



Enap

Elaboração de Relatórios de Auditoria

Módulo

3 O desenvolvimento do relatório



Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretor de Desenvolvimento Profissional

Paulo Marques

Coordenador-Geral de Produção de Web

Carlos Eduardo dos Santos

Conteudista/s

Janaina Lucas Ribeiro (Conteudista, 2018);
Alexandre Almir Lopes da Fonseca (Conteudista, 2018);
Georgia Patricia Pinto Lins (Conteudista, 2018);
Danusa da Matta Duarte Fattori (Conteudista, 2019);
Priscila Callegari Reis (coordenadora, 2019);
Lídia Hubert (coordenadora, 2020).

Curso produzido em Brasília 2020.

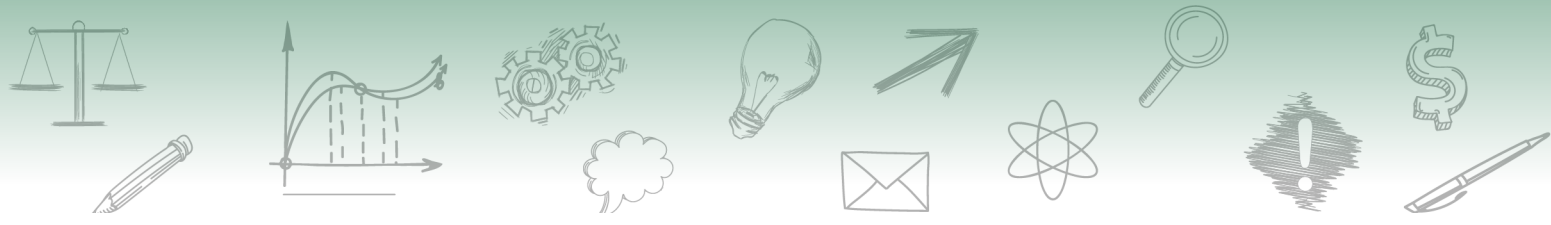


Enap, 2020

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

3.1. Os Tópicos Frasais.....	5
3.2. Argumntação.....	7





Módulo

3 O desenvolvimento do relatório

Apresentação

Até aqui, já estudamos a finalidade dos relatórios e conhecemos a estrutura do relatório da CGU, que está em consonância com as normas internacionais de auditoria. Conhecemos cada uma das seções que o compõem e também os requisitos de qualidade deste documento. Também estudamos o processo de planejamento do relatório e os instrumentos que contribuem para esse processo: a matriz de planejamento e a matriz de achados.

Agora, este terceiro módulo tratará do desenvolvimento do relatório, abordando os seguintes pontos: os tópicos frasais; o conceito de argumentação; as técnicas de argumentação que podem ser usadas para desenvolver os tópicos frasais registrados na matriz de achados; os tipos de erros de argumentação que podem fragilizar os relatórios de auditoria e os meios de evitá-los.

Você será capaz, ao fim deste módulo, de distinguir os três tipos de tópicos frasais argumentativos mais comuns nos relatórios de auditoria; reconhecerá a importância do processo de argumentação para a elaboração do relatório; terá se apropriado de técnicas de argumentação; e conhecerá erros relacionados ao processo argumentativo, além de estratégias para lidar com suas possíveis ocorrências.

3.1. Os Tópicos Frasais

Os tópicos frasais consistem em períodos curtos iniciais, por meio dos quais se expressa a ideia principal do parágrafo. Consiste, portanto, em uma generalização, seguida pelas especificações ou pelo desenvolvimento da ideia-núcleo.

DESTAQUE

A matriz de achados (disponível na pasta de materiais complementares do curso) deve ser preenchida com tópicos frasais.

Há diversas formas de se elaborar os tópicos. Para a elaboração de relatórios de auditoria, os mais comumente utilizados são os tópicos frasais argumentativos, que podem ser basicamente de três tipos: declaração inicial, definição e divisão. Vamos conhecer cada um desses tipos:



1

Característica:

Trata-se de sentença que afirma ou nega algo, a qual depois é desenvolvida por meio de justificativas, enumerações, exemplos, comparações, menções a fontes confiáveis, razões, consequências, etc. A declaração inicial pode ser simples ou com argumentação.

Exemplo (o tópico frasal está sublinhado):

"A meta prevista para o exercício de 2013 foi de 4.355 matrículas de pós-graduação, e a unidade auditada alcançou 4.965 matrículas. Realizaram-se, portanto, 610 matrículas a mais do que o planejado, superando-se a meta de 14,01%. O avanço foi especialmente marcante no caso de matriculados em nível de doutorado, pois o número total passou de 1.379 para 1.732, ou seja, registrou-se um crescimento de 25,60%."

