos com os objetos avaliados, para fins de notificação e expedição de outros comunicados
Relator e colegiado	Considerando que, muitas vezes, não é especialista no assunto, precisa ser capaz de compreender a análise da área técnica para tomada de decisão célere e acertada

A parte **responsável** diz respeito àquelas pessoas envolvidas diretamente no objeto da fiscalização. São os agentes que têm o dever de prestar contas, a quem cabe a gestão de bens, dinheiros e valores públicos ou, ainda, que está envolvida em ato irregular da Administração, ainda que sem vínculos diretos com o poder público.

Também estão abrangidos por esse conceito os dirigentes e agentes com posições hierárquicas na organização, uma vez que desempenham papel decisório a nível estratégico e/ou tático e geralmente são impactados pelos resultados da auditoria.

A parte responsável espera do relatório evidências suficientes para a tomada de decisões importantes e, no caso de não concordarem com as conclusões da equipe de auditoria, ter condições de localizar e contrapor os argumentos utilizados. Quanto às irregularidades apuradas, deve estar muito claro o critério adotado, o agente responsável, sua conduta, nexos de causalidade e elementos de culpabilidade eventualmente considerados. A mesma lógica também se aplica aos advogados contratados para defesa desses agentes.

Os **demais usuários previstos** constituem a maior gama de atores, governamentais ou não, que podem usar as informações dos relatórios para tomar decisões em prol da sociedade, de suas organizações ou de ambos. São exemplos:

Quadro 4 - Interesses de atores componentes da parte Demais Usuários Previstos em relação ao relatório

Atores	Interesse
- Assembleia Legislativa e Câmaras Municipais	São os órgãos titulares, por excelência, do controle externo sobre a Administração Pública em suas respectivas esferas
- Órgãos de persecução penal	Podem retirar dos relatórios informações valiosas para instrução e direcionamento de investigações em crimes contra a Administração Pública e outros que possam afetar a boa gestão dos recursos públicos
- Advocacia Pública e Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)	A advocacia pública usualmente utiliza os relatórios para reaver prejuízos aos cofres públicos e a OAB, entidade representante de profissionais considerados indispensáveis à administração da justiça, detém titularidade para mover diversas ações em prol dos interesses da coletividade
- Imprensa	Traduzem, ao público em geral, as conclusões das auditorias e realiza parcela relevante do controle social ao destacar o resultado dos trabalhos da equipe de fiscalização, inclusive induzindo mudanças na realidade
- Público em geral	Os cidadãos que usufruem dos serviços e políticas públicas são os mais interessados em compreender a causa e possíveis soluções para os problemas e impasses que vivenciam e, desde que acessíveis, podem fazer uso dos relatórios de auditoria para pressionar as autoridades por medidas efetivas para melhoria de suas vidas

2.3.3. Usando o *Design Thinking* para agregar valor ao processo comunicativo

O uso de algumas estratégias pode contribuir significativamente para a obtenção de um relatório **simples, bonito, útil e funcional**.

- a. *Simple*, para que o usuário de menor conhecimento e vivência possa compreender e utilizar;
- b. *Bonito*, na medida em que agrada olhos e mente do leitor já nos primeiros contatos, causando impacto positivo e maior suscetibilidade à concordância com as conclusões;
- c. *Útil*, ou seja, capaz de suportar uma decisão de um agente verdadeiramente convencido;
- d. *Funcional*, para que qualquer usuário seja capaz de, rapidamente, identificar a seção de seu interesse para leitura².

O *Design Thinking* nada mais é do que uma forma de abordagem que organiza o processo criativo e as ideias de diversos pontos de vista e agrega maior satisfação a todos os envolvidos.

Para a fase da escrita do relatório, essa estratégia vai se fundamentar em três pilares:

Empatia: os relatórios devem ser construídos sob o ponto de vista de quem os vai ler. Para isso, é preciso identificar claramente quem são os usuários da auditoria e suas expectativas.

Colaboração: a equipe responsável pela escrita deve trabalhar junta em um documento de edição colaborativa, para agregar ideias, minorar riscos de auditoria (por exemplo, ao escolher uma equipe multidisciplinar para o trabalho) e deixar o resultado mais interessante e rico em pontos de vista distintos.

Experimentação: antes de liberar o documento, é importante submetê-lo a vários atores, internos e externos, coletar *feedbacks* e conferir o máximo de credibilidade possível ao texto, o que inclui a apresentação de protótipos do relatório ou partes dele ao usuário final. A prática da experimentação também diminui o risco de auditoria e assegura maior chance de convencimento dos possíveis tomadores de decisões, na medida em que efetivamente participaram e contribuíram para a conclusão elaborada no trabalho.

Assim, pode se ampliar consideravelmente as chances de que o relatório final seja bem utilizado por quem cabe tomar as decisões a respeito da comparação entre o objeto auditado e os critérios aplicados, bem como ser instrumento para outros atores sociais no intuito de transformação da realidade e superação de problemas.

² COSTA, Tiago Modesto Carneiro (2022) in [Curso de Auditoria em Políticas Públicas](#).

O TCU disponibilizou gratuitamente um conjunto de ferramentas (*Toolkit*) estruturado como uma biblioteca de rotinas, para auxiliar a implementação do *Design Thinking*, que pode ser acessado clicando [aqui](#).

O processo é dividido nas fases de (i) empatia, (ii) redefinição, (iii) ideação, (iv) prototipação e (v) teste, ainda com dicas de (a) dinâmicas e sugestão de (b) *templates* (materiais de apoio) para os auditores.

Figura 1 – *Toolkit – Design Thinking* (fonte: https://portal.tcu.gov.br/design_thinking/index.html)



2.3.4. Narrativa de dados e infografismo

O *data storytelling* ou narrativa de dados, em tradução literal, é a utilização de técnicas para apresentação ao público em geral, de forma simples e efetiva, de informações com base em análise complexas de dados. Segundo Tiago Modesto (2022), em seu curso de auditoria em políticas públicas, essa abordagem:

- Fornece significado aos dados;
- Transmite ideias com credibilidade;
- Atrai e retém a atenção das pessoas para números e informações apresentadas;
- Aumenta o alcance e a memorização das ideias;
- Envolve o leitor e aumenta sua compreensão das mensagens principais.

Para isso, não basta utilizar tabelas, quadros e gráficos, que podem se tornar maçantes e desestimular a leitura. Nesse caso, deve-se preferir a utilização de imagens que sejam precisas em passar a mensagem instantaneamente, destacando o que efetivamente interessa, conforme o exemplo abaixo:

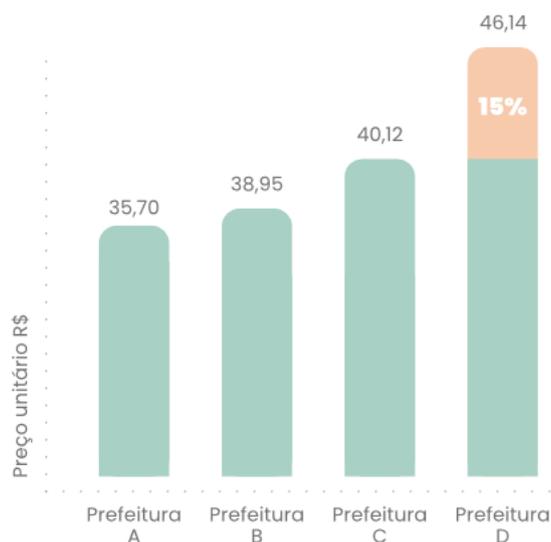


Figura 2 – Exemplo de gráfico com recurso visual para facilitar a identificação da informação mais relevante

Por outro lado, o uso de infográficos, que nada mais são do que a combinação de gráficos e imagens, com preponderância de elementos visuais e intuitivos, podem contextualizar, em uma única montagem, diversas informações que somente poderiam ser apresentadas em textos extensos.

Esses elementos têm como grande vantagem a possibilidade de serem utilizados em outros meios de forma independente do relatório, como também servir de base para a construção de painéis interativos com as ferramentas de *Business Intelligence* (BI).

Na Figura 3, tem-se um exemplo de infográfico que mescla quadro e figuras para resumir e esquematizar a legislação que trata do sistema de controle interno no âmbito dos municípios:

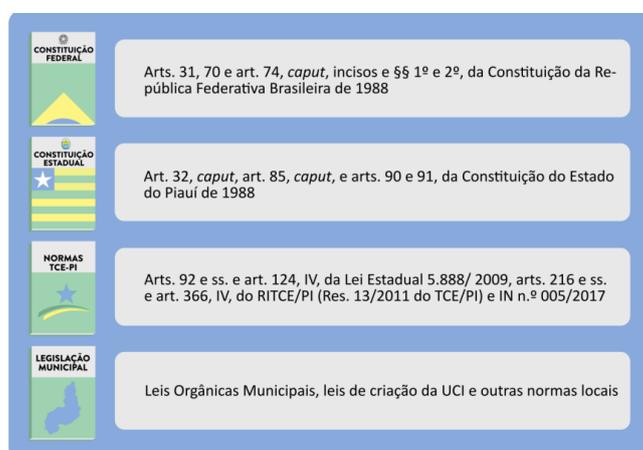


Figura 3 – Infográfico com resumo da legislação aplicável ao controle interno municipal (fonte: TC/008017/2020)

A Figura 4 mostra os dados levantados sobre a execução dos serviços de coleta e transporte de resíduos sólidos na capital Teresina durante o exercício de 2019, em um infográfico que mescla tabelas, quadros, figuras e gráficos.

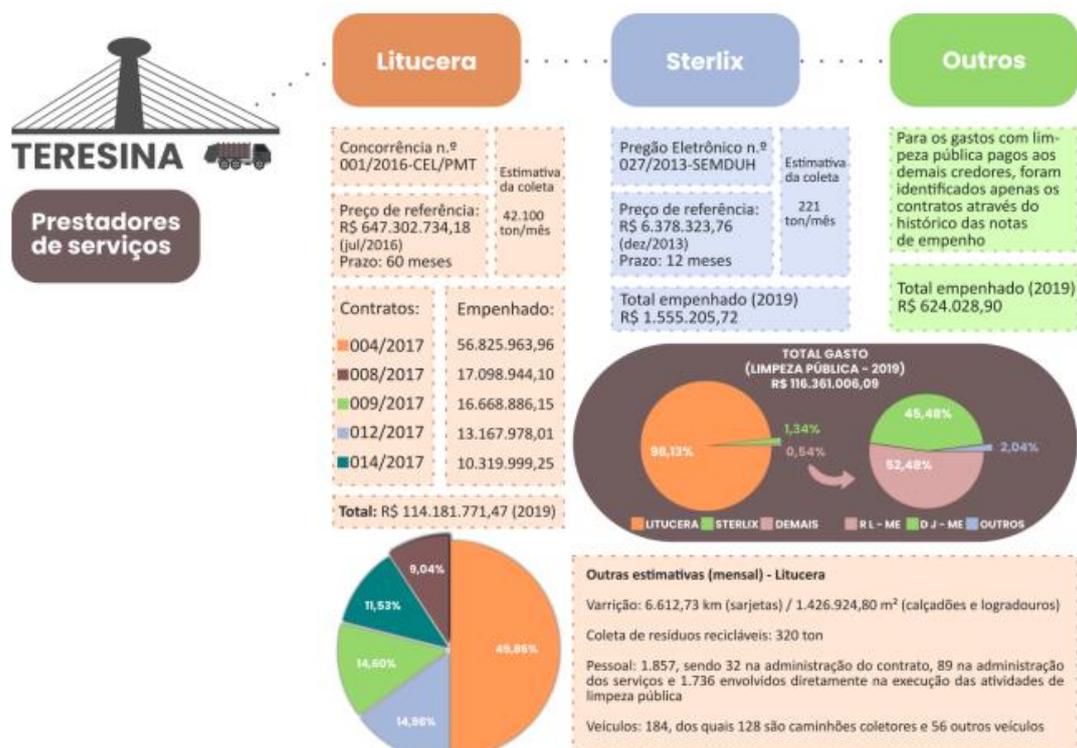


Figura 4 - Infográfico que esquematiza os contratos para os serviços de limpeza pública de Teresina – PI em 2019 (fonte: TC/010547/2020)

Dessa forma, a leitura ganha dinamicidade e a informação se perpetua por mais tempo na mente dos usuários, já que os dados são apresentados na forma de um enredo lógico e visualmente estruturado.

2.3.5. Comunicação em Linguagem Simples

Traduzido do inglês *Plain Language*, a Linguagem Simples é uma técnica de comunicação e uma causa social com o objetivo de tornar textos e documentos públicos mais fáceis de ler e, portanto, mais inclusivos. Concebida inicialmente na Inglaterra e nos Estados Unidos dos anos 1940, já está presente em mais de trinta países, em iniciativas que buscam facilitar o acesso a serviços públicos e a promoção da cidadania³.

Essa técnica de comunicação:

³ Para mais detalhes, ver Apostila do curso Linguagem Simples no Setor Público, disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/6181/1/Apostila%20do%20curso%20Linguagem%20Simples%20no%20Setor%20Pu%cc%81blico.pdf>

- a. Foca sua atenção no público-alvo, para que a informação desejada seja identificada com facilidade e que a mensagem principal seja transmitida;
- b. Pressupõe que a utilização de linguagem complexa e de vocabulário inacessível a alguns grupos sociais distancia a população do governo;
- c. Entende que ineficiência nos processos comunicativos entre cidadãos, empresas e outros interessados e o Poder Público torna mais dispendioso o alcance dos objetivos de políticas públicas e a universalização dos serviços disponíveis.

No que diz respeito aos relatórios, por serem documentos técnicos e que não possuem público-alvo homogêneo, as lições da Linguagem Simples podem ser úteis notadamente no momento da construção do resumo (ver tópico 3.2.2) e da estruturação dos capítulos principais (ver tópico 3.3.3), a partir das seguintes diretrizes⁴:

i. Evite escrever frases com mais de 20 (vinte) palavras

x *As informações, constantes na peça 20, em cuja identificação da autoria recaem dúvidas, não foram analisadas no relatório juntado aos autos antes da decisão monocrática, em razão de estarem pendentes as diligências requeridas ao setor competente da Polícia Civil do Estado do Piauí.*

√ *O relatório anterior não tratou da autoria do documento juntado à peça 20 por estarem pendentes diligências no órgão competente.*

ii. Dê preferência ao uso de frases em ordem direta

x *O relatório foi elaborado pela Diretoria.*

√ *A Diretoria elaborou o relatório.*

iii. Substitua substantivos que atuam como verbo por verbos que expressam ações diretas

x *Proceda à identificação:*

√ *Identifique:*

iv. Evite o uso de siglas, jargões e termos técnicos desconhecidos ao público-alvo

x *A UCI não atendeu à solicitação.*

√ *A Unidade Central de Controle Interno não atendeu à solicitação.*

v. Evite o uso de termos que possam ser pejorativos e palavras estrangeiras

x *Solicito feedback.*

√ *Solicito retorno com comentários e sugestões.*

⁴ Idem, pág. 28 e ss.

vi. Dê preferência ao plural indefinido ou palavras que incluam os dois gêneros da Língua Portuguesa

x Isso dificulta o acesso de mulheres, idosos, crianças, pessoas portadoras de necessidades especiais, entre outros

√ Isso dificulta o acesso dos mais diversos interessados no serviço

vii. Evite o uso de palavras difíceis para o público-alvo

x Outrossim

√ Iguamente

x Porquanto

√ Visto que

x Intempestivamente

√ Fora do prazo

viii. Use títulos e subtítulos para ordenar o conteúdo do relatório

Ver tópico 6.1.3 deste manual

ix. Use elementos visuais, como diagramas, tabelas e gráficos para ajudar a explicar o conteúdo ou ideias de um parágrafo



x. Use marcadores de tópicos quando precisar separar informações dentro de um parágrafo

x Para obter a certidão você irá precisar de RG, CPF, comprovante de pagamento da guia...

√ Para obter a certidão você irá precisar:

- RG

-CPF

- Comprovante de pagamento da guia...

2.4. Requisitos de qualidade da redação

Em relação à etapa de escrita do relatório propriamente dita, alguns fatores são decisivos para o sucesso da comunicação dos resultados (para mais informações, ver "Orientação Prática: Relatório de Auditoria" – Controladoria Geral da União, 2019):

2.4.1. Coerência e Coesão

Coerência é a propriedade do texto que permite que se construa sentido a partir dele, sem contradição entre os diversos segmentos textuais, que devem ser encaixados logicamente. Um texto coerente possui unidade e todas as suas partes se encaixam de maneira complementar.

Já a **coesão** é a conexão que liga elementos no texto (palavras, orações, períodos, parágrafos), criando harmonia entre eles. Os principais elementos de coesão são os termos chamados conectivos ou conectores, que podem exercer diversas funções no texto.

Em relação aos conectivos lógicos para relacionar os argumentos e as ideias trazidas pelo autor, o quadro abaixo enumera algumas possibilidades de uso a partir da relação estabelecida:

Quadro 5 - Conectivos ou locuções de transição para as relações lógicas entre segmentos do texto

Relação lógica	Conectivos ou locuções de transição
<i>Prioridade ou relevância</i>	Em primeiro lugar, primeiramente, principalmente, primordialmente, sobretudo etc.
<i>Tempo (frequência, duração, ordem, sucessão, anterioridade, posterioridade etc.)</i>	Então, enfim, logo depois, imediatamente, logo após, a princípio, pouco antes, pouco depois, anteriormente, posteriormente, em seguida, afinal, finalmente, agora, atualmente, hoje, frequentemente, constantemente, às vezes, eventualmente, por vezes, ocasionalmente, sempre, raramente, não raro, ao mesmo tempo, simultaneamente, nesse meio tempo, enquanto, quando, antes que, depois que, logo que, sempre que, assim que, desde que, todas as vezes que, cada vez que, apenas etc.
<i>Semelhança, comparação ou conformidade</i>	Como, consoante, segundo, da mesma maneira que, do mesmo modo que, igualmente, da mesma forma, assim também, do mesmo modo, segundo, conforme, sob o mesmo ponto de vista, tal qual, como, assim como, bem como, como se, à medida que, à proporção que, quanto (mais, menos, menor, melhor, pior)... tanto (mais, menos, menor, melhor, pior), tanto quanto, que (do que), (tal) que, (tanto) quanto, (tão) quão, (não só) como, (tanto) como, (tão) como etc.
<i>Condição ou hipótese</i>	Se, desde que, salvo se, exceto se, contanto que, com tal que, caso, a não ser que, a menos que, sem que, suposto que, desde que, eventualmente etc.
<i>Adição ou continuação</i>	Além disso, (a)demais, ainda mais, ainda por cima, por outro lado, também, e, nem, não só...mas também, não apenas...como também, não só...bem como etc.
<i>Dúvida</i>	Talvez, provavelmente, possivelmente, quem sabe, é provável, não é certo, se é que, a caso, porventura etc.
<i>Certeza ou ênfase</i>	Decerto, por certo, certamente, indubitavelmente, inquestionavelmente, sem dúvida, inegavelmente, com toda a certeza etc.
<i>Surpresa, imprevisto</i>	Inesperadamente, de súbito, imprevistamente, surpreendentemente etc.
<i>Ilustração ou esclarecimento</i>	Por exemplo, isto é, quer dizer, em outras palavras, ou por outra, a saber, ou seja, ou melhor, aliás, ou antes, etc.

Relação lógica	Conectivos ou locuções de transição
<i>Propósito, intenção ou finalidade</i>	Com o fim de, a fim de, com o propósito de, para que, a fim de que, com o intuito de, com o objetivo de etc.
<i>Lugar, proximidade ou distância</i>	Perto de, próximo a ou de, junto a ou de, fora, mais adiante, além, lá, ali, algumas preposições e os pronomes demonstrativos etc.
<i>Resumo, recapitulação ou conclusão</i>	Em suma, em síntese, em resumo, portanto, assim, dessa forma, dessa maneira, logo, por isso, por consequência etc.
<i>Causa e consequência ou explicação</i>	Por consequência, por conseguinte, como resultado, por isso, por causa de, em virtude de, assim, de fato, com efeito, tão (tanto, tamanho)... que, porque, porquanto, pois, já que, uma vez que, visto que, como (=porque), portanto, logo, que (=porque), de tal sorte que, de tal forma que, visto que, dado que, como etc.
<i>Contraste, oposição, restrição, ressalva ou concessão</i>	Pelo contrário, em contraste com, salvo, exceto, porém, menos, mas, contudo, todavia, entretanto, no entanto, embora, apesar de, ainda que, mesmo que, por menos que, a menos que, a não ser que, em contrapartida, enquanto, ao passo que, por outro lado, sob outro ângulo etc.
<i>Alternativa</i>	Ou... ou, ora... ora, quer... quer, seja ... seja, já... já, nem... nem etc.
<i>Negação</i>	Não, absolutamente, tampouco, de modo algum, nunca etc.
<i>Afirmação</i>	Sim, certamente, efetivamente, realmente, seguramente, indubitavelmente, inquestionavelmente, sem dúvida, decerto, por certo, com certeza etc.
<i>Modo</i>	Bem, mal, assim, depressa, devagar, como, alerta, melhor (mais bem), pior (mais mal), às pressas, à toa, às escuras, à vontade, de mansinho, em silêncio, em coro, face a face, às cegas, a pé, a cavalo, de carro, às escondidas, às tontas, ao acaso, de cor, de improviso, de propósito, de viva voz, de uma assentada, de soslaio, passo a passo, cara a cara, etc. Também exprimem modo a maioria dos advérbios terminados em mente: suavemente, corajosamente etc.
<i>Referência</i>	A, ante, após, até, com, contra, de, desde, em, entre, para, perante, por, sem, sob, sobre, trás, além de, antes de, antes de, aquém de, até a, dentro em, dentro de, depois de, fora de, ao modo de, à maneira de, junto de, junto a, devido a, em virtude de, graças a, a par de etc.
<i>Intensidade</i>	Muito, pouco, bastante, deveras, menos, tão, tanto, demasiado, mais, demasiadamente, meio, todo, completamente, profundamente, excessivamente, extremamente, demais, nada (Isto não é nada fácil), ligeiramente, levemente, que (Que fácil é este exercício!), quão, como (Como reclamam!), quanto, bem, mal, quase etc.
<i>Inclusão</i>	Até, inclusive, mesmo, também, ainda, ademais, além disso, de mais a mais etc.
<i>Exclusão</i>	Apenas, salvo, senão, só, somente, exclusive, menos, exceto, fora, tirante etc.

Fonte: [Quadro de elementos coesivos sequenciais](#) – Instituto Federal do Rio Grande do Norte

Outros recursos coesivos:

Quadro 6 - Recursos coesivos por função

Função	Recursos coesivos
<i>Acréscimo de ideias ou argumentos</i>	- E, além de, além disso, ademais, ainda, mas também, bem como, também
<i>Relação de concessão, resignação</i>	- Embora, não obstante, apesar de, a despeito de, contudo
<i>Oposição de ideias</i>	- Mas, porém, entretanto, no entanto, sob outro ponto de vista, de outro modo, por outro lado, em desacordo com
<i>Complemento e conclusão de ideias</i>	- Assim, dessa forma, portanto, desse modo, enfim, ora, em resumo, em síntese
<i>Relação de comparação de semelhanças</i>	- Assim como, da mesma forma que, como, tal que
<i>Constatações ou admissão de fato</i>	- De fato, realmente, é verdade que, evidentemente, obviamente, está claro que
<i>Introdução de explicações</i>	- Porque, devido a, em virtude de, tendo em vista isso, face a isto
<i>Ênfase ou destaque a fato ou ideia</i>	- Sobretudo, principalmente, essencialmente
<i>Relação de temporalidade</i>	- Antes que, enquanto, depois que, quando, no momento em que

Fonte: [Quadro de elementos coesivos sequenciais](#) – Instituto Federal do Rio Grande do Norte

2.4.1.1. Dicas práticas de coesão – anáfora e catáfora

É comum o uso de elementos linguístico dêiticos com função de anáfora e catáfora na escrita dos relatórios.

Dêixis é uma palavra de origem grega que significa “apontar” ou “indicar” algo. São exemplos de elementos dêiticos os pronomes demonstrativos e pessoais que auxiliam a identificação de pessoas, objetos e ideias.

Especificamente em relação aos pronomes, são chamados **anáforicos** aqueles usados para remeter a palavras, expressões ou frases já mencionadas anteriormente no texto. Por outro lado, são chamados **catáforicos** aqueles usados para antecipar algo que irá aparecer posteriormente no texto. Tanto um como o outro servem como ferramentas para evitar repetições excessivas e que podem tornar a leitura cansativa.

Exemplos do uso de pronomes anafóricos e catáforicos:

- *Maria está doente. **Ela** preferiu ficar em casa – anáfora;*

- *Bastou enxergá-**la** para fugir correndo: a cobra estava escondida na moita – catáfora.*

Quanto à utilização de anáfora e catáfora com pronomes demonstrativos, merecem atenção as palavras “esse(a)(s)” e “isso” para o primeiro grupo e as palavras “este(a)(s)” e “isto” para o segundo.

- Os documentos solicitados são **estes**: *folha de pagamento, processos de despesa com gastos do transporte escolar e comprovantes de pagamento das multas – catáfora – adianta uma ideia.*
- A defesa explicou que os controles administrativos não eram necessários, devido à baixa complexidade do objeto do contrato. **Esse** argumento, no entanto, não merece prosperar – anáfora – retoma uma ideia.

Advertência: Apesar de muito usada na linguagem coloquial, a palavra “mesmo(a)(s)” como pronome pessoal não é aceito na norma culta (exemplo do erro: “Não vi Jorge hoje, pois o **mesmo** não compareceu ao setor” – sugestão: “Não vi Jorge hoje, pois ele não compareceu ao setor”).

Uso correto do termo “mesmo(a)(s)”:

- Pronome demonstrativo – sentido de “próprio”

Ex.: Foram elas mesmas que escreveram o livro.

- Advérbio – sentido de “de fato”, “realmente” etc.

Ex.: A prova foi mesmo uma fraude.

- Substantivo – sentido de “coisa igual”

Ex.: Isso tudo é mais do mesmo.

- Conjunção concessiva

Ex.: Mesmo que a Presidente compareça, a sessão está cancelada.

- Expressão “dar no mesmo”, no sentido de uma situação que leva a um resultado idêntico.

Ex.: Pegar o avião ou o trem vai dar no mesmo.

2.4.1.2. Dicas práticas de coerência

Nos relatórios, é crucial a verificação da coerência tanto a **nível argumentativo** como de **linguagem**. No primeiro caso, o autor deverá estar atento a todas as implicações trazidas pela argumentação apresentada no texto, de modo a assegurar que as possíveis deduções e consequências da mensagem não estejam em contradição entre si. No segundo caso, é importante a manutenção da norma culta formal por todo o texto, que não deverá ser violada sem a devida ressalva do uso da linguagem coloquial pelo autor, o que só deverá ocorrer quando estritamente necessário.

2.4.2. Manutenção do paralelismo

Ocorre quebra do paralelismo quando não se observa as relações de semelhança entre palavras e expressões, seja no campo morfológico (classe gramatical), sintático (construção de frases ou orações) ou semântico (sentido das palavras).

Exemplos de quebra de paralelismo:

MORFOLÓGICO

- *É proibido: bicicletas, fumar e cães.*
- *É proibido: fumar, entrar com a bicicleta e passear com cães (sugestão).*

SINTÁTICO

- *Para o atendimento da requisição, o gestor deverá apresentar cópia do processo licitatório, cópia dos relatórios expedidos pelo fiscal do contrato e responder o questionário em anexo.*
- *Para o atendimento da requisição, deverá ser apresentada cópia do processo licitatório, cópia dos relatórios expedidos pelo fiscal do contrato e questionário em anexo devidamente respondido (sugestão).*
- *Não só deixou de tomar as cautelas mínima e provocou consideravelmente o aumento do risco de desvio.*
- *Não só deixou de tomar as cautelas mínimas, mas também provocou consideravelmente o aumento do risco de desvios (sugestão)*

SEMÂNTICO

- *A diferença entre os alunos e as carteiras disponíveis é muito grande.*
- *A diferença entre o número de alunos e o de carteiras disponíveis é muito grande (sugestão).*

2.4.3. Sobriedade

O texto deve conter um tom de moderação, evitando-se **excessos** de qualquer natureza.

Práticas a serem evitadas:

- Generalizações e outros tipos de insinuações.
- Depreciar pessoas e instituições.
- Dar carga emocional ao discurso ou se usar de expressões que denotem ironia ou sarcasmo.
- Palavras que possuam conotação negativa (nenhum, ninguém, nada etc.).

2.4.4. Facilidade de compreensão das frases

A construção das frases deve privilegiar a **inteligibilidade** da ideia a ser comunicada. Para tanto, elas deverão ser curtas, sempre que possível, e estar na ordem direta, livre de palavras e expressões rebuscadas e incomuns ou que estejam empregadas em sentido não denotativo.

Práticas a serem evitadas:

- Uso de figuras de linguagem
- Construções de frases negativas (dizer “ele se omitiu” em vez de “ele não realizou o ato”)
- Uso de regionalismos
- Frases muito longas que podem confundir o leitor
- Construção de frases na voz passiva

2.4.5. Atendimento às normas gramaticais

O texto deve atender às normas do **padrão culto** da Língua Portuguesa. Uma dica valiosa é sempre se utilizar das ferramentas de correção gramatical disponíveis, como o corretor ortográfico do editor de texto, os dicionários *online*, inclusive de sinônimos e ferramentas de conjugação verbal disponíveis na *internet*.

Algumas ferramentas gratuitas interessantes:

- Excelentes dicionários com versões *web* gratuitas: [Dicionário Priberam](#) e [Dicionário Michaelis](#);
- Para encontrar sinônimos ou descobrir novas palavras relacionadas a conceitos utilizados no relatório e enriquecer o vocabulário: [Dicionário Criativo](#) e [Sinônimos](#);
- Alternativas de corretores na língua portuguesa para identificar erros ortográficos e sintáticos: [Language Tool](#) e [FLip](#).

2.4.6. Apresentação das informações dos capítulos principais

Além de despertar maior interesse do leitor e tornar a leitura mais agradável, a **organização das ideias** que compõem os resultados da fiscalização empreendida pelos auditores é crucial para ganhos de clareza, concisão, objetividade e precisão do relatório.

A ordem em que as informações são apresentadas nos capítulos principais do relatório (aqueles que respondem às questões de auditoria ou aos questionamentos que deram origem ao processo), por exemplo, deve integrar a fase de leitura prospectiva, ouvindo-se o supervisor do trabalho, quando possível, e obedecer às diretrizes do tópico 6.1.3.1 desse manual.



ASPECTOS ESTRUTURAIS

3. ESTRUTURA DOS RELATÓRIOS

A variedade de relatórios que podem ser demandados à Área Técnica do TCE-PI para a instrução das mais diversas classes e subclasses processuais existentes atualmente torna desaconselhável uma padronização rígida desses documentos. Por outro lado, a concepção de um protótipo flexível de relatório pode ser uma estratégia interessante, já que, a partir do entendimento mínimo sobre a função de cada uma de suas partes mais ou menos maleáveis, torna-se viável a definição de uma estratégia comunicativa eficaz ao caso concreto.

Neste capítulo, serão apresentados os principais elementos que podem estar presentes em um relatório, com base nas diretrizes estabelecidas pelas NBASP ao **relatório de auditoria** em sentido estrito e em boas práticas oriundas de outros Tribunais de Contas, principalmente no que diz respeito à construção dos capítulos principais (ver Diagrama 2).

Importante: No tópico 3.5, podem ser consultadas as recomendações quanto à estrutura dos relatórios mais comumente encontrados no contexto das ações de fiscalização desenvolvidas pelas unidades vinculadas à SECEX, com indicação dos elementos obrigatórios e facultativos em cada modelo.

Os relatórios de auditoria, em geral, possuem a seguinte estrutura básica:

a) Elemento externo: capa

b) Elementos pré-textuais: visam identificar e qualificar o trabalho, facilitar a leitura e a localização de determinados itens no texto. São compostos por: folha de rosto, resumo, lista de siglas e abreviaturas, lista de ilustrações e sumário;

c) Elementos textuais: ou simplesmente “texto”, objetivam comunicar o conteúdo do trabalho realizado. Divide-se em: introdução, visão geral, capítulos principais, análise dos comentários do jurisdicionado, conclusão e proposta de encaminhamento(s);

d) Elementos pós-textuais: itens facultativos que detalham elementos necessários para a compreensão do trabalho, mas que por alguma razão não puderam ser incluídos no corpo do texto. Poderão ser: referência bibliográfica, apêndices, anexos, glossário e índice remissivo.

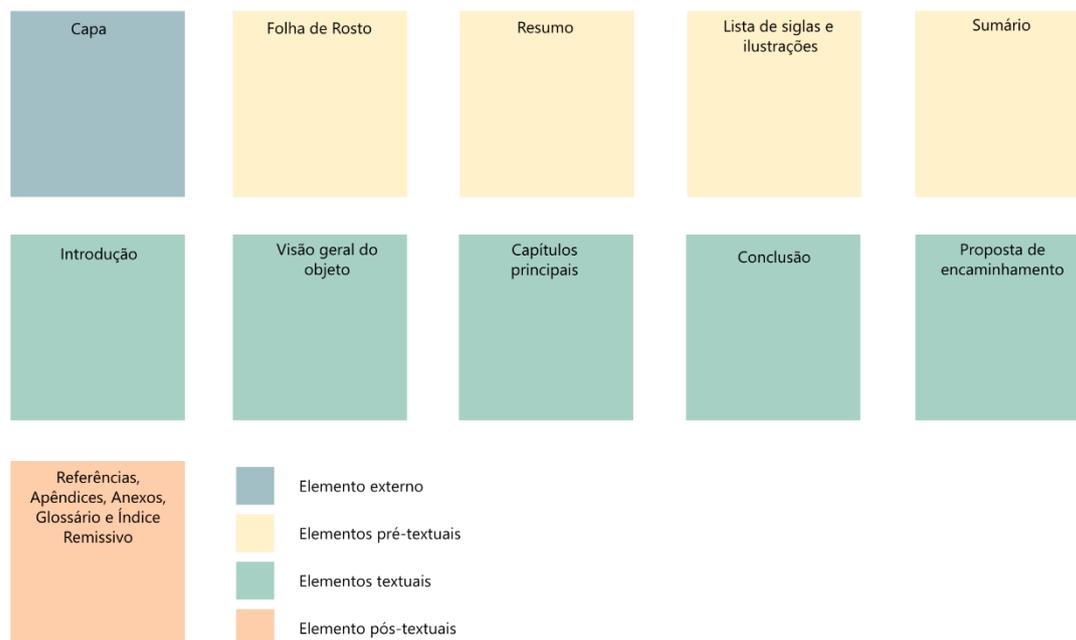


Diagrama 2 – Esquema da estrutura básica do relatório de auditoria

3.1. Elemento externo

A capa é o elemento externo que permite a rápida identificação e distinção do trabalho, sem que o usuário precise abri-lo. Como, em geral, é o primeiro aspecto visualizado pelo leitor, deve apontar o título do trabalho, a instituição responsável por sua elaboração e outros elementos que permitam sua diferenciação de outros produtos com identidade visual semelhante.

Segundo Tiago Modesto (2022), "seja na *internet*, seja em reuniões [em que] a equipe vai levar o relatório para o gestor, a primeira coisa que o potencial consumidor dos relatórios [...] irá ter contato é com a capa, seja ela qual for. Esse contato pode favorecer a abertura desse relatório pelo público-alvo ou até fazê-lo desistir de seu consumo"⁵.

As características que tornam uma **capa interessante** ou não ao grupo de "usuários do relatório" (referenciados na NBASP 100, item 25) são subjetivas, mas é imprescindível que a capa traga um título representativo do trabalho e que deixe claro se tratar de documento produzido pelo TCE-PI.

Construa títulos simples, capazes de transmitir, sucintamente, o tipo de informação que o leitor irá encontrar no relatório.

³ Conforme descrito no curso "Aperfeiçoamento em Auditoria: Módulo Execução e Relatório" (pg. 85).



Figura 5 – Exemplos de capas

3.2. Elementos pré-textuais

3.2.1. Folha de rosto

A folha de rosto é o elemento pré-textual que traz informações objetivamente estruturadas que permitem aos usuários do relatório consultar alguns tópicos que podem despertar o seu interesse na leitura, como tipo de processo, objetivos, competências, equipes envolvidas, gestores e responsáveis.