2

Característica:

Consiste na apresentação de conceito ou outra definição de natureza legal ou técnica, os quais podem ser complementados com sentenças sobre sua aplicabilidade, sua aplicação na prática, implicações do conceito etc.

Exemplo (o tópico frasal está sublinhado):

"Conforme esclarece o Guia Referencial para Medição de Desempenho e Manual para Construção de Indicadores (Brasil, 2009), 'indicadores são métricas que proporcionam informações sobre o desempenho de um objeto (seja governo, política, programa, organização, projeto etc.), com vistas ao controle, comunicação e melhoria'. Consistem, portanto, os indicadores em importantes instrumentos para o aperfeiçoamento das políticas públicas, tendo em vista que, por seu intermédio, é possível comunicar aos gestores públicos, aos cidadãos e aos órgãos de controle os resultados das políticas públicas, verificar se os recursos foram bem empregados e identificar alternativas para melhorar a qualidade dos serviços prestados à população. Assim sendo, os indicadores contribuem diretamente para o alcance da accountability nas suas três dimensões: prestação de contas, responsabilização e transparência".

3

Característica:

Constitui-se por meio de indicação de sequência de elementos ou de itens, que serão desenvolvidos no mesmo parágrafo ou em parágrafos distintos.

Exemplo (o tópico frasal está sublinhado):

"O indicador XXX, elaborado pela unidade auditada, não atende aos requisitos da comparabilidade e da confiabilidade. A comparabilidade não foi atendida, porque não é possível averiguar, por meio do resultado do indicador, se o número absoluto de análises de prestações de contas



aumentou ou diminuiu no decorrer dos vários exercícios. Quanto à confiabilidade, verificou-se que as planilhas que contêm os dados utilizados para cálculo do indicador são preenchidas manualmente e, portanto, estão vulneráveis a possíveis falhas humanas."

A utilização de tópicos frasais argumentativos é fundamental para que a ideia principal do parágrafo se torne mais clara tanto para o redator quanto para o leitor. Além disso, o uso dessa técnica facilita muito o desenvolvimento do achado, funcionando como uma espécie de alicerce sobre o qual você desenvolverá o texto.

3.2. Argumentação

Sabemos que o desenvolvimento dos tópicos registrados na matriz de achados pode se dar por meio de diversas estratégias, entre elas, o uso das técnicas de argumentação. Mas, afinal, o que é argumentar?

DESTAQUE

De acordo com Othon Moacyr Garcia^[1], "Argumentar é, em última análise, convencer ou tentar convencer mediante a apresentação de razões, em face da evidência das provas e à luz de um raciocínio coerente e consistente."

A argumentação, portanto, se baseia em dois elementos principais: raciocínio consistente e evidências. Com base nesses dois elementos, a equipe responsável pela elaboração do relatório será capaz de persuadir o leitor, ou seja, conduzir o leitor a aceitar que o entendimento expresso no relatório é o correto. Entretanto, são necessários cuidados para não promover discussões estéreis e inconvenientes que podem alcançar o efeito contrário do desejado, isto é, demonstrar insegurança e desequilíbrio, conforme alerta o autor citado anteriormente:



A legítima argumentação, tal como deve ser entendida, não se confunde com o 'bate-boca' estéril ou carregado de animosidade. Ela deve ser, ao contrário, 'construtiva na sua finalidade, cooperativa em espírito e socialmente útil'. [...]

(GARCIA, 2001, pp. 380-381, grifo nosso)



1_GARCIA, op. cit., p. 380.



A argumentação é bastante diferente também da mera opinião, conforme ficará claro por meio do vídeo a seguir.

[Argumentação X Opinião](#)

Mera opinião X opinião de auditoria

Conforme vimos, a opinião consiste em um juízo individual, ao passo que o argumento consiste na indicação das razões pelas quais se afirma que algo é verdadeiro, falso, positivo ou negativo.

Agora você deve estar se perguntando: e a “opinião de auditoria”? Essa opinião difere da opinião de que trata o vídeo. Nos trabalhos de auditoria, cabe aos(as) auditores(as) obter evidências suficientes e apropriadas a fim de expressar uma opinião ou conclusão a respeito das informações apresentadas pelo responsável (trabalhos de certificação) ou a respeito dos objetos avaliados pela equipe de auditoria, com base nos critérios definidos previamente (trabalhos de relatório direto). A opinião, nesses casos, deverá ser entendida como sinônimo de conclusão e estar pautada em evidências.