Para que a folha de rosto forneça elementos suficientes a essa finalidade, sugere-se que disponha das seguintes informações:

- Título do trabalho, número e tipo do processo e nomes de Relator e Procurador do MPC
- Ato originário, objeto fiscalizado, unidades jurisdicionadas e exercícios de referência
- Objetivo principal do trabalho (questão fundamental de auditoria)
- Gestores dos órgãos e responsáveis listados no processo
- Volume de recursos fiscalizados (exceto em relatórios de contas de governo)
- Temas do PACEX de referência
- Período de realização do trabalho
- Equipe técnica, com indicação do coordenador, e equipe de apoio (quando existirem)
- Supervisor
- Portaria de credenciamento dos auditores responsáveis pelas análises.

Sempre que possível, é importante adequar a página destinada à folha de rosto para que não exceda a uma página.

3.2.1.1. Título do trabalho, número do processo, tipo de processo e nomes do Relator e do Procurador

O **título** do trabalho preenche a primeira linha da folha de rosto e deve ser pensado de modo a resumir em poucas palavras a matéria que será abordada e permitir ao usuário citar ou referenciar o relatório posteriormente com mais facilidade.

O uso de **subtítulos** pode ser interessante quando for necessária a delimitação precisa do objeto da fiscalização e isso não puder ser feito em poucas palavras.

São exemplos de títulos:

- a) Disposição legal dos resíduos sólidos: Impacto financeiro nos orçamentos (título e subtítulo)
- b) Diagnóstico da transparência pública municipal - exercício 2021 (Título)
- c) Verificação do cumprimento de limites de gastos constitucionais e legais das Câmaras Municipais (título)
- d) Diagnóstico da situação dos Regimes Próprios de Previdência Social: regulamentação e aplicação do art. 9º, § 4º, da Emenda Constitucional nº 103/2019 (título e subtítulo)

Além do título, a menção ao número do processo, tipo de relatório, setor responsável pela elaboração, nomes do Relator e do Procurador do Ministério Público de Contas incumbidos da condução e julgamento são essenciais para a identificação da ação de controle pelos **usuários internos** do Tribunal e por **gestores** e **responsáveis**.

3.2.1.2. Ato originário, unidades jurisdicionadas e período de referência.

Seguindo a identificação inicial do processo, é importante explicitar o que levou à realização daquele trabalho, o que será objeto de avaliação, as entidades envolvidas e o período considerado nas análises. Cada um desses elementos já deve ter sido estabelecido previamente nas etapas de planejamento e execução da ação de controle.

O relatório deve deixar claro o ato originário do processo, o **comando inicial** que motivou sua instauração, seja ele decorrente de solicitação externa ou de estudos e deliberações internas. Normalmente, o ato originário corresponderá a uma decisão do colegiado, proferida no curso de algum processo previamente existente (Exemplo: Decisão Plenária nº 41/2022, do dia 28/03/2022 - Processo nº 001478/2022 – aprovação do PACEX 2022/2023).

Em outros casos, o ato originário corresponderá à norma que autoriza que o processo seja instaurado (Exemplos: Art. 96 da Lei Orgânica do TCE-PI c/c art. 226 do RITCE-PI; art. 86, I, da Constituição do Estado do Piauí). É o que ocorre, por exemplo, nos processos de Representação da Secretaria de Controle Externo (art. 235 do RITCE-PI).

Também deve ser comunicado aos usuários do relatório em que órgãos ou entidades jurisdicionadas o objeto foi mensurado e em que período. Assim como o título do relatório, a combinação dessas duas informações facilita a tarefa de localizar e individualizar o documento. Nesse sentido, é imprescindível que a folha de rosto já enumere as unidades jurisdicionadas envolvidas nas análises, assim como a que exercício(s) o relatório se refere.

3.2.1.3. Objeto avaliado

O objeto avaliado corresponde “à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios” (NBASP 100, item 26). Ele deve ser **identificável** (limitado no tempo e no espaço), **avaliável** (possuir critério claro para ser comparado) e **evidenciável** (pode ser investigado). Assim, o relatório pode avaliar, por exemplo, “um programa, uma atividade, um processo, um sistema, uma entidade ou um órgão sujeito a fiscalização” (ver Quadro 7).

OBJETOS AVALIADOS	<p>- Processo licitatório Tomada de Preços nº 01/2017, que tratou de contratação de empresa para a "execução dos serviços de limpeza, coleta e transporte de resíduos sólidos urbano e domiciliares, roço e capina de vias públicas e transporte de resíduos correspondentes", realizada no âmbito da Secretaria de Obras do Município de ABC, no que concerne aos aspectos relacionados a obras e serviços de engenharia.</p>
	<p>- Processos de segurança contra incêndio junto ao Corpo de Bombeiros, especificamente os de análise de projetos e de realização de vistorias acerca dos sistemas preventivos contra incêndio e pânico para regularização de edificações e áreas de risco, bem como os recursos organizacionais [...] a eles relacionados, com vistas à aferição da qualidade dos serviços prestados à população.</p>
	<p>- Serviços terceirizados de limpeza contratados pela Secretaria de Saúde do Estado para atendimento dos hospitais de seus municípios, com uso de recursos federais, no exercícios de 2015 e 2016, abrangendo os processos de trabalho envolvidos na contratação, na prestação, e no pagamento dos serviços.</p>

Quadro 7 – Exemplos de objetos avaliados

3.2.1.4. Objetivos do trabalho

Outro fator que pode nortear o interesse na leitura do relatório é a descrição sumária, ainda na folha de rosto, sobre a finalidade da atividade de controle. O objetivo do relatório corresponde a uma ou mais ações que descrevem (a) os motivos da fiscalização, (b) o que se pretende entregar como produtos, (c) as questões que o auditor ou a equipe visa responder e (d) o resultado que a auditoria pretende alcançar (ver também NBASP 100, item 48).

Inclusive, a conclusão do relatório deverá atender diretamente aos objetivos do trabalho, ou seja, a conclusão deve responder à questão fundamental de auditoria. Para mais informações, ver tópico 0.

Na folha de rosto, por questões de economia de espaço, apenas o **objetivo principal** (questão fundamental de auditoria) deve ser mencionado (para o aprofundamento desse tema, ver item 3.3.1 do manual). São exemplos de objetivos principais:

- Avaliar a regularidade da contratação e pagamento dos serviços de coleta e disposição final de resíduos sólidos de janeiro/2021 a agosto/2021;
- Verificar a equidade fiscal e justiça tributária na cobrança do imposto predial territorial urbano de Teresina durante o exercício de 2019;
- Calcular os percentuais de gastos com folha de pagamento das Câmaras municipais em relação ao total de repasses no exercício de 2020, para fins de verificação conjunta do cumprimento da regra disposta no art. 29-A, § 1º, da Constituição Federal.

3.2.1.5. Gestores dos órgãos e responsáveis listados no processo

Entre os principais destinatários das atividades de controle externo oriundas dos Tribunais de Contas estão os gestores e responsáveis citados nos relatórios (as “partes responsáveis”, nos termos da NBASP 100, item 25), pois suas vidas podem ser diretamente impactadas pelos relatos e decisões emitidas nos processos.

A depender do relatório, pode ser necessário que o agente público interessado: a) tome ciência do teor do relatório, para que as informações sejam utilizadas em futura tomada de decisão; b) apresente comentários para esclarecer eventuais achados; c) siga recomendações ou determinações eventualmente expressas no relatório e/ou; d) exerça o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa (se houver irregularidade que enseje responsabilização).

Compreendida a imprescindibilidade dessa informação na folha de rosto, é importante ter em mente a distinção entre gestores e responsáveis para fins práticos, uma vez que eles nem sempre irão coincidir na mesma pessoa.

O **gestor** é a pessoa física encarregada pelo gerenciamento de toda uma estrutura administrativa (prefeito, secretário de estado, diretor de autarquia, entre outros), e a quem cabe manejar os recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de objetivos de interesse público.

O conteúdo do relatório deve ser sempre relevante ao gestor da entidade avaliada, pois ele é o principal encarregado pela tomada de decisões e a quem competirá, direta ou indiretamente, implementar as propostas de recomendações ou de determinações listadas nos encaminhamentos, o que, algumas vezes, pode ocorrer antes do contraditório ou da decisão definitiva.

Por sua vez, o **responsável** pode ser “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária” (art. 85, § 1º, CE/89).

Os tipos de responsáveis variam bastante, a depender do trabalho. Poderão ser responsáveis, por exemplo, o ordenador de despesas, o pregoeiro, o chefe do setor de transportes, o controlador interno, o servidor terceirizado, o fiscal de contrato, a pessoa jurídica contratada, entre outros. São citados nos achados do relatório e se enquadram em uma das seguintes circunstâncias:

- a) Pessoas físicas ou jurídicas responsáveis por implementar as propostas de encaminhamento descritas no relatório, sejam propostas de recomendação, determinação ou ciência. Não são necessariamente as pessoas que praticaram as irregularidades, impropriedades ou distorções descritas nos achados, mas sim aquelas que dispõem de competência para atuar, implementando boas práticas ou corrigindo falhas;
- b) Pessoas físicas ou jurídicas que praticaram irregularidade materialmente relevante, sob a qual pode recair alguma sanção. Nem sempre haverá este tipo de responsável no relatório, todavia, sempre que houver, deverá ser preenchida uma Matriz de Responsabilização (Anexo II) para que se confirme a existência ou não de responsabilidade.

Tendo em vista que nem sempre os gestores e responsáveis coincidirão, devem ser expostos separadamente na folha de rosto. Os **gestores** devem ser mencionados com: (a) nome, (b) cargos ou funções, (c) unidades jurisdicionadas a que se referem e (d)

período em exerceram o cargo ou função, dentro do intervalo de tempo analisado pelo relatório.

Já os **responsáveis** devem ser listados com: (a) nome, (b) cargo, função ou outra relação com a Administração Pública (uma vez que podem ser internos ou externos à Administração) e (c) unidade com a qual se relaciona (como funcionário ou como contratado, por exemplo). É desejável que também sejam trazidos, nesse momento, (d) a relação de tópicos do relatório que lhe dizem respeito, para consulta rápida, salvo se existir capítulo específico no relatório com a finalidade de resumir irregularidades e responsabilidades apuradas durante as análises.

É importante ressaltar que nem sempre haverá indicação de responsáveis em um relatório. É o que tipicamente ocorre nos trabalhos de levantamento e de auditoria operacional ou se a relação de responsáveis constar em seção específica nos capítulos principais. Nesses casos, a folha de rosto somente faz menção aos gestores dos órgãos e entidades avaliadas.

O Quadro 8 esquematiza as distinções levantadas até aqui entre gestores e responsáveis:

Quadro 8 - Gestor x responsável (distinções)

Distinções	Gestor	Responsável
Definição	Pessoa física encarregada pelo gerenciamento de um órgão ou entidade da Administração	Pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a entidade avaliada responda, ou que, em nome dela, assumira obrigações de natureza pecuniária
Vínculo com a Administração Pública	Sempre terá vínculo com a Administração (é agente público)	Nem sempre terá vínculo funcional com a Administração (podendo ser prestador de serviços ou fornecedor, por exemplo)
Inclusão no processo	Sempre existirá ao menos um gestor no processo	Nem sempre existirá um responsável no processo
Interesse no relatório	Por estar encarregado pela tomada de decisões, tem competência para, direta ou indiretamente, implementar as propostas de recomendações ou de determinações listadas nos encaminhamentos	Por ser o sujeito no qual poderá recair determinada sanção administrativa ou o reconhecimento do dever de ressarcir o erário, deve ser garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa
Podem coincidir?	O gestor pode ser o responsável	O responsável pode ser o gestor

Em resumo: relação de gestores e responsáveis na folha de rosto

- A regra é a inclusão dos **gestores** das unidades orçamentárias ou entidades analisadas, salvo quando em número expressivo, ocasião em que poderá ser incluído apêndice com a finalidade de listá-los, devidamente referenciado na folha de rosto.
- A inclusão dos **responsáveis** é facultativa quando estes constarem no tópico “resumo dos achados” ou na relação de pessoas a serem citadas na “proposta de encaminhamento”. Caso contrário, segue-se a mesma regra descrita aos gestores.

Advertência: caso algum dos responsáveis tenha falecido, após o seu nome deverá constar a expressão “falecido”.

3.2.1.6. Volume de Recursos Fiscalizados (VRF)

O Volume de Recursos Fiscalizados (**VRF**) diz respeito ao “total dos valores abrangidos pela atividade objeto de cada ação de controle”⁶. É o número que sintetiza o montante, em reais (R\$), que esteve sob análise na instrução de uma determinada fiscalização. É relevante que o VRF seja registrado na folha de rosto do trabalho, pois a descrição sumária dos valores envolvidos com a ação de controle permite aos usuários internos e externos uma rápida comparação com outras ações, inclusive de outros órgãos de controle.

Quanto à valoração do VRF, são apresentadas as seguintes possibilidades:

Quadro 9 - VRF, por modalidade e objeto

Modalidade processual – objeto fiscalizado	Volume de recursos fiscalizados (VRF)
Programa de governo	Total dos gastos e bens alusivos ao programa fiscalizado
Tomada de contas especial	Valor do prejuízo ou do dano apurado
Auditoria, inspeção, levantamento e acompanhamento	Soma dos valores pertinentes ao objetivo da análise
Atos de registro de pessoa: aposentadorias, reservas e pensões	Valor correspondente ao total de proventos percebidos, relativo ao período em exame
Atos de registro de pessoa: admissões	Total das remunerações percebidas, relativa ao período sob exame. Resulta da soma das remunerações recebidas pelos admitidos, desde a respectiva data de admissão até a data de exame do processo pertinente pelo órgão instrutivo

⁶ Manual de Quantificação de Benefícios gerados pela atuação dos Tribunais de Contas – MQB (pg. 57).

Modalidade processual – objeto fiscalizado	Volume de recursos fiscalizados (VRF)
Edital de licitação	Valor estimado para a operação, constante do processo licitatório
Contrato, convênio, acordo e instrumentos congêneres	Importância contratada, conveniada, acordada ou ajustada
Denúncia e representação	Valor estimado, identificado e justificado no processo
Outros assuntos	Valor estimado, identificado e justificado no processo

Importante destacar que o VRF não se aplica e não deve ser registrado nos processos de contas de governo, uma vez que essa modalidade processual tem sempre o condão de avaliar a totalidade do orçamento de um órgão, entidade ou Poder. Na análise das contas de governo, o VRF dos relatórios coincide com o total dos orçamentos das unidades fiscalizadas e, portanto, superestima os recursos fiscalizados pela Corte de Contas em um dado período.

3.2.1.7. Temas do Plano Anual de Controle Externo (PACEX) de referência

As normas internacionais recomendam a seleção dos temas de auditoria integrado ao processo de planejamento estratégico da instituição, por meio de análises de temas em potencial e pesquisas para identificação de riscos e problemas relevantes (NBASP 300, item 36).

Atento a essa recomendação e ao disposto no Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), o TCE-PI instituiu o Plano Anual de Controle Externo – PACEX, **instrumento de planejamento a nível tático** no qual estão descritos os temas e as diretrizes a serem trabalhadas pelas ações de controle externo, em suas diferentes dimensões, no período de um ano (art. 2º, III, Resolução TCE-PI nº 08/2019).

Tendo em vista que o PACEX representa um compromisso firmado entre a SECEX e o Plenário do Tribunal, é importante que os relatórios elaborados pelas Unidades Técnicas declarem expressamente os temas do plano contemplados ou se o trabalho não considerou nenhum deles, informação relevante à avaliação, ao final do ciclo, do planejamento anual e dos ajustes necessários ao seu aprimoramento.

3.2.1.8. Período de realização do trabalho e equipe de fiscalização e de apoio

Em muitas ocasiões, o período necessário para a conclusão de uma ação de controle e a equipe disponível para sua instrução pode impactar diretamente em diversos aspectos da qualidade do trabalho, como, por exemplo, na metodologia, no escopo ou no nível de asseguarção, considerando a afinidade com o objeto fiscalizado, o tempo disponível para a conclusão do trabalho e outros aspectos relevantes.

Ao tratar da alocação de recursos ao trabalho de auditoria, as Normas de Auditoria do TCU (NAT)⁷ descrevem que:

► Devem-se determinar os meios apropriados para alcançar os objetivos de auditoria, levando em conta limitações de tempo e de recursos disponíveis e, especialmente, a competência necessária dos membros da equipe, que deve ser baseada na avaliação da natureza e complexidade de cada trabalho.

Assim, é importante identificar na folha de rosto o período utilizado para a conclusão da atividade, discriminando-se as etapas de **Planejamento**, **Execução** e **Relatório** (NBASP 100, 44 a 51), uma vez que essas informações definem o intervalo de tempo de que a equipe dispôs para instruir aquela ação em específico.

Planejamento (ISSAI 100, 48)

- Etapa em que se estabelece: cronograma de realização dos trabalhos, membros da equipe, natureza, época e extensão dos procedimentos a serem praticados, além de eventuais recursos adicionais que possam ser necessários;
- Encerrada com o preenchimento da Matriz de Planejamento, do Plano de Auditoria ou do Plano de Fiscalização, a depender da modalidade.

Execução (ISSAI 100, 49)

- Etapa em que a equipe põe em prática os procedimentos previstos no planejamento, coletando evidências suficientes e apropriadas para respaldar o relatório de auditoria;
- Encerrada com a construção dos achados, preenchimento da Matriz de Achados, e, quando necessário, da Matriz de Responsabilização.

Relatório (ISSAI 100, 51)

- Instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e suas limitações, a metodologia utilizada, o método aplicado, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento (NAT, 124).

Quadro 10 - Planejamento, execução e relatório

No mesmo sentido, deve-se relatar (a) a equipe técnica responsável pela instrução do relatório, ou simplesmente **equipe de fiscalização**, composta por auditores de controle externo, com referência à portaria que a credencia, bem como (b) a figura do auditor **supervisor**. Esse dado é relevante sobretudo aos usuários internos do próprio TCE-PI, ao permitir que sejam identificados os autores do trabalho para, por exemplo, esclarecer se a equipe responsável pelo planejamento é a mesma incumbida da escrita do relatório.