DESTAQUE

Com o objetivo de convencer os usuários das informações sobre a adequação de sua apreciação a respeito do objeto de auditoria, os(as) auditores(as) emitem opiniões e conclusões, com base em um processo disciplinado, sistemático e objetivo e se valem, para isso, dos dois elementos principais da argumentação: raciocínio consistente e evidências.

Técnicas de argumentação

Já sabendo o que é argumentação e qual é a importância desse processo para a elaboração do relatório de auditoria, partimos agora para as técnicas que nos ajudarão a redigir os relatórios de forma aprimorada. Com a prática, você perceberá que elas auxiliam no desenvolvimento de parágrafos mais completos e consistentes que pouparão muito tempo no processo de revisão.

As técnicas mais comumente utilizadas para desenvolvimento dos tópicos frasais são as seguintes:

A **Enumeração ou descrição de detalhe**

Trata-se da enumeração de elementos que compõem a ideia principal expressa no tópico frasal.

Exemplo: **A unidade auditada vem aperfeiçoando os controles internos.** No primeiro semestre, implantou um sistema para controle das demandas das unidades



de auditoria e elaborou um checklist para os servidores que trabalham na área de licitação. No segundo semestre, publicou um manual para o acompanhamento de convênios.

B

Citação de exemplos

Consiste em esclarecer o que foi afirmado no tópico frasal por meio de exemplos.

Exemplo: **A falta de definição de estrutura para distribuição dos materiais vem provocando uma série de efeitos indesejáveis na execução do programa avaliado.** Podem ser citados como exemplos desses efeitos, além dos prejuízos ao desenvolvimento das crianças e da piora do seu desempenho cognitivo, a sensação de que os cidadãos estão desamparados pelo poder público.

C

Confronto

Trata-se do confronto entre ideias, fatos, seres ou fenômenos, seja por meio de contrastes das diferenças, seja por meio do paralelo das semelhanças.

Exemplo: **A situação encontrada na unidade, no exercício avaliado, é muito diferente daquela verificada no exercício anterior.** Em 2018, não havia controles na área de convênios. Em 2019, o sistema XXX foi implantado; além disso, foram disponibilizados checklists e manuais para os servidores da área.

D

Razões e consequências (atos)/causa e efeitos (fatos ou fenômenos naturais)

Trata-se de apresentar as razões, as causas que fundamentam o tópico frasal ou, no processo inverso, os efeitos e consequências da sentença inicial.

Exemplo: **Como o município está sem nutricionista desde o início do ano letivo de 20XX,** há quase dois anos não são realizados o diagnóstico e o acompanhamento do estado nutricional dos estudantes. Também não estão sendo realizados o planejamento, a elaboração, o acompanhamento e a avaliação do cardápio da alimentação escolar de acordo com a cultura alimentar, o perfil epidemiológico da população atendida e a vocação agrícola da região. Da mesma forma, não estão sendo promovidas ações de educação alimentar e nutricional para os alunos daquela localidade.

E

Explicação de cada uma das ideias enunciadas no tópico frasal

Consiste em desenvolver, no parágrafo, todas as ideias contidas no tópico frasal.

Exemplo: **A Auditoria Interna Governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria.** Por independência, entende-se a situação em que o responsável pela UAIG se comunica diretamente com as pessoas de maior nível hierárquico da unidade auditada e cumpre suas responsabilidades livre



de interferências. Por objetividade, entende-se a atuação dos(as) auditores(as) de forma imparcial e isenta. A avaliação consiste na obtenção e na análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria. Já a consultoria, é uma atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração, com a finalidade de respaldar (apoiar) as operações da unidade e agregar valor à gestão.

F

Menções a fontes confiáveis

Consiste na citação de lei ou de documento que comprove a declaração contida no tópico frasal.

Exemplo: **A elaboração do Plano Nacional de Resíduos Sólidos está sob a coordenação do Ministério do Meio Ambiente, o que torna o Ministério o principal agente indutor e formulador da Política.** Assim preceitua o art. 15 da Lei nº 12.305/2010.

DESTAQUE

Conforme acabamos de ver, desenvolver parágrafos por meio de “menções a fontes confiáveis” é uma opção. Há, entretanto, um componente do achado em que essa menção é obrigatória: trata-se do critério, que consiste nos parâmetros utilizados pela equipe para balizar sua opinião/conclusão, conforme você estudou nos dois módulos anteriores. Sem que o critério esteja claro, toda a opinião expressa no relatório fica vulnerável, passando a impressão para o leitor de que se baseia meramente nas crenças ou nas preferências dos(as) auditores(as).

Erros de argumentação

No processo de elaboração de relatórios, devemos estar atentos também aos erros de argumentação passíveis de serem cometidos tanto pelos gestores, por meio das “manifestações da unidade examinada” apresentadas à CGU, quanto pelos(as) próprios(as) auditores(as).

Erro de argumentação é afirmar que algo é falso, quando é verdadeiro, ou afirmar que algo é verdadeiro, mesmo sendo falso. Esses erros decorrem normalmente de falhas de raciocínio ou de inconsistência nas evidências utilizadas.

Para ajudar na identificação de erros – a fim de evitá-los –, apresentaremos e exemplificaremos a seguir aqueles que são cometidos de forma mais frequente.



Definição inexata

O objetivo da definição é demonstrar as características, qualidades, substâncias que o objeto investigado tem de específico e que o distinguem em relação aos demais. Uma boa definição, portanto, deve apresentar as características principais, sem as quais o objeto deixa de ser o que “é”. Ocorre a definição inexata quando uma ou mais dessas características (endógenas) deixa de ser apresentada.

Exemplo: O caminhão é um veículo que se locomove por seus próprios meios.

Falha: Nesse caso, não se apontou a finalidade principal do caminhão: a de transportar carga.

Divisão incompleta

A divisão distribui o todo em partes. Se, nessa distribuição, o redator deixar de apresentar uma das partes, a divisão estará incompleta.

Exemplo: Os tributos se dividem em impostos e taxas.

Falha: Nesse caso, o autor se esqueceu das “contribuições de melhoria”.

Observação inexata

Consiste na omissão de certos estágios ou certas partes de um processo ou objeto que está sendo descrito, chegando-se assim a conclusões falsas ou a declarações incompletas, por não se observarem os fatos ou dados concretos em sua totalidade.

Exemplo: “O controle das aquisições é realizado de forma adequada. As compras são requisitadas pela Secretaria Municipal de Educação ao setor competente, que controla os saldos das licitações e os limites a serem observados. A distribuição é feita de forma escalonada observando-se o consumo semanal de cada unidade de ensino.”

Falha: Nesse caso, o autor esqueceu-se de uma etapa necessária: conferir a quantidade dos itens entregues.

Petição de princípio (círculo vicioso)

Apresenta a própria declaração como prova dela, “tomando como coisa demonstrada o que lhe cabe demonstrar, isto é, admitindo já como verdadeiro exatamente aquilo que está em discussão”. Nesses casos, a conclusão consiste na mera repetição dos pressupostos.

Exemplo: Fumar prejudica o organismo porque faz mal à saúde.

Falha: A explicação é idêntica ao fato que se pretende esclarecer.



Ignorância da questão

Consiste no desvio da questão em foco, substituindo-a por outra(s) não pertinente(s); ocorre comumente quando faltam argumentos válidos e o redator se utiliza do insulto, da calúnia, da desculpa.

Exemplo: “Os auditores da CGU, que são bastante inexperientes, estão apontando irregularidades no convênio XXX, no entanto, nas auditorias realizadas nos anos anteriores, havia outros convênios firmados nos mesmos termos e nenhum dos auditores apontou o problema.”

Falha: o foco da questão é transferido das irregularidades no convênio para a alegada falta de experiência dos auditores e para as auditorias passadas.

Falsos pressupostos

Circunstância ou fato considerado como antecedente necessário de outro, mas que, de fato, não o é.

Exemplo: “Todo gestor é corrupto. Fulano é gestor; logo, Fulano é corrupto”.

Falha: o pressuposto no qual a conclusão se baseia não é verdadeiro.

Falsos axiomas

Axioma é um princípio necessário, comum a todos os casos, evidente por si mesmo, não propriamente indemonstrável, mas de demonstração desnecessária, que é a evidência do que se declara. Exemplo: “A parte é menor que o todo”.

Ocorre um “falso axioma” quando é apresentado como evidente por si, indemonstrável, aquilo que é somente fruto de malícia ou insuficiência de argumentação. Falsos axiomas, portanto, constituem verdades aparentes.

Exemplo: Não há como realizar aquisições governamentais inteiramente de acordo com a lei de licitações.

Falha: não há comprovação possível para a declaração; há, a propósito, inúmeros casos que demonstram o contrário.

Para evitar incorrer nesses erros, é preciso:

- Ao definir ou descrever processos e objetos, assegurar-se de estar apresentando todos os elementos essenciais.
- Avaliar se os pressupostos e axiomas nos quais se está se baseando são verdadeiros