Como aspecto facultativo, poderá ser indicada a **equipe de apoio**, formada por servidores e agentes auxiliares (como técnicos e estagiários) incumbidos de tarefas e atividades desenvolvidas como suporte às análises da equipe de fiscalização.

⁷ Normas de Auditoria do TCU (p. 25) - disponível [aqui](#).

3.2.2. Resumo (*highlight*) ou sumário executivo

O resumo é uma apresentação concisa e seletiva do trabalho realizado, que tem por objetivo transmitir ao leitor, de forma sucinta, chamativa e em uma única página, os principais pontos abordados no relatório. Normalmente, é o principal elemento utilizado na divulgação externa e o que potencialmente chegará ao maior número de usuários (NBASP 12, itens 33 e 43).

Aconselha-se que o texto do resumo seja o primeiro a ser escrito após o encerramento das etapas de Planejamento e Execução do trabalho, pois “escrever o resumo primeiro ajudará a equipe a ter foco e ajudará a desenvolver os demais capítulos com a concisão necessária, selecionando aquilo que há de mais importante e impactante nos resultados do trabalho empreendido”⁸.

O resumo busca informar ao usuário do relatório a resposta para os seguintes questionamentos⁹:

Por que o trabalho foi realizado?

A equipe deve esclarecer o motivo daquele trabalho estar sendo feito, qual problema ele busca solucionar, o objetivo fiscalizado, o escopo escolhido e os objetivos pretendidos com a realização da atividade de controle.

O que foi encontrado?

Uma vez que o leitor se interesse pelo “porquê”, é necessário evidenciar o que a equipe identificou durante a Execução, os principais achados e boas práticas, fragilidades e oportunidades de melhoria. Importante que os objetivos do trabalho sejam diretamente respondidos. Pode utilizar imagem ou gráfico para ilustrar.

O que foi proposto?

Deve-se comunicar ao usuário do relatório as medidas propostas pela equipe, e como elas têm o potencial de “eliminar as principais causas dos problemas, mitigar seus efeitos e incorporar boas práticas.

Quais são os benefícios esperados pela adoção das propostas?

Evidenciar ao leitor o que a sociedade tem a ganhar caso as propostas do relatório sejam de fato adotadas podendo este benefício ser quantitativo (financeiro ou não financeiro) ou qualitativo (vide Manual de Quantificação de Benefícios - MQB, e Resolução TCE/PI nº 026/2019, que dispõe sobre os benefícios das ações de controle externo no âmbito do TCE/PI).

Quadro 11 – Componentes do Resumo

Dessa forma, não há estrutura pré-definida para exposição do texto no resumo, contanto que ele busque responder aos questionamentos do Quadro 11.

⁸ Curso “Aperfeiçoamento em Auditoria: Módulos Execução e Relatório” – Tiago Modesto Carneiro Costa.

⁹ Idem.

3.2.3. Lista de siglas e abreviaturas e de ilustrações do relatório

Em muitos momentos durante a leitura, o usuário do relatório se depara com siglas e abreviaturas com as quais não está familiarizado. Para evitar que o significado dessas expressões seja repetido demasiadamente no texto e com a finalidade instituir uma ferramenta de consulta a termos, deve-se inserir lista de siglas e abreviaturas na página seguinte ao resumo, em ordem alfabética, para facilitar a localização pelo leitor.

Sobre o uso de siglas e abreviaturas¹⁰:

- Não se deve criar siglas, mas somente usar as que já existem.
 - Quando citar pela primeira vez a sigla, ela deve ser grafada entre parênteses após a expressão abreviada: “A Secretaria Municipal de Tecnologia da Informação (SMTI) realizou auditoria interna...”.
 - Siglas de até três letras devem ser escritas em caixa alta (letra maiúscula).
 - Siglas com mais de três letras deverão ser grafadas em letras maiúsculas quando foram pronunciadas separadamente (exemplo: IBGE), ou somente com a primeira letra maiúscula, quando puder ser pronunciada como uma palavra (exemplo: Sagres).
 - Siglas que foram criadas com alternância entre maiúsculas e minúsculas devem ser assim mantidas (exemplo: CNPq, Sars-CoV-2 etc.).
 - Por ser questão controversa, recomenda-se evitar a prática de usar “s” para pluralizar uma sigla, salvo quando a expressão assumir significado de **substantivo**, ocasião em que, a bem da compreensão textual, é interessante deixar clara a ideia de plural. Essa ideia também se aplica para a abreviação jurídica da palavra “artigos”.
- Exemplos:
- *Os PMs subiram o morro;*
 - *As UJs [Unidades Jurisdicionadas] analisadas não estavam listadas na matriz de risco;*
 - *Ver arts. 45 a 50 do Regimento.*

Outra ferramenta que dinamiza a leitura são as ilustrações (gráficos, diagramas, figuras, quadros, tabelas etc.) do relatório, elementos que reúnem informações e dados cruciais para a compreensão do texto e, que muitas vezes, dispensam maiores explicações para a sua interpretação, como, por exemplo, imagens de hospitais com pacientes nos corredores, gráficos de aumento das despesas no exercício e tabelas comparativas. Caso o trabalho faça uso dessas ferramentas, é importante que seja inserida, logo após a lista de siglas e abreviaturas, a lista de ilustrações do relatório.

Mais detalhes sobre esse assunto podem ser consultados na seção do manual reservada a aspectos formais, no tópico 4.1.

¹⁰ Para mais informações ver: Orientação Prática: Relatório de Auditoria – Controladoria Geral da União – CGU.

3.2.4. Sumário

O sumário é a listagem das principais divisões e capítulos do relatório e da respectiva paginação, exibindo a organização de como o trabalho foi estruturado. Os capítulos devem ser numerados a partir da introdução aos elementos pós-textuais, em algarismos arábicos.

Devem ser usadas letras maiúsculas para indicar títulos de seções primárias (*exemplo: 1. INTRODUÇÃO*), bem como a grafia de inicial maiúscula para as seções secundárias (*exemplo: 3.2 Achado nº 02*), devendo ser apresentada, ao lado de cada título, a respectiva paginação¹¹.

É importante que o Sumário seja construído de forma pesquisável, uma vez que permite ao usuário do relatório acessar rapidamente os tópicos de seu interesse.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO
 - 1.1. Normas gerais aplicáveis
 - 1.2. Metodologia
 - 1.3. Justificativas para o trabalho
- 2. ACHADOS
 - 2.1. Inexistência de controles administrativos
 - 2.1.1. Gastos com combustíveis
 - 2.1.1.1. Sistema inoperante
 - 2.1.2. Dispensação de medicamentos
 - 2.2. Ausência de designação de fiscal
 - 2.3. Pagamentos sem a regular liquidação
 - 2.4. Resumo das falhas apuradas
- 3. CONCLUSÃO
- 4. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTOS
- 5. APÊNDICES
 - 5.1. Municípios abrangidos
 - 5.2. Prefeituras com atraso no envio de documentos

Figura 6 – Exemplo de sumário

Também contribui à construção de um bom sumário, o uso de hierarquia textual na escrita do documento, principalmente no que diz respeito aos títulos. Para mais informações sobre esse assunto, ver tópico 6.1.3.1 do manual.

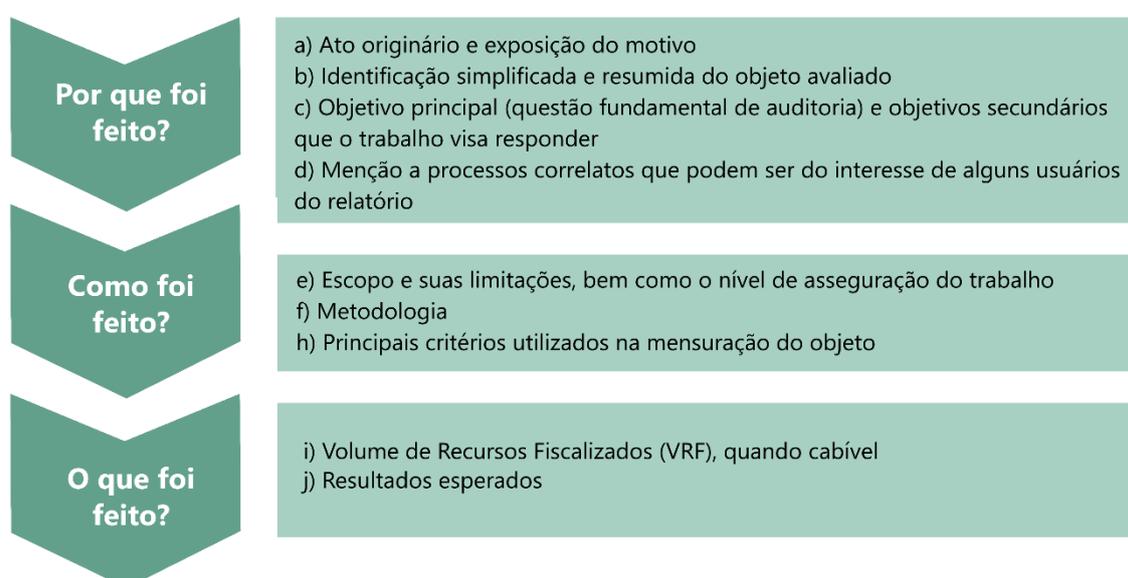
¹¹ Conforme descrito nos Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU.

3.3. Elementos textuais

3.3.1. Introdução (considerações iniciais)

A **introdução** é o elemento textual que tem como objetivo contextualizar o leitor e apresentar as características gerais do trabalho. Muitos dos itens listados na folha de rosto devem ser expostos em maiores detalhes nessa seção, com inclusão de esclarecimentos e especificidades ainda não declaradas.

Assim, é importante que a introdução responda o porquê da elaboração do relatório, descreva como ele foi organizado e exponha o que foi realizado e proposto pela equipe técnica. Nesse sentido, a introdução deve conter:



Quadro 12 - Capítulo de Introdução (requisitos)

a) O **ato originário** foi mencionado anteriormente no tópico 3.2.1.2 desse manual. Uma dica para tornar a introdução interessante ao leitor é não se limitar à designação da norma e/ou da decisão que levaram à elaboração do texto. Deverá ser exposto, igualmente, ainda que de modo breve, o problema que justifica a ação.

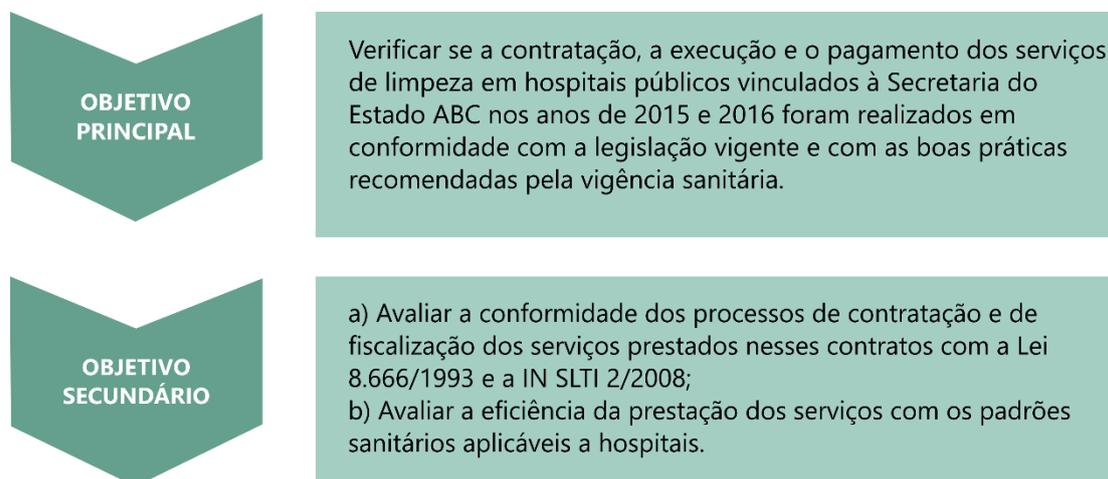
b) O **objeto avaliado** (ver tópico 3.2.1.3 desse manual) deve ser exposto nesse momento de forma sintética, salvo quando o trabalho não contar com capítulo específico para tratar da "Visão Geral do Objeto" (ver tópico 3.3.2). Há casos, contudo, em que o objeto mensurado não necessita de capítulo dedicado à sua elucidação. Nesses trabalhos, a descrição pode e deve ser totalmente inserida na introdução.

c) O **objetivo principal** (questão fundamental de auditoria) e os objetivos secundários representam aquilo que o trabalho visa responder. Todas as ações realizadas no decorrer do trabalho visam atender a esses objetivos.

O relatório deverá sempre mencionar, em sua Introdução, um **objetivo principal**, também chamado de questão fundamental de auditoria, que é “uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propõe a realizar”, e que “necessariamente deverá ser respondida na conclusão geral ou opinião do relatório de auditoria”¹². Todas as atividades executadas e relatadas devem ser direcionadas para alcançar esse objetivo.

Além disso, pode haver **objetivos específicos** (também chamados de objetivos de auditoria específicos), decorrentes da questão fundamental de auditoria e a partir dos quais serão construídas as subquestões que deverão convergir para a resposta da primeira. Cada um desses objetivos específicos já deve ter sido estabelecido previamente na etapa de planejamento da ação de controle (vide modelo de **Matriz de Planejamento** – Anexo I).

Os objetivos devem ser apresentados de forma declarativa, iniciando com verbo de ação (avaliar, verificar, propor, construir, mapear etc.) e construídos por meio de termos que possam ser definidos e mensurados, ou seja, precisam ter viabilidade investigativa.



Quadro 13 – Exemplo de objetivo principal (questão fundamental de auditoria) e de objetivo secundário

Todos os objetivos descritos devem ser abordados em algum(ns) dos capítulos principais e na “Conclusão”, e nenhuma das questões de auditoria deles decorrentes pode ficar sem resposta.

⁴ Glossário de Termos de Controle Externo - TCU (pg. 24).

d) O **escopo** do relatório diz respeito aos elementos que puderam ser avaliados durante a execução dos trabalhos, as unidades orçamentárias ou gestoras, sistemas ou aspectos relacionados ao objeto e que foram analisados pela equipe para alcançar os objetivos, com indicação do período coberto pela ação de controle (que pode não coincidir com o período do trabalho).

Tão importante quanto mencionar o escopo, é descrever o que não pôde ser abordado, ou seja, as limitações ao cumprimento do escopo. Assim, à luz do objeto e dos objetivos do trabalho, deve-se “indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, com as justificativas pertinentes”¹³.

A **asseguração** da conclusão emitida poderá ser razoável ou limitada. Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguração limitada são insuficientes em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento profissional do auditor, seja significativo para os usuários previstos (NBASP 100 – item 33).

e) Ao descrever a **metodologia**, deve-se mencionar os principais procedimentos, técnicas e papéis de trabalho utilizados na condução do trabalho e na obtenção de evidências. Na introdução, a menção à metodologia será concisa, devendo ser detalhada, como regra, na redação de cada um dos achados pertinentes.

Em complementação às limitações de escopo, podem ser descritas outras limitações relevantes que possam ter recaído sobre a equipe de fiscalização e que não puderam ser mitigadas durante a fase de execução, como por exemplo, a não disponibilização em tempo hábil, pela entidade fiscalizada, dos documentos ou informações imprescindíveis para a realização das análises.

A equipe também pode optar por não tratar dessas limitações na introdução, podendo fazê-lo em cada achado em específico, já que, em alguns casos, uma limitação pode constituir um achado autônomo, como no caso em que a entidade avaliada dificulta ou impede deliberadamente o acesso a documentos.

f) Os principais **critérios** (normas e regulamentos) utilizados na condução do trabalho também devem ser mencionados, juntamente com as normas de auditoria aplicáveis (quanto estiverem sendo, de fato, empregadas). Assim como na metodologia, os critérios devem ser detalhados na redação dos achados correlatos. Quando se tratar de processo de fiscalização (auditoria, levantamento, inspeção monitoramento ou

¹³ Conforme descrito nos Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU, pg. 13.

acompanhamento) é importante a indicação expressa das Normas de Auditoria aplicadas (vide Resolução TCE-PI 013/2020), bem como a demonstração da aderência a elas.

g) O Volume de Recursos Fiscalizados (**VRF**), já detalhado no tópico 3.2.1.6 deste manual, deve ser retomado na introdução quando as memórias de cálculo e justificativas de apuração forem complexas. Poderá ser criado apêndice ao final do relatório para maiores esclarecimentos aos interessados quanto à obtenção do VRF.

h) No caso de haver a necessidade de se explicitar de forma mais detalhada os **resultados esperados** já mencionados no resumo, esses comentários deverão ser inseridos na "Introdução".

Por outro lado, se o trabalho possui alguma relação com outras ações de controle anteriores ou simultâneas, a introdução é a seção adequada para referenciá-las. É o caso, por exemplo, de relatórios de levantamento que serão utilizados para subsidiar processos de contas de gestão ou de contas de governo e que são citados em processos com frequência.

A introdução pode ser redigida na forma de texto corrido ou pode ser estruturada em subtópicos distintos destinados a cada um de seus componentes, sempre mediante deliberação prévia dos membros da equipe sobre a melhor estratégia de comunicação para o caso concreto.

Como a introdução visa situar o leitor quanto a detalhes do conteúdo e das justificativas para realização do trabalho, recomenda-se que seja breve e que, salvo em casos excepcionais, respeite o limite de **três páginas**.

Advertência: Quando se tratar de relatórios de levantamento ou de auditoria em sentido estrito com temas complexos, em que os aspectos metodológicos, notadamente, ganham maior relevo para explicitar e tornar compreensíveis os resultados atingidos pela equipe de auditoria, o tópico "**metodologia**" poderá demandar mais espaço do que de costume.

Nessa situação, sugere-se a segregação em tópico específico e autônomo ou, ainda, em Apêndice, com a finalidade de servir de consulta apenas aos interessados nos procedimentos e nas decisões tomadas pela equipe de auditoria, sem prejuízo do resumo dessas atividades no espaço destinado à introdução propriamente dita.

3.3.2. Visão geral do objeto

Em muitas situações, a complexidade do objeto avaliado no relatório não permite que ele seja explicitado apenas na introdução, uma vez que demanda maior contextualização, principalmente para atingir o público não especialista.

Nesse sentido, a **visão geral do objeto**, construída na etapa de planejamento e revisada durante a execução (quando necessário), busca oferecer ao usuário o conhecimento e a compreensão suficiente para situá-lo no texto, correlacionando, sempre que possível e de forma simples, objeto e objetivos do trabalho.

De acordo com as Normas de Auditoria do TCU – NAT (pg. 50):

► 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.

Conforme mencionado na alínea “b” do item 3.3.1, nem sempre será necessário separar capítulo específico destinado à visão geral do objeto. Por vezes, é preferível que certas características específicas do objeto sejam tratadas apenas nos capítulos principais do trabalho. A melhor estratégia deve ser definida caso a caso.

Para não prejudicar a concisão do relatório, recomenda-se que, sempre que possível, esse capítulo não exceda a **duas páginas**. Essa orientação, no entanto, pode e deve ser relativizada diante de objetos complexos que, para o êxito comunicativo, precisem estar suficientemente explicitados.

3.3.3. Capítulos principais

Os capítulos principais dos relatórios são destinados a narrar efetivamente o que o auditor ou a equipe de fiscalização identificou durante a execução dos trabalhos, com a demonstração do atingimento dos objetivos que nortearam a análise. Conforme o nome sugere, são as partes mais importantes de todo o trabalho e visam responder cada um dos objetivos da ação de controle (NBASP 300, item 39).

Nos capítulos principais são registrados: a) os achados com os respectivos responsáveis (se houver), b) as propostas de encaminhamento e c) os benefícios que delas decorrem.

3.3.3.1. Achados de auditoria

Os **achados** são os elementos que irão nortear toda a construção dos capítulos principais. As Normas de Auditoria do TCU – NAT (pg. 40) definem o **achado de auditoria** nos seguintes termos:

► Achado de auditoria é qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão.

Para os efeitos deste manual, os elementos-chave do conceito de “achado de auditoria” serão estendidos aos demais achados identificados em outros tipos de relatórios de controle externo, sejam eles de fiscalização ou de contas.

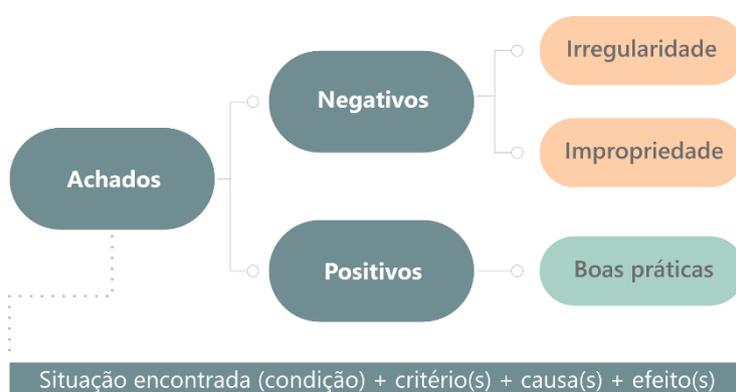


Diagrama 3 - Esquematisação do conceito de achado

Para facilitar a visualização, pode-se dividir um achado em quatro estruturas básicas, que vão transmitir o seu conteúdo de forma precisa, fazendo a devida correlação com o risco avaliado (sintaxe do risco): **(i) Devido a** <fonte/vulnerabilidade> **(ii) Ocorreu** <situação em desconformidade com o critério adotado> **(iii) O que levou a** <consequência negativa da situação em desconformidade com o critério adotado> **(iv) Impactando em** <comprometimento do objetivo da organização / dano econômico / dano social>.

Os achados são construídos ao longo da etapa de execução da ação de controle, ocasião em que a equipe preenche o papel de trabalho chamado de **Matriz de Achados**, documento padronizado que facilita a avaliação e compreensão desses elementos, seja pela equipe, pelo chefe, ou por qualquer interessado.

A matriz possui diferentes modelos, a depender do tipo de auditoria e da instituição de controle. Tomando por base o “Curso de Auditoria Avançada”, ministrado no TCE-PI ao longo do ano de 2019, recomenda-se a adoção de modelo de Matriz de Achados que reúne os elementos descritos tanto nos “Padrões de Auditoria de Conformidade” (pg. 28) quanto no “Manual de Auditoria Operacional” (pg. 41), ambos do TCU. O modelo completo está contido no Anexo III deste manual.

Atenção: Importante ressaltar que o relatório de fiscalização do tipo **levantamento** não visa registrar achados, mas apenas coletar e sistematizar informações do objeto fiscalizado e, conforme expresso no Roteiro de Levantamento do Tribunal de Contas do Estado do Piauí¹⁴, “o levantamento não é planejado para se obter evidências suficientes e apropriadas que subsidiarão achados e a proposição de determinações ou recomendações”.

3.3.3.1.1. Componentes da Matriz de Achados

O preenchimento da **Matriz de Achados** pressupõe a organização das seguintes informações:

a. *Identificação do achado:* redação que reúne causa e situação encontrada, incluindo critérios contrariados, e efeitos (NAT, 99). O título do achado não necessariamente deve conter a estrutura completa relativa à sintaxe do risco (“devido a”, “ocorreu”, “o que levou a” e “impactando”), mas deve permitir a rápida contextualização pelo leitor.

b. *Situação encontrada ou condição:* irregularidade ou impropriedade constatada que contraria um ou mais critérios (NAT, 100). Segunda as NAT, diz respeito à “situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria, [que] deve contemplar o período de ocorrência do achado” (NAT, 103, I).

c. *Efeitos:* consequências, reais ou potenciais, à entidade, ao erário ou à sociedade, da discrepância entre a situação encontrada e o critério (NAT, 103, IV). Devem estar evidenciados, e, se possível, os prejuízos financeiros devem ser calculados (Auditoria Avançada - Módulo Execução e Relatório, pg. 66).

d. *Causas:* razões que levaram à ocorrência da irregularidade, ou seja, “elemento sobre o qual incidirão as ações corretivas que serão propostas” (NAT, 103, III). Deve-se apresentar as evidências que levam a equipe a concluir que são as causas da situação encontrada. Via de regra, “estão relacionadas a pessoas mal-intencionadas ou insuficientemente treinadas, processos de trabalho mal desenhados ou mal executados ou a produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados” (Curso Auditoria Avançada - Execução e Relatório, pg. 64).

e. *Boas práticas:* ações significativas, inovadoras e efetivas que não constituem apenas cumprimento do dever legal e que pode ser adotada como exemplo¹⁵. Sempre que possível, registrar propostas de encaminhamento pautadas em boas práticas.

¹⁴ Resolução TCE-PI 010/2020 – item 16.

¹⁵ Tiago Modesto Carneiro Costa – Curso de Auditoria Avançada - Execução e Relatório, pg. 67.

f. *Encaminhamentos*: proposições que visam eliminar ou mitigar situação encontrada, suas causas e seus efeitos, ou seja, "recomendações e determinações sugeridas [...] para corrigir as impropriedades e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas" (Auditoria Avançada – Execução e Relatório., pg. 67). Devem ser identificados os responsáveis pela adoção das recomendações e determinações, bem como aqueles que a equipe entende que devem sofrer sanções – vide matriz de responsabilização (tópico 3.3.3.2).

g. *Benefícios*: são as vantagens advindas de se adotar os encaminhamentos propostos. Propostas de benefícios podem ser quantitativas, financeiras ou não, ou qualitativas, conforme Resolução TCE-PI nº26/2019 (vide tópico 3.3.6 deste manual).



Figura 7 – Caracterização dos benefícios das ações de controle

Segundo o MQB:

- **Benefício quantitativo financeiro**: o benefício será quantitativo financeiro sempre que puder ser expresso em unidades monetárias. São tipicamente financeiros, mas não os únicos, aqueles referentes a: débito; multa; interrupção do pagamento de vantagem indevida a servidores; glosa ou impugnação de despesas e redução de valor contratual ou redução de tarifa pública. A quantificação financeira do benefício deve constituir, sempre que possível, objetivo a ser perseguido pelo Tribunal. Isso porque a unidade monetária permite tratar de forma agregada os benefícios gerados em vários processos, característica relevante quando se busca a divulgação de dados para a sociedade;
- **Benefício quantitativo não financeiro**: será quantitativo não financeiro, o benefício cuja quantificação seja viável apenas em outras unidades de medida (número de beneficiários, metros quadrados, dias etc.), o que deve ser verificado pela Corte de Contas. Tal benefício pode se caracterizar nos processos em que se determine, por exemplo, a adoção de alguma medida que leve a Administração a agilizar a prestação de serviço público específico (benefício: redução em X dias no prazo de atendimento ao cidadão; ou aumento em X% no número de atendimentos mensais); e

- **Benefício qualitativo:** caracteriza-se como qualitativo o benefício que, mesmo sendo observado, for de mensuração complexa. As ações do controle externo, por vezes, implicam apenas impactos qualitativos, mas, nem por isso, menos significativos. Por exemplo, ao oferecer subsídios técnicos à análise realizada pela Casa Legislativa sobre projeto de lei em sua área de atuação, o Tribunal coloca a serviço do Poder Legislativo o conhecimento adquirido no dia a dia no trato com a questão, o que pode representar avanços significativos nas discussões sobre a matéria e na redação final do dispositivo legal. O benefício, nesse caso, deve ser caracterizado como qualitativo. Também são considerados qualitativos os benefícios vinculados a determinações ou recomendações para: o aperfeiçoamento de normas internas; a divulgação de informações na rede mundial de computadores; a expectativa de controle; a redução do sentimento de impunidade; o fornecimento de subsídios para a atuação de outros órgãos públicos; a elevação do sentimento de cidadania e outros similares.

h. *Critério:* consiste na norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a situação encontrada., como exemplo, legislação pertinente, regulamentos, cláusulas contratuais, convênios, normas, jurisprudência, boas práticas, entre outros (NAT, 103, II). Podem ser descritos os critérios que valoram as Causas e os Efeitos.

i. *Evidências:* são os "elementos, essencialmente informações documentadas, de comprovação da discrepância, ou da ausência de discrepância, entre a situação encontrada e o critério de auditoria, suas causas e seus efeitos" (Auditoria Avançada - Execução e Relatório, pg. 67). Tem por requisitos básicos a validade, confiabilidade, relevância e suficiência. Sempre que possível, deve-se levantar evidências das Causas e dos Efeitos.



Diagrama 4 – Componentes da Matriz de Achados

Não é recomendada a inserção da Matriz de Achados no relatório. Esse documento, em geral, é anexado em peça autônoma do processo, conforme explicado no tópico 3.4, quando ao tema “documentação anexa ao relatório”.

3.3.3.2. Responsabilização

Ainda durante a etapa de execução, os encaminhamentos elencados na Matriz de Achados serão direcionados aos responsáveis pela implementação das propostas da equipe de auditoria. Conforme descrito nas NBASP 4000:

- ▶ No relatório, o auditor precisa explicar os métodos aplicados para determinar se cada pessoa responsável envolvida na administração, gerenciamento, uso ou controle de recursos ou bens públicos é ou não responsável pelos atos de não conformidade (NBASP 4000, 224).
- ▶ Embora a detecção de potenciais atos ilícitos, incluindo a fraude, não seja o principal objetivo da realização de uma auditoria de conformidade, o auditor inclui fatores de risco de fraude em suas avaliações de risco e mantém-se alerta para indícios de atos ilícitos, incluindo a fraude, na realização de seu trabalho (NBASP 4000, 226).

Embora as NBASP 4000 tratem apenas das auditorias de conformidade, o exposto acima pode ser estendido à maior parte dos processos de contas e de fiscalização (ressalvado o processo de levantamento).

Duas situações merecem destaque:

I - Em relação aos achados que não ensejam responsabilização do agente público, seja na esfera civil ou administrativa, os encaminhamentos propostos devem ter como finalidade primordial o enfrentamento das causas dos problemas detectados, mediante recomendações e determinações voltadas à correção de desvios e mitigação de seus efeitos negativos. Nesses casos, é dispensável a Matriz de Responsabilização.

II - Todavia, quando a situação encontrada for avaliada como grave (de modo a justificar, por exemplo, aplicação de multa e/ou conversão em tomada de contas especial, nos termos da NAT 142), as considerações acerca da punibilidade do agente que lhe deu causa devem ser desenvolvidas com base na **Matriz de Responsabilização**, nos moldes descritos no Anexo II deste manual.

O preenchimento será necessário nos casos em que a equipe identificar irregularidades mais graves, como por exemplo,

prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública¹⁶.

Assim como a Matriz de Achados, a Matriz de Responsabilização não deve ser inserida no relatório, mas constar no rol de papéis de trabalho que subsidiaram as análises.

3.3.3.3. Conteúdo e estrutura dos capítulos principais

A partir do conteúdo descrito nos campos das Matrizes de Achados e de Responsabilização (esta última apenas quando pertinente), serão construídos os capítulos principais do relatório. A equipe deve decidir a ordem e a forma de exibição dos achados de modo a tornar a leitura mais interessante e convidativa ao usuário.

A organização e compilação dos achados devem ser avaliadas de forma específica em cada trabalho, não havendo um formato padronizado e universal a ser utilizado. Em alguns casos, por exemplo, cada capítulo corresponde a um achado; em outros, o capítulo se refere a um dos objetos avaliados, e os subtítulos reúnem os achados atinentes ao objeto.

Quadro 14 - Exemplos de títulos

Títulos refletem os achados

Exemplo:

1. Ausência de equidade fiscal na cobrança do ITPU no município
2. Impossibilidade de identificar os imóveis beneficiados com incentivos fiscais e de se quantificar o valor total da renúncia da receita do IPTU
3. Utilização de usuários genéricos no sistema tributário da Prefeitura

Títulos refletem os objetos avaliados e os subtítulos, os achados

1. Gestão das contratações públicas
 - 1.1. Planejamento precário das compras e das contratações de serviços – ausência de estudos prévios e dimensionamento das necessidades da Administração
 - 1.2. Adesão a sistemas de registro de preços sem comprovação de vantajosidade
 - 1.3. Inexistência de designação de fiscal para os contratos administrativos
 - 1.4. Licitações realizadas mediante termos de referência sem os requisitos mínimos da Súmula 177 (TCU)

¹⁶ Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT, 100.2).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU¹⁷ propõe duas formas de organização, sem prejuízo de outras possíveis:

- ▶ Os capítulos principais contêm o relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Tais capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante.
- ▶ 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.

Em relação aos achados e irregularidades, recomenda-se a disposição em capítulos em ordem decrescente de relevância e de abrangência, ou seja, primeiro são apresentadas as questões com maior materialidade, gravidade, relevância ou risco, com uma abordagem que vai das questões mais gerais para as mais específicas. Quanto aos responsáveis, são elencados na ordem decrescente de imputações de irregularidades, salvo quando houver uma conduta de maior gravidade que todas as outras.

ATENÇÃO! Recomenda-se a escrita do primeiro parágrafo do tópico que apresenta um achado de auditoria na forma da SINTAXE DO RISCO relacionado, nos seguintes termos:

- (i) Devido a <fonte/vulnerabilidade>
 - (ii) Ocorreu <situação em desconformidade com o critério adotado>
 - (iii) O que levou a <consequência negativa da situação em desconformidade com o critério adotado>
 - (iv) Impactando em <comprometimento do objetivo da organização / dano econômico / dano social>
- Essa prática possibilita uma visão geral da questão que será desenvolvida nos parágrafos seguintes, resumindo toda a informação relevante em um só lugar, para consultas rápidas. Assim o leitor, caso resolva abandonar a leitura no primeiro parágrafo, já levará consigo a mensagem principal do capítulo, podendo até mesmo se sentir estimulado a prosseguir com a leitura dos detalhes presentes nos parágrafos seguintes, já com a visão de todo, adicionando conhecimento à medida que passa pelos parágrafos seguintes ao primeiro parágrafo (Auditoria Avançada - Módulo Execução e Relatório).

Exemplos:

- Ausência de equidade fiscal no IPTU do município de Teresina:

A desatualização da Planta Genérica de Valores (PVG) e do Cadastro Imobiliário Fiscal (CIF) de Teresina [*ocorreu*], em desatendimento ao código tributário municipal [*devido a*], implica a ausência de equidade vertical e horizontal na política fiscal do IPTU do município, e o desequilíbrio da carga tributária e a uma baixa arrecadação per capita do tributo, além das constantes reclamações administrativas [*o que*

¹⁷ Pg. 133

levou a]. Essa situação impacta negativamente no atendimento do princípio constitucional da isonomia e da justiça tributária [*impactando em*].

□ Condições precárias dos veículos próprios e locados para os serviços de transporte escolar e descumprimento do art. 138 do CTB

Devido à ausência de requisitos mínimos de qualidade e segurança no processo de contratação dos serviços de transporte escolar [*devido a*], constatou-se que a maioria dos veículos efetivamente utilizados para o transporte dos alunos da rede de ensino municipal não atendem aos requisitos básicos de segurança do CTB e apresentam condições precárias de conforto, além de superlotação, em alguns casos [*ocorreu*]. Tal situação, além de violar princípios básicos do atendimento dos usuários de serviço público, como também o inciso VIII do art. 5º da Lei nacional n.º 13.460/2017 (Estatuto dos serviços públicos), representando riscos à incolumidade física dos estudantes [*o que levou a*], pode impactar de forma negativa no aumento da evasão escolar [*impactando em*].

Nos parágrafos seguintes, é recomendável que o relatório descreva o que foi de fato encontrado, narrando em maiores detalhes a irregularidade, assim como os objetos a ela relacionados, os critérios que a fundamentam e as evidências que a comprovam. Além disso, deve-se dedicar parágrafos tanto às causas do achado, quanto aos seus efeitos, sempre apresentando critérios e evidências.

A ordem em que situação encontrada, causas e efeitos serão elencados pode ser alterada em cada tópico do relatório, cabendo à equipe decidir a forma e a organização que melhor transmitem a ideia ao usuário, ouvido, sempre que possível, o supervisor da equipe (para mais detalhes sobre controle de qualidade dos relatórios, ver tópico 5).

3.3.4. Considerações sobre a análise dos comentários do jurisdicionado

Em alguns trabalhos, notadamente os de auditoria operacional, há ganhos consideráveis aos resultados da fiscalização com a comunicação, antes da elaboração final do relatório preliminar, dos resultados obtidos aos agentes da entidade auditada. Por isso, os auditores devem manter interações construtivas à medida que diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados (NBASP 300 – 29), prática que, com as devidas adaptações, pode ser estendida a outras modalidades de ações de controle externo.

As principais razões que justificam essa comunicação com a entidade auditada e com os interessados no processo são:

□ Levar em consideração a opinião dos envolvidos aumenta o interesse na leitura do relatório e incrementa a sua relevância.

- A comunicação com a entidade auditada também reduz o risco de auditoria e melhora a percepção dos usuários em relação à qualidade e credibilidade do relatório.
- A necessidade de relatórios equilibrados exige um esforço ativo para conhecer os pontos de vista das diversas partes interessadas (NBASP 300 – item 29).
- Frequentemente, não há critérios predefinidos (como uma estrutura para relatórios financeiros) e, portanto, é necessário haver intensa troca de opiniões com a entidade auditada (NBASP 300 – item 29).

Segundo os ensinamentos do professor Jorge Pinto de Carvalho, além do envio à entidade auditada, é recomendado o envio do relatório a terceiros afetados pela auditoria, incluindo os indivíduos e organizações eventualmente mencionados no texto, com o objetivo de assegurar que o produto seja imparcial e equilibrado. Com isso, a terceiros também é dada a oportunidade de comentar acerca do que é dito sobre eles e suas ações ou pontos de vista, o que contribui também para redução dos riscos de auditoria¹⁸.

No caso de envio a terceiros, a fim de evitar o acesso ao relatório preliminar em sua integralidade, o auditor pode lhes enviar apenas seções ou partes dele, a depender de seu julgamento em relação a quanto interesse eles têm no objeto de auditoria¹⁹.

Atualmente, é mais indicado que a parte dedicada aos comentários do jurisdicionado seja inserida como **elemento pós-textual**, apêndice ou anexo, conforme o caso. Logo, tanto as razões levantadas pelos gestores como a análise da equipe são levadas em consideração na escrita dos capítulos principais do relatório, prática que o torna mais fácil de compreender e conciso.

Advertência: para cada tipo de processo, a seção “análise dos comentários do jurisdicionado” pode ganhar importância e contornos distintos, sendo imprescindível em uns casos e dispensável em outros. Por isso, é importante ficar atento às normas que regulamentam a forma de análise e comunicação dos resultados em cada tipo de ação de controle (ver, por exemplo, a Resolução nº 32/2022, que trata do instrumento de fiscalização da auditoria). Em caso de inexistir regulamentação específica, fica possibilitada a aplicação do art. 171 da Lei Orgânica do TCE-PI (Lei Estadual 5.888/2009), norma que autoriza a utilização de regras processuais atinentes ao TCU nos casos em que o regramento estadual for omissivo.

¹⁸ - Auditoria no Setor Público com Ênfase no Controle Externo, Prof. Jorge Pinto de Carvalho Jr, pg. 347.

¹⁹ - Idem.

3.3.5. Conclusão

A conclusão é o capítulo do relatório que contém a opinião emitida pela equipe de auditoria sobre o(s) objeto(s) avaliado(s), que deve estar baseada em informação suficiente, confiável, relevante e útil. Também se destina a registrar e contextualizar, em síntese, as análises e os argumentos apresentados nos capítulos principais, de modo a estruturar e justificar as questões que deverão ser consideradas na elaboração da proposta de encaminhamento.

Conforme ensina Tiago Modesto

escrever o capítulo da conclusão logo depois de se escrever o capítulo da introdução e visão geral facilita que a equipe mostre que as promessas feitas na introdução foram todas cumpridas na conclusão, facilitando a comparação dos dois capítulos, permitindo assim conferir se as conclusões do trabalho cumprem o senso de propósito para o qual a auditoria foi pensada e desenhada²⁰.

Além disso, a conclusão deve:

- Responder ao problema de auditoria/questão fundamental;
- Responder às questões de auditoria;
- Apontar conclusões não decorrentes das conclusões de auditoria;
- Apontar sobre a possibilidade ou não de generalizar os resultados;
- Se pronunciar sobre a regularidade ou não do objeto auditado, em relação aos critérios escolhidos, e dentro do nível de asseguuração adotado.

São partes estruturantes de uma boa conclusão:

- Respostas às questões de auditoria ou outras questões analisadas, a depender do tipo de processo;
- Danos e outros prejuízos eventualmente identificados;
- Resumo das responsabilidades dos agentes envolvidos, com indicação das normas infringidas, se for o caso;
- Explicação detalhada dos benefícios esperados com a ação de controle, de modo a justificar as propostas de encaminhamentos do capítulo subsequente.

Observação: É comum em alguns relatórios constar quadros resumos com as responsabilidades apuradas e nome dos agentes envolvidos (**resumo dos achados**), com o intuito de facilitar o exercício do contraditório e as decisões ou pareceres das autoridades e membros do TCE. Esses quadros podem integrar o capítulo da conclusão

²⁰ Conforme descrito no curso “Aperfeiçoamento em Auditoria: Módulo Execução e Relatório” (pg. 90).

ou constituir seção à parte, recomendando-se que preceda as propostas de encaminhamento.

3.3.6. Propostas de encaminhamento

Ao final do trabalho, o auditor deve fornecer proposições construtivas e que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria (NBASP 3000, 126). Essas proposições devem ter como principais objetivos:

- Sanear a irregularidade relatada, mitigando ou eliminando suas causas e/ou amenizando seus efeitos reais ou potenciais;
- Implementar boas práticas eventualmente identificadas;
- Identificar os responsáveis pela implementação das propostas;
- Excepcionalmente, elencar os responsáveis que deverão sofrer algum tipo de sanção (aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras), sempre lembrando que, neste caso deverá ser preenchida a Matriz de Responsabilização.

As propostas devem ter correspondência clara com os achados e suas causas e, quando cabível (como nos processos de auditoria em sentido estrito, por exemplo), deve ser oportunizada aos destinatários das deliberações a apresentação de comentários quanto às consequências práticas da implementação das medidas aventadas e eventuais alternativas.

Importante!

O Tribunal de Contas da União adota, por meio da Resolução TCU nº 315/2020, a seguinte terminologia para classificar os encaminhamentos com medidas a serem tomadas pelos jurisdicionados:

Determinação: deliberação de natureza mandamental que impõe ao destinatário a adoção, em prazo fixado, de providências concretas e imediatas com a finalidade de prevenir, corrigir irregularidade, remover seus efeitos ou abster-se de executar atos irregulares.

- Obs.: As determinações, portanto, devem (i) conter prazo para cumprimento, salvo nos casos de obrigação de não fazer, (ii) indicar o critério constitucional, legal ou regulamentar infringido e a base normativa que legitima o TCU a expedir a deliberação e; (iii) possuir redação objetiva, clara, concisa, precisa e ordenada de maneira lógica.
- Não podem ser formuladas como determinações: (a) reiteração de determinação anteriormente proferida pelo Tribunal, exceto no exame das contas, quando deve ser avaliada a conveniência de sua renovação, conforme previsto no § 3º do art. 250 do Regimento Interno; (b) observância de normativos, legislação ou entendimentos consolidados pelo Tribunal, com finalidade meramente pedagógica; (c)

implementação de mecanismos de controle interno, governança e gestão, exceto os exigidos por lei ou norma e que demandem implantação imediata; (d) realização pelo controle interno, em processos de contas ordinárias, de análises próprias de monitoramento das deliberações do Tribunal e; (e) adoção de providências de mero impulso processual devidamente regulamentadas em normativos internos do Tribunal.

Recomendação: deliberação de natureza colaborativa que apresenta ao destinatário oportunidades de melhoria, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão ou dos programas e ações de governo.

- São pressupostos das recomendações: (i) atuar diretamente nas causas do problema; (ii) contribuir para que o tratamento das causas dos problemas agregue valor à unidade jurisdicionada, baixando custos, simplificando processos de trabalho, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia e os benefícios para a sociedade; (iii) observar os requisitos de viabilidade prática, objetividade e motivação, indicando ações para cuja realização não haja obstáculos de ordem legal, financeira, operacional, temporal, de pessoal e outros que inviabilizem a implementação das medidas; (iv) apresentar boa relação custo-benefício e considerar as eventuais alternativas propostas pela unidade jurisdicionada; e (v) apontar oportunidades de melhoria relevantes, indicando o que pode ser feito e o resultado esperado, sem descrever aspectos procedimentais afetos à competência da unidade jurisdicionada.
- Não devem ser formuladas recomendações genéricas e distantes da realidade prática da unidade jurisdicionada, em especial quando: (a) a complexidade do problema, em função de sua dimensão e da multiplicidade de suas causas, resultar em diagnóstico impreciso ou incompleto; (b) a comparação entre a situação existente e o critério não evidenciar discrepância significativa; ou (c) a medida pretendida estiver fundamentada em técnicas de comparação (benchmarks) ou boas práticas, sem a demonstração de que os fatores que conduzem ao resultado superior da situação paradigmática possam efetivamente ser implementados ou adaptados ao caso cujo desempenho se pretenda aprimorar.

Ciência: deliberação de natureza declaratória que científica o destinatário sobre a ocorrência de irregularidade, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas.

O TCE-PI incorporou esses conceitos por meio da Resolução nº 32/2022.

De um modo geral, as ações de controle devem ser conduzidas e realizadas com foco nos resultados a serem alcançados e nos **benefícios** decorrentes, identificados na fase de planejamento.

Segundo o MQB (2020), o benefício do controle pode se apresentar em três estados distintos:

- **Proposta de benefício potencial:** refere-se ao benefício identificado pela unidade técnica de controle externo (auditores, analistas e técnicos de controle externo) e relacionado às propostas de encaminhamento, mas que ainda não tenham sido apreciadas pelo Colegiado competente (é proposta);

- **Benefício potencial:** refere-se ao benefício associado à apreciação de mérito pelo Colegiado das questões relatadas no processo, quer tenham sido levantadas e analisadas pela unidade técnica, quer tenham sido decorrentes da avaliação dos julgadores (é potencial porque depende do atendimento à decisão para se concretizar); e
- **Benefício efetivo:** refere-se ao benefício da ação de controle cuja concretização foi confirmada pela Corte de Contas (é efetivo, real, concreto). Ele ocorre: a) excepcionalmente, durante a execução da ação de controle, por iniciativa dos gestores e antes da decisão do Tribunal; ou b) em sede de monitoramento de decisões.

É na seção destinada à proposta de encaminhamento que devem ser pormenorizados os benefícios potenciais da ação de controle, conforme preenchido na matriz de achados (vide tópico 3.3.3.1.1). Esse é um elemento muito relevante para o convencimento dos usuários e para a tomada de decisões dos gestores e responsáveis envolvidos, bem como de outros interessados.

Alguns cuidados gerais que devem ser adotados para a proposição de deliberações:

- Direcionar a proposta de deliberação às causas da situação encontrada e, quando cabível, à mitigação dos efeitos;
- Avaliar a exequibilidade da proposta de deliberação;
- Dizer o que deve ser aperfeiçoado e não como fazê-lo;
- Avaliar os impactos causados pela implementação das deliberações (positivos e negativos);
- Propor apenas medidas que tenham o potencial de melhorar o desempenho do processo ou da atividade;
- Focar em objetos que tenham alguma estabilidade frente a mudanças de contexto ou redigir a deliberação de forma a prever mudanças;
- Não agrupar várias deliberações em uma só;
- Pensar em como a deliberação será monitorada.

A partir das propostas de encaminhamento, deve ser possível quantificar, ou ao menos estimar, as propostas de benefícios (art. 2º, VI, Resolução TCE-PI nº 026/2019) oriundas da adoção das recomendações e determinações sugeridas pela equipe no tocante à mitigação dos efeitos de um determinado achado (NBASP 12, item 34)²¹.

Ressalta-se que tanto a proposta de encaminhamento do achado quanto os benefícios dela oriundos não precisam ser descritos em cada um dos tópicos do relatório individualmente, podendo ser reunidos em capítulos do relatório, ou mesmo ao final, nas “Propostas de Encaminhamento”, tendo em vista ser possível que, em alguns casos,

²¹ - Vide tópico 4.3, Manual de Quantificação de Benefícios – MBQ, do Instituto Rui Barbosa.

os encaminhamentos e os benefícios propostos sejam mais compreensíveis como a conclusão de dois ou mais achados reunidos.

É o que se extrai do Manual de Auditoria Operacional do TCU (pg. 134):

► Em seguida, se for o caso, a equipe deve formular resumidamente a proposta que constará do capítulo “proposta de encaminhamento”, sem, no entanto, enunciá-la de forma idêntica. A proposta pode basear-se em conclusões de mais de um subtítulo. Para evitar sua repetição em vários trechos, a proposta pode ser formulada junto com a conclusão do capítulo.

► Na sequência, a equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as propostas sejam implementadas. Também por concisão e caso seja conveniente, a equipe poderá estimar os benefícios esperados ao final do capítulo ou na conclusão do relatório, agrupando propostas que contribuam para a obtenção do mesmo benefício e detalhar a memória de cálculo em apêndice [...].

Importante registrar que, embora recomendações construtivas e práticas ajudem na promoção da boa gestão do setor público, o auditor deve ser cuidadoso para não adentrar o espaço reservado à discricionariedade do administrador, de modo a não assumir o papel do gestor e, assim, correr o risco de prejudicar a sua própria objetividade (NBASP 4000 – item 216).

Por fim, nada impede que as recomendações sejam escritas separadamente no relatório, pois geralmente são direcionadas aos agentes incumbidos da administração da entidade auditada (NBASP 4000 – item 217).

3.4. Elementos pós-textuais

Os elementos pós-textuais são destacados do texto principal para dar maior fluidez à leitura e evitar interrupções desnecessárias. Constituem-se de documentos, dados e informações acessórias, ora com a finalidade de esclarecer ou organizar pontos importantes, ora, de suplementar eventuais demandas por maiores detalhes destinados a alguns dos usuários do relatório.

O Quadro 15 explicita cada um dos possíveis elementos na ordem em que devem aparecer no texto:

Quadro 15 - Elementos pós-textuais – ordem e definições

Elemento pós-textual	Descrição
I. Referência bibliográfica	Relaciona as referências citadas nos elementos textuais
II. Apêndices	Materiais de autoria da equipe técnica que podem complementar as informações e argumentações do texto
III. Anexos	Materiais de autoria de terceiros que servem de fundamentação, comprovação ou ilustração.
IV. Glossário	Lista palavras e expressões em ordem alfabética seguida dos significados – utilizada em relatórios cujo teor técnico precise ser elucidado ao público leigo
V. Índice Remissivo	Lista e localiza termos e tópicos abordados no relatório

Advertência: Não confundir o anexo como elemento pós-textual com a documentação anexa materializada em peças autônomas no processo!

- Todos os elementos pós-textuais, devem estar listados no sumário.
- Se a juntada de documentos (**documentação anexa**) for realizada por meio de ato autônomo no processo eletrônico, esse documento, por óbvio, não será listado no sumário. No entanto, deverá ser feita menção no corpo do texto à essa documentação, com indicação do número da peça e página em que o conteúdo poderá ser consultado (ver tópico 0 do manual).
- Para mais detalhes sobre documentação anexa, vide tópico 3.4.1.

3.4.1. Documentação anexa ao relatório

Conforme explicado no tópico anterior, a **documentação anexa** ao relatório não é elemento pós-textual. Sua utilização visa possibilitar a concisão do documento e evitar empecilhos à divulgação de dados sensíveis ao público não autorizado.

A Resolução TCE-PI n.º 014/2021²² define essa documentação como toda e qualquer informação juntada ao processo de fiscalização e **não incluída** no corpo do relatório preliminar ou de instrução ou, ainda, na peça de contestação (ou simplesmente defesa), que tem por finalidade fundamentar ou evidenciar argumentos e análises ou identificar detalhadamente as partes ou outros interessados.

A documentação anexa se subdivide em: **anexos comuns e públicos**:

²² Disciplina, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, a disponibilização pública e eletrônica, ausente controle de acesso, aos processos finalísticos de controle externo, visando a adequação à Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), bem como à Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais) [...].

ANEXO COMUM - documentação que pode ou conter dados pessoais sensíveis, nos termos do art. 5º, II, da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD, ou conter dados pessoais cuja disponibilização eletrônica ausente controle de acesso seja desnecessária para atender a finalidade pública do processo de fiscalização, em atendimento ao art. 5º, I, juntamente com o art. 6º, III, ambos da LGPD.

ANEXO PÚBLICO - documentação que não se enquadra como anexo comum e que pode ser disponibilizada de forma pública e eletrônica ausente controle de acesso. Também são considerados anexos públicos os balanços e demais informações enviadas a título de prestação de contas e constantes como anexos nos processos de apreciação das contas do Chefe do Poder Executivo, também conhecido como processo de contas de governo, decorrente do art. 32, § 1º, e do art. 86, I, ambos da Constituição do Estado do Piauí.

Então, quais seriam os critérios a balizar se uma informação complementar deve vir como **Apêndice** ou **Anexo** do próprio relatório ou como **Documentação Anexa**? Aqui vão algumas dicas:

- a. O relatório, como documento autônomo, tem por finalidade primordial a divulgação dos resultados das ações de controle do TCE-PI e, por isso, somente deve fazer parte dele o que for essencial para a boa comunicação dos produtos da auditoria aos interessados. Tudo o mais, deve ser comunicado em peça autônoma.
- b. Como Apêndice, em princípio, apenas caberia a documentação produzida pela própria equipe de fiscalização com finalidade consultiva e complementar. Via de regra, relatórios obtidos em **sistemas internos** do TCE-PI devem ser juntados ao processo como documentação anexa;
- c. Documentos e dados **externos** devem ser juntados ao processo como documentação anexa, salvo quando se tratar de informações cuja consulta, no próprio relatório, seja imprescindível para a compreensão do leitor, como, por exemplo, indicadores demográficos e outras categorias utilizadas para formação dos critérios adotados na auditoria;
- d. Toda vez que a informação não puder ser apresentada de forma a relevar outros dados que extrapolam o objetivo da auditoria e cuja divulgação possa acarretar prejuízos a terceiros, ainda que pouco prováveis ou de baixo impacto, deve se utilizar de documentação anexa na modalidade “Anexo Comum” (no sistema E.TCE, apenas “Anexo”).

IMPORTANTE: relatórios parciais ou de análises que, por conveniência, foram apartados do relatório principal devem ser anexados como “relatório auxiliar”, não como anexo público. Para mais informações, ver tópico 2.2.

3.5. Padronização recomendada por classe ou subclasse processual

Abaixo, pode ser consultada a estrutura recomendada para alguns dos relatórios de controle externo por classe e subclasse processual, no que diz respeito aos relatórios mais frequentemente demandados às Unidades Técnicas da SECEX:

Quadro 16 - Estrutura recomendada para relatórios de controle externo (por classe ou subclasse processual)

Elementos	Auditoria	Consulta	Levantamento	Controle social	Registro de atos
- Capa	✓	✓	✓	✓	✓
- Elementos pré-textuais					
Folha de rosto	✓	✓	✓	✓	✓
Resumo	✓	✗	✓	Facultativo	✗
Lista de siglas ^b	✓	✓	✓	✓	✓
Lista de ilustrações ^b	✓	✓	✓	✓	✓
Sumário	✓	Facultativo ^a	✓	Facultativo ^a	Facultativo ^a
- Elementos textuais					
Introdução	✓	✓	✓	✓	✓
Visão geral do objeto ^c	Facultativo	Facultativo	Facultativo	Facultativo	Facultativo
Capítulos principais	✓	✓	✓	✓	✓
Conclusão	✓	✓	✓	✓	✓
Proposta de encaminhamento ^d	✓	✗	✓	✓	✗
- Elementos pós-textuais					
Referência bibliográfica, apêndices, anexos, glossário e índice remissivo	Facultativo	Facultativo	Facultativo	Facultativo	Facultativo
Análise dos comentários do jurisdicionado	✓	✗	✗	✗	✗

a. Recomenda-se a estruturação de um sumário toda vez que houver mais de três tópicos dentro da seção dos capítulos principais. Nos demais casos, o uso desse recurso se torna facultativo;

b. Se foram usadas siglas no relatório ou ilustrações, será necessário listar esses elementos em seção específica;

c. Recomenda-se a escrita da visão geral do objeto apenas se houver complexidade da matéria e dificuldade de sua compreensão por boa parte dos possíveis usuários do relatório, frisando que essa seção pode ser inserida como elemento pós-textual ou em relatório auxiliar de análise;

d. A proposta de encaminhamento deverá ser necessariamente escrita em tópico específico se e houver recomendações para mitigação dos efeitos ou superação das causas dos achados apontados no relatório, ainda que tais proposições já tenham sido abordadas nos capítulos principais.

Advertência – É preciso ter em mente que os relatórios de controle externo são dinâmicos e que apenas são recomendados padrões e sugeridas nomenclaturas das seções do documento como ponto de partida para facilitar os trabalhos dos auditores e equipes de fiscalização. Desde que úteis à comunicação dos resultados, poderão ser realizadas adaptações e ampliações nas seções do protótipo de relatório, principalmente para suprir necessidades adicionais com que podem se deparar os auditores.

Em relação aos relatórios de análise de **contas de governo**, algumas considerações são necessárias:

- (a) Segundo o art. 13 da Resolução TCE-PI nº 011/2021, a estrutura do relatório preliminar, em relação a **elementos textuais**, consiste em (a1) Introdução, (a2) Conjuntura econômica e social, (a3) Apreciação da execução orçamentária, financeira e fiscal, (a4) Apreciação dos balanços gerais; (a5) Resultado do desempenho governamental; (a6) Monitoramento das deliberações constantes nos pareceres prévios anteriores ou processos a eles relacionados; (a7) Resumo dos achados; (a8) Conclusão e; (a9) Proposta de encaminhamentos. Fazendo a correspondência desses tópicos com aqueles sugeridos nesse Manual, tem-se:

Quadro 17 - Elementos textuais - Contas de Governo (Resolução TCE-PI nº 011/2021)

Introdução	Introdução - tópico 3.3.1
Conjuntura econômica e social	Visão geral do objeto - tópico 3.3.2
Apreciação da execução orçamentária, financeira e fiscal	
Apreciação dos balanços gerais	
Resultado do desempenho governamental	Capítulos principais - tópico 3.3.3
Monitoramento das deliberações constantes nos pareceres prévios anteriores ou processos a eles relacionados	
Resumo dos achados	Ver observação no tópico 0
Conclusão	Conclusão - tópico 0
Propostas de encaminhamento	Propostas de encaminhamento - tópico 3.3.6

- (b) Quanto a elementos **pré-textuais** e **pós-textuais**, sem prejuízo do **elemento externo**, aplicam-se as demais regras dispostas nesse manual, com a seguinte recomendação:

- b1. Elemento externo (capa) - obrigatório
- b2. Elementos pré-textuais:
 - i. Folha de rosto - obrigatório
 - ii. Resumo - obrigatório
 - iii. Lista de siglas/ilustrações - se houver
 - iv. Sumário - obrigatório
- b3. Elementos pós-textuais - facultativos

Importante – O manual não dispensa a consulta a normas internas e regulamentos aplicáveis a cada tipo de processo, uma vez que podem conter requisitos e orientações especiais para a elaboração de relatórios - ver, por exemplo, a Resolução TCE-PI nº 10/2020 (processo de levantamento).



ASPECTOS FORMAIS

4. ELEMENTOS AUXILIARES NA EXPRESSÃO DE IDEIAS, ARGUMENTOS E REFERÊNCIAS

4.1. Ilustrações no relatório

As ilustrações auxiliam no desenvolvimento e na exposição das ideias e argumentos, de modo a tornar a leitura mais dinâmica e atrativa. As mais usadas são:



Diagrama 5 – Tipos de ilustrações do relatório

As **Figuras** servem para identificar ilustrações, mapas, fotografias ou outras formas pictográficas usadas para enriquecer e esclarecer o texto. Os **Gráficos** são um tipo especial de figura que têm por objetivo expressar visualmente dados ou valores numéricos.

A distinção entre **Tabelas** e **Quadros** reside no tipo de informação organizada. Para o relacionamento de dados qualitativos (ideias, informações, conceitos etc.), são usados os quadros. Já para dados quantitativos (números, valores, porcentagens, estatísticas etc.), são usadas as tabelas.

Os **Diagramas**, por sua vez, são uma representação que busca simplificar e resumir um assunto graficamente. Nesse conceito também são incluídos os fluxogramas e cronogramas.

Alguns cuidados importantes com as ilustrações:

- Escolher cores que permaneçam legíveis em impressões e fotocópias e que não sobrecarreguem, visualmente, o relatório.
- Harmonizar a colocação das ilustrações no texto de modo a não tomar mais que dois terços da página, salvo se a dimensão maior for necessária para transmitir a informação, e não frustrar a fluidez da leitura.
- Utilizar legendas com o tipo respectivo de ilustração, para facilitar, em seguida, a confecção de listas automatizadas
- Indicar a fonte dos dados ou informações
- Sempre que possível, explicar no texto o conteúdo da ilustração mostrada

- As ilustrações devem ser autossuficientes para a compreensão do leitor, ou seja, sem necessidade de recorrer ao texto
- As ilustrações devem ser citadas no texto e numeradas em ordem sequencial
- O tipo de ilustração, quando citada no texto e na legenda, deve ter seu nome grafado com letra inicial maiúscula:

Ex.1: Para mais detalhes, ver Gráfico 01.

Ex.2: Figura 02 – Fotografias do refeitório da Unidade Escolar ABC.

Advertência: O uso de expressões como “a seguir” ou “anterior” para se referir a ilustrações pode ensejar confusão para o leitor. Por isso, é importante utilizar o número sequencial da ilustração e, sempre que possível, a ferramenta de “referência cruzada” do editor de texto (mais detalhes sobre o assunto “referências cruzadas” no tópico 6.1.3.2, deste manual).

Quando a referência for a tópico do próprio relatório, usar marcadores passíveis de serem catalogados e “linkados” por meio da ferramenta **referência cruzada** no editor de texto, como por exemplo:

- *ver item 6.1 deste relatório*
- *os dados podem ser consultados na Tabela 01*

A ferramenta de referência cruzada se encontra na aba “referências” do processador de textos “Word”, da Microsoft.

Dica: para criação de mapas mentais ou diagramas, pode ser usado o [Mind-Mup](#), ferramenta *online*, gratuita e de uso intuitivo.

4.2. Referência a documentos dos autos

O sistema de processo eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, também chamado “e.TCE”, por possuir peculiaridades, demanda alguns cuidados em se tratando de referência a peças de documentos ou processos:

Situação 01: menção a peça do processo (ver Figura 8)

Exemplos:

- *ver peça 5;*
- *págs. 10/15, peça 3;*

Situação 02: menção a documento autônomo, com mais de uma peça (ver Figura 9)

Exemplos:

- *ver documento 004654/2021, peça 2.1*
- *ver págs. 1/30 da peça 1.0, documento 004654/2021*

Situação 03: menção a documento com mais de uma peça juntada a processo – Nesse caso, deverá ser citada a numeração gerada pelo sistema e referenciada a peça em que se encontra anexada (ver Figura 8)

Exemplo: ver Informação (INF) de nº 242/2021, anexada à peça 8 (ou) ver peça 8, INF nº 242/2021

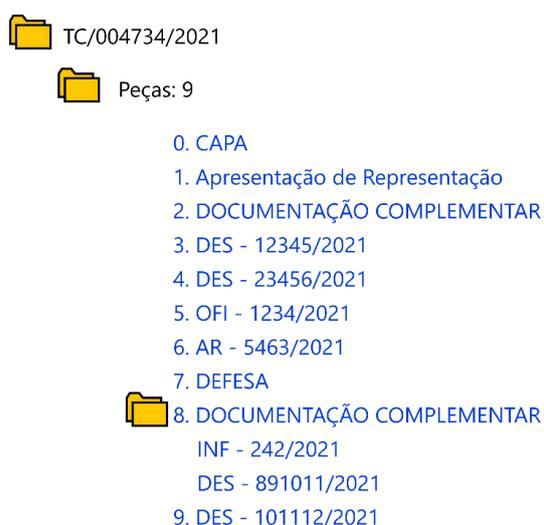


Figura 8 – Exemplo de processo

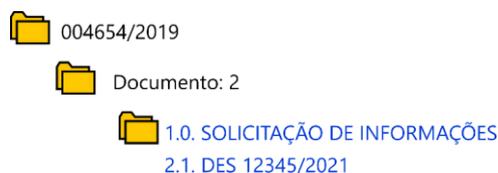


Figura 9 – Exemplo de documento

4.3. Transcrições e citações

As citações podem ser diretas, indiretas e citação da citação.

a) Diretas

Quando a citação for breve, não ultrapassando três linhas, ela pode ser inserida no próprio parágrafo, entre aspas. Já a longa, demanda novo parágrafo com recuo de 4 (quatro) centímetros, não sendo necessárias aspas.

Exemplo de citação longa:

Medo, venalidade, paixão partidária, respeito pessoal, subserviência, espírito conservador, interpretação restritiva, razão de estado, interesse supremo, como quer te chames, prevaricação judiciária, não escaparás ao ferrete de Pilatos! O bom ladrão salvou-se. Mas não há salvação para o juiz covarde (Ruy Barbosa).

Para detalhes sobre recuo de citações longas, ver tópico 6 deste manual.

b) Indiretas

Também chamadas paráfrases, incorpora as palavras da fonte original no texto do autor do relatório, com as palavras de quem escreve. A paráfrase não possui forma especial, bastando que seja citada a referência utilizada.

c) Citação da citação

Somente deve ser usada quando não existir possibilidade de consulta ao documento original. Nesse caso, cita-se o autor do texto, indicando com a expressão apud a fonte da informação conhecida.

Exemplo: Segundo o professor Silva (1965 apud SANTOS, 1992, p. 3) os institutos serão...

Advertências:

- Transcrições longas devem ser evitadas;
- Se o texto já existe em outra peça, basta fazer a indicação onde poderá ser consultado;
- Sempre que possível, devem ser extraídas e resumidas as ideias e argumentos de um texto usado como referência, de modo a manter a concisão do relatório.

Transcrição de normas, doutrina e jurisprudência – quando transcrever?²³

Normas

- O texto do dispositivo legal não puder ser resumido sem prejuízo à compreensão do caso concreto.
- Quando se tratar de direito estadual ou municipal de difícil acesso ao público em geral.
- Houver prejuízo aos argumentos defendidos sem o conhecimento da integralidade da norma.

Doutrina e Jurisprudência

- Discussão inédita ou controversa, sem precedentes no Poder Judiciário ou sem entendimento pacificado.
- O argumento sofrer prejuízo quando resumido e não transcrito em sua integralidade.

Por fim, caso seja preciso colocar comentários ou complementações em texto de citações diretas ou em citações de citações, esses devem ser escritos entre colchetes.

5. CONTROLE DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS DE CONTROLE EXTERNO

As NBASP (ver NBASP 140) estabelecem que os Tribunais de Contas devem manter **sistema de controle e asseguarção da qualidade (CAQ)** que premie e incentive trabalhos de excelência. Para tanto, um dos requisitos é a atuação dos auditores de forma sistemática e sob direção, supervisão e revisão apropriadas (NBASP 300 – item 31).

²³ Mais informações em “Orientações para elaboração de documentos técnicos de controle externo” do TCU (Portaria -SEGECEX n.º 028/2010).

► As ações e medidas para garantir a efetividade do CAQ são atribuídas à Secretaria de Controle Externo (SECEX), mediante regulamentações por ela expedidas, na forma dos arts. 17, inciso XI, e 18, inciso VIII, da Resolução TCE-PI n.º 012/2019.

O trabalho dos auditores, em todas as fases de qualquer fiscalização, deve ser supervisionado para garantir a qualidade e atingimento dos objetivos da ação. A **supervisão** deve acontecer, portanto, independentemente da competência individual dos auditores de controle externo designados para a fiscalização (NBASP 3000, 67)²⁴.

Segundo o Glossário de Termos de Controle Externo (TCU), de 2012²⁵:

► Supervisão de auditoria engloba funções de orientação e controle dos trabalhos realizados pelas equipes de auditoria, independentemente da competência individual dos auditores, de maneira a garantir que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam. Cobre desde o planejamento até a emissão do relatório e o seu foco é dirigido tanto para o conteúdo como para a observância do método.

No que diz respeito especificamente à supervisão do relatório, o foco deve se dirigir tanto ao conteúdo como à metodologia de auditoria (NBASP 140, itens 41 a 53). Nesse sentido, cabe ao **supervisor** assegurar que os membros da equipe tenham uma clara e consistente compreensão do projeto de fiscalização e alcancem os objetivos estabelecidos para o trabalho (NBASP 4000, itens 137-142) e que a auditoria seja realizada de acordo com as NBASP e, inclusive, com os normativos do TCE-PI aplicáveis.

Logo, o agente responsável pela supervisão deverá, além de verificar se o documento atende às orientações desse manual, pronunciar-se sobre:

- Se o trabalho é consistente com o escopo da ação de controle, com seus objetivos e as normas aplicáveis;
- Se os achados e os encaminhamentos estão claros e fundamentados em evidências suficientes e úteis, bem como se foram seguidos os procedimentos específicos de evidenciação (NBASP 140, item 49);
- Se os critérios utilizados são válidos.

Para ajudar em sua tarefa, o supervisor poderá indicar, dentre os membros da equipe responsável pelos trabalhos, um **coordenador**²⁶, com histórico profissional de responsabilidade e disciplina, capacidade de liderança e conhecimentos das normas de

²⁴ - Manual de auditoria de conformidade (versão 2.0) – Vitória: Tribunal de Contas do Espírito Santo, 2021.

²⁵ Disponível [aqui](#).

²⁶ - Segundo o glossário de termos de controle externo do TCU (2012), coordenador de auditoria é o membro da equipe a quem compete, por força de designação expressa, liderar a equipe e representá-la perante o órgão ou entidade fiscalizado.

auditoria e específicas para as atividades no contexto do Tribunal de Contas do Estado do Piauí.

No caso de existir o coordenador, passa a ele o papel de revisar todo o trabalho antes da emissão do relatório, atividade que deve ser realizada à medida que cada parte da fiscalização é concluída. O papel da revisão é assegurar que: i) todas as informações, conclusões, opiniões e propostas de encaminhamento apresentadas no relatório da fiscalização estejam baseadas em evidência suficiente e apropriada (NBASP 100/51, 400/58 e 4000/144-157); e ii) todos os achados relevantes tenham sido devidamente identificados, suficiente e apropriadamente evidenciados e adequadamente descritos no relatório da fiscalização (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/205)²⁷.

Durante a fase de revisão do relatório, todos os envolvidos devem manter uma atitude racional e respeitosa, pois discordâncias quanto a opções de abordagem nos textos dos relatórios são comuns e, em parte, benéficas para o amadurecimento do resultado.

Dessa forma, as opiniões devem ser manifestadas com objetividade, sobriedade e sempre com a finalidade de contribuir com a qualidade do relatório.

5.1. Assinatura do relatório

A identificação da autoria dos relatórios e das equipes responsáveis pelas análises e procedimentos de auditoria não necessariamente reflete a relação de servidores e colaboradores envolvidos na fase de planejamento e execução do trabalho, uma vez que nem sempre há apenas auditores de controle externo envolvidos nas etapas prévias à redação do documento que consolida os resultados.

Por esse motivo, com a finalidade de uniformizar as práticas e dirimir dúvidas quanto a esse assunto, são estipuladas as seguintes orientações:

a. Ao final do tópico que enumera as propostas de encaminhamento, último elemento textual, deverão constar somente os auditores da equipe formalmente designada para a ação de controle externo (**equipe de fiscalização** especificada no ato de credenciamento, aí incluído eventual coordenador), uma vez que a subscrição do documento implica a responsabilidade, exclusiva do cargo de Auditor de Controle Externo, pelo conteúdo do texto e pelos desdobramentos das análises e conclusões emitidas, bem como o responsável pela supervisão dos trabalhos.

²⁷ Ver Manual de auditoria de conformidade (versão 2.0) – TCE/ES, pg. 61.

b. Conforme o tópico 3.2.1.8 deste manual, poderá ser informada a **equipe de apoio** na folha de rosto do relatório, a qual desempenha atividades de suporte à equipe de fiscalização formalmente credenciada. Esses agentes auxiliares não devem subscrever o relatório.

c. Em relação ao agente incumbido pela **supervisão** dos trabalhos, atribuição geralmente desempenhada pelo Chefe de Divisão, este deverá apor a assinatura na condição expressa de supervisor.

d. Ao **Diretor** do setor de fiscalização competente fica facultado assinar o relatório com a expressão "visto".

É o relatório.
Teresina (PI), 02 de junho de 2022.

(assinado digitalmente) Nome do Auditor 01 Auditor(a) de Controle Externo	(assinado digitalmente) Nome do Auditor 02 Auditor(a) de Controle Externo	(assinado digitalmente) Nome do Auditor 03 Auditor(a) de Controle Externo (Coordenador)
Supervisão (assinado digitalmente) Nome do Auditor 04 Auditor(a) de Controle Externo Chefe da XX Divisão Técnica (DFX)	Visto:	(assinado digitalmente) Nome do Auditor 05 Auditor(a) de Controle Externo Diretor da DFX

Figura 10 – Exemplo de página de assinaturas

Importante ressaltar que **não poderá haver mais de um supervisor** em um trabalho de fiscalização e que, sendo a auditoria realizada por mais de um setor, a supervisão deve ser atribuída ao chefe da unidade técnica competente para instruir o processo de fiscalização relacionado ou ao auditor de controle externo por ele indicado.

5.2. Roteiro para aferição da qualidade do relatório

Considerando a impossibilidade de serem estabelecidos critérios absolutos para se aferir a qualidade de um relatório sem incorrer em subjetivismos, bem como a necessidade de padronização de rotinas de trabalho nas Diretorias de Fiscalização da SECEX, foi elaborado o **roteiro de controle de qualidade de relatórios** (Anexo IV), cujo preenchimento deve recair no **auditor supervisor** do trabalho.

O preenchimento do anexo será regulamentado em ato da SECEX posterior, com esclarecimentos sobre a forma e a aplicabilidade do *checklist* caso a caso.

5.3. Informações sobre o *status* do processo

Deve constar nos relatórios informação sobre o status do processo quanto a existência de (1) contraditório, (2) apreciação ou (3) julgamento, a depender da classe e subclasse processual (ver Quadro 2), com as expressões "pendente de contraditório", "pendente de contraditório e deliberação colegiada" ou "pendente de decisão colegiada", conforme o caso, que deverá ser colocada no rodapé do documento (ver seção 6, deste manual, Quadro 18).

Essa cautela se justifica na medida em que, ao público leigo, a opinião da Área Técnica pode ser erroneamente compreendida como o posicionamento final da Instituição, principalmente se houver divulgação dos relatórios nos meios de comunicação em massa sem as devidas ressalvas.

Para mais informações, ver Decisão 1.286/2016-E (processo [TC/015444/2016](#)).

A white graphic element consisting of two L-shaped brackets. One bracket is on the left, with a vertical line on the left and a horizontal line extending to the right. The other bracket is on the right, with a horizontal line extending from the left and a vertical line on the right. They are positioned to frame the text 'FORMATAÇÃO' in the center.

FORMATAÇÃO

6. PARÂMETROS PARA A FORMATAÇÃO DO RELATÓRIO

Os documentos que materializam os relatórios de controle externo observam os seguintes parâmetros de formatação:

Quadro 18 - Parâmetros de formatação

Página	
Tamanho	A4
Orientação	Retrato, preferencialmente
Margem superior	4 cm
Margem inferior	3 cm
Margem direita	3 cm
Margem esquerda	3 cm
Margens espelho	Somente em processos físicos
Numeração das páginas (paginação)	A capa e os elementos pré-textuais são contados, mas não numerados. Portanto, a contagem de páginas do relatório se inicia a partir da capa, mas somente devem ficar aparentes a partir da "Introdução". A numeração dos elementos pós-textuais dará sequência àquela do texto principal.
Cabeçalho ²⁸	
<ul style="list-style-type: none"> - Logotipo do Tribunal de Contas do Estado do Piauí - Brasão do Estado do Piauí e outros dados que o responsável pelo relatório entender pertinente - Nome da Instituição "Tribunal de Contas do Estado do Piauí" - Secretaria de Controle Externo - Diretoria e Divisão da Unidade Técnica responsável pelo trabalho 	
Rodapé	
Informações obrigatórias: <ul style="list-style-type: none"> - Numeração da página (elementos textuais e pós) - Status do processo (ver item 5.2 deste manual) Informações opcionais: <ul style="list-style-type: none"> - Endereço do TCE-PI e outros dados que o responsável pelo relatório entender pertinente 	
Tipologia e elementos relacionados	
Texto	
Fonte	Segoe UI
Tamanho	11
Recuo	2 cm – primeira linha – da margem esquerda
Espaçamento	Antes e depois: 0 pt / Entrelinhas: múltiplo de 1,25
Observação: em quadros e tabelas, usar a formatação do texto, com a alteração do tamanho da fonte para 09	

²⁸ Deverão ser observadas, ainda, as diretrizes do [manual](#) de identidade visual do TCE-PI (pg. 13).

Títulos e subtítulos	
Fonte	Segoe UI em negrito, Segoe UI Semibold (preferencialmente para subtítulos)
Tamanho	11
Recuo	Sem recuo
Espaçamento	Antes e depois de 10 pt Entrelinhas: múltiplo de 1,25
Legenda	
Fonte	Calibri
Tamanho	09
Recuo	Sem recuo
Espaçamento	Antes e depois de 6 pt Entrelinhas: múltiplo de 1,04
Citações	
Fonte	Segoe UI
Tamanho	10
Recuo	4 cm da margem esquerda
Espaçamento	Antes e depois: 15 pt Entrelinhas: múltiplo de 1,04
Tabelas (conteúdo)	
Fonte	Calibri
Tamanho	9 ou menor
Recuo	Sem recuo
Espaçamento	Antes e depois: 0 pt Entrelinhas: múltiplo de 1,04
Nota de rodapé	
Fonte	Calibri
Tamanho	9
Recuo	Sem recuo
Espaçamento	Antes e depois: 0 pt Entrelinhas: múltiplo de 1,04

Algumas considerações são importantes:

- A preferência por **fontes sem serifa** se justifica não somente por existirem estudos que demonstram que, em meios digitais, sua utilização facilita a leitura, já que as **fontes serifadas** foram concebidas para uso em impressos, mas também porque se faz necessária a racionalização da impressão de documentos, tal como estabelece o art. 8º da Resolução TCE-PI nº 015/2018 (dispõe sobre a forma e o prazo para elaboração do Plano de Logística Sustentável).
- É facultada a utilização, no corpo do texto, de parágrafos **sem recuo na primeira linha**, com a ressalva de que, nesse caso, deve-se colocar espaçamento entre os parágrafos, antes e depois,

de 6 pt. Esses parágrafos poderão, igualmente, ser numerados, para facilitação da navegabilidade do texto.

- Para fins de confecção de capas e de outros **elementos externos**, poderão ser usadas fontes diferenciadas na tipografia, desde que possuam licença livre, como é o caso da *Google Fonts*.

- Sempre que necessário o uso de logotipos e outros elementos visuais relacionados ao Tribunal de Contas, deverão ser solicitadas orientações à unidade de Comunicação Social do Tribunal, conforme previsto no art. 18 da Política de Comunicação institucional do TCE-PI (Resolução 019/2021).

Art. 18. É vedado o uso de submarcas e logomarcas distintas para identificação do TCE-PI, de suas unidades e órgãos, ressalvados as existentes no Ministério Público de Contas e na Escola de Gestão e Controle, observadas, em qualquer caso, as orientações da unidade de Comunicação Social do Tribunal.

Observação: Sobre fontes com e sem serifa

Na tipografia, as serifas são os pequenos traços e prolongamentos que ocorrem no fim das hastes das letras. As famílias tipográficas sem serifas são conhecidas como sans-serif (do francês "sem serifa"), também chamadas grotescas (de francês grotesque ou do alemão grotesk) ou gothik. A classificação dos tipos (também chamados de fontes) em serifados e não-serifados é considerado o principal sistema de diferenciação de letras.

6.1. Dicas práticas de formatação

6.1.1. Uso de maiúsculas, negrito, sublinhado e outros recursos de destaques

Às vezes, o autor do texto sente a necessidade de dar ênfase para ideias e argumentos que são cruciais para a conclusão delineada no relatório. Para tanto, existem recursos que podem ser utilizados para atrair a visão do leitor e indicar, de antemão, que a informação destacada é sensível ou merecedora de maior atenção.

Quanto a esse assunto, alguns cuidados são dignos de nota:

- Sempre usar elementos de destaque com moderação, para não poluir o texto e torná-lo visualmente desagradável;

- Se o destaque for em citação, diferenciar o grifo do autor original daquele realizado pelo autor do relatório;

- A utilização de caixas de texto ou *SmartArt* pode ser uma ferramenta interessante para dar destaque e contribuir para o visual do relatório;

- Sobre sublinhar palavras ou trechos, essa prática deve ser evitada. O sublinhado surgiu como uma estratégia frente à ausência de outros elementos de destaque nas antigas máquinas de escrever. O sublinhado prejudica a legibilidade do texto e acrescenta ruídos desnecessários e raramente se vê sua utilização em publicações e peças publicitárias ou no meio editorial²⁹.

Dica relevante:

Para uso de MAIÚSCULAS no corpo do texto, usar o efeito "versalete", que suaviza o destaque e não prejudica a fluidez textual. No Microsoft Word, o efeito é acionado pelo atalho Ctrl+Shift+K. É importante aplicar o efeito sobre o texto em minúsculo.

6.1.2. Hifenização

Hifenizar significa dividir com hífen palavras que, mantido o espaçamento entre as palavras, já não cabem na linha. Com o intuito de evitar espaços em branco quando da justificação do texto, é recomendável ativar a hifenização no editor de texto. Essa prática traz benefícios para a fluidez da leitura e coesão visual do texto.

Advertência: Títulos e subtítulos não devem ser hifenizados!

6.1.3. Navegabilidade

A construção do relatório deve fazer uso de recursos de formatação e de tipografia para tornar sua leitura dinâmica, leve e estimulante. Um documento sem elementos de navegabilidade que facilitem a localização de assuntos e elementos-chave de interesse dos mais diversos públicos toma muito tempo do leitor e pode se tornar ineficaz em seu intento comunicativo.

A seguir, algumas dicas que podem conferir maior navegabilidade ao relatório:

6.1.3.1. Hierarquia textual

O uso de hierarquia textual auxilia para a rápida identificação de elementos do texto e situação do leitor no desencadeamento das ideias ali defendidas. Um texto hierarquizado permite a distinção rápida entre texto, citação, legendas etc., conferindo contrastes e dividindo o relatório em blocos facilmente identificáveis, melhorando a cadência e a dinâmica da leitura.

A hierarquia textual pode acontecer por meio de:

²⁹ Ver "Os 7 erros tipográficos que comprometem sua petição e como resolvê-los", do autor Júlio Xavier.

- Utilização de contraste e pesos diferentes em títulos e subtítulos, por meio de negritos e fontes distintas e;

- Adoção de subdivisão nas informações apresentadas, de forma organizada e lógica, utilizando-se marcadores do editor de texto, preferencialmente sequenciados;

- Recomenda-se o uso de, no máximo, 05 (cinco) níveis de título (ou seja, por exemplo, do tópico "1" ao "1.1.1.1").

Sobre os níveis hierárquicos de títulos e sua repercussão no sumário, recomenda-se a observância da ABNT/NBR 6024 (numeração progressiva), para adotar a seguinte estrutura de numeração:

1	SEÇÃO PRIMÁRIA (CAIXA ALTA, NEGRITO)
1.1	Seção secundária (Caixa baixa, negrito)
1.1.1	Seção terciária (Caixa baixa, negrito)
1.1.1.1	Seção quaternária (Caixa baixa, sem negrito)
1.1.1.1.1	Seção quinária (Caixa baixa, sem negrito)

Figura 11 - Níveis hierárquicos - títulos

Apesar de não recomendado, se houver necessidade, poderá ainda haver subdivisões do título de nível 05, mas sem seção correspondente no sumário.

6.1.3.2. Referências cruzadas e *hyperlinks*

A ferramenta "referência cruzada" é um dos recursos do Word usado para criar vínculos entre uma palavra ou parte do texto com outras do próprio documento. Esse recurso pode ser utilizado, dentre outras estratégias, para rápida localização de:

- Tópicos do relatório (títulos e subtítulos)
- Ilustrações dos relatórios (legendas)
- Itens numerados ou cadenciados (marcadores em geral)

Advertência:

O autor do texto deverá ficar atento para atualizar as referências cruzadas antes de liberar o relatório, uma vez que a alteração do parâmetro do vínculo proposto pode ocasionar erro no vínculo ao salvar o documento no formato PDF.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). Informação e Documentação – Numeração progressiva das seções de um documento - Apresentação. NBR 6024. Rio de Janeiro, 2012. Disponível [aqui](#). Acesso em: 07 de abr. 2021.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Lei nº 5.888 de 19 de agosto de 2009. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas Do Estado do Piauí. Disponível [aqui](#). Acesso em: 25 de ago. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988 (com alterações posteriores). Disponível [aqui](#). Acesso em 15 de abr. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Orientação Prática: Relatório de auditoria, 2019. Disponível [aqui](#). Acesso em: 04 de jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Glossário de Termos do Controle Externo. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2012. Disponível [aqui](#). Acesso em 28 de jan. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. 4.ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2020. Disponível [aqui](#). Acesso em: 07 de jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 10 de 10 de setembro de 2020. Disciplina o procedimento de levantamento a ser adotado pelo Tribunal no âmbito da fiscalização prevista nos art. 177, III e art. 181 do RITCE-PI e dá outras providências. Disponível [aqui](#). 22 de abr. 2022.

BRASIL. Lei nº 14.133 de 1º de abril de 2021. Dispõe sobre nova Lei de licitações e contratos. Diário Oficial da União. Seção 1, ed 61-F. Disponível [aqui](#). 11 de jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 11 de 15 de julho de 2021. Estabelece normas e procedimentos relativos aos processos de apreciação das contas prestadas anualmente pelos Prefeitos Municipais e pelo Governador do Estado e à emissão de parecer prévio pelo Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Disponível [aqui](#). Acesso em 07 de jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 19 de 12 de agosto de 2021. Institui a Política de Comunicação Institucional do Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE/PI). Disponível [aqui](#). Acesso em 18 de ago. 2021.

CARVALHO JR, Jorge Pinto de. Auditoria no setor público com ênfase no controle externo: teoria e prática / Jorge Pinto de Carvalho Júnior, Camila Alexandra Majer Baldresca. 1 ed. Brasília: Gestão Pública, 2019.

COSTA, Tiago Modesto Carneiro. Aperfeiçoamento em auditoria - Módulo Planejamento [apostila de sala de aula]. Instituto Serzedello Corrêa - Escola Superior do Tribunal de Contas da União, 2019a. Disponível [aqui](#). Acesso em 01 nov. de 2021.

COSTA, Tiago Modesto Carneiro. Aperfeiçoamento em auditoria - Módulos Execução e Relatório [apostila de sala de aula]. Instituto Serzedello Corrêa - Escola Superior do Tribunal de Contas da União, 2019b. Disponível [aqui](#). Acesso em 01 nov. de 2021.

COSTA, Tiago Modesto Carneiro. Curso de Auditoria em Políticas Públicas. Ministrado em 2022. Disponível [aqui](#). Acesso em 01 ago. de 2022.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado Manual de Auditoria de Conformidade: versão 2.0 – Vitória: Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, 2021. Disponível [aqui](#). Acesso em 01 nov. de 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Value and Benefits of SAIs - making a difference to the life of citizens (ISSAI 12). Viena, 2019 *in* INSTITUTO RUI BARBOSA, Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível um: 12 – Valor e Benefício dos Tribunais de Contas – Fazendo a diferença na vida dos cidadãos. Disponível [aqui](#). Acesso em 12 de abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100). Viena, 2013a *in* INSTITUTO RUI BARBOSA, Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível dois: 100 – princípios fundamentais de auditoria do setor público. Disponível [aqui](#). Acesso em 12 de abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300). Viena, 2013b *in* INSTITUTO RUI BARBOSA, Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível dois: 300 – princípios de auditoria operacional. Disponível [aqui](#). Acesso em 12 de abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Fundamental Principles of Compliance Auditing (ISSAI 400). Viena, 2019 *in* INSTITUTO RUI BARBOSA, Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) nível dois: 400 – princípios de auditoria de conformidade. Disponível [aqui](#). Acesso em 12 de abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Standards for Performance Auditing (ISSAI 3000). Viena, 2016b *in* INSTITUTO RUI BARBOSA, Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) grupo 2: 3000 – Norma para Auditoria Operacional. Disponível [aqui](#). Acesso em 12 de abr. 2022.

INSTITUTO RUI BARBOSA. Normas brasileiras de auditoria do setor público NBASP. Disponível [aqui](#). Último acesso em 28 de fev. de 2023.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 13 de 26 de agosto de 2011. Regimento Interno do Tribunal de Contas Do Estado do Piauí (RITCE-PI). Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 01 de 25 de janeiro de 2018. Aprova o Código de Ética dos Membros e Servidores do Tribunal de Contas Do Estado do Piauí. Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 15 de 13 de setembro de 2018. Dispõe sobre a forma e o prazo para a elaboração do Plano de Logística Sustentável e o estabelecimento da política socioambiental no Tribunal de Contas do Estado do PI – TCE/PI e dá outras providências. Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 08 DE 09 DE MAIO DE 2019. Institui normas para a propositura do Plano Anual de Controle Externo (PACEX) e do Plano Anual de Trabalho (PAT) do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, e dá outras providências. Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 12 de 08 de agosto de 2019. Dispõe sobre o Regulamento da Secretaria do Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

PIAUÍ. Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI). Resolução nº 26 de 19 de dezembro de 2019. Dispõe sobre os procedimentos de identificação, avaliação, registro e divulgação dos benefícios das ações de controle externo no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Piauí – TCE-PI, e dá outras providências. Disponível [aqui](#). Acesso em 11 ago. de 2022.

XAVIER, Júlio. Os 7 erros tipográficos que comprometem sua petição e como resolvê-los. Disponível [aqui](#). Acesso em 20 de julho de 2022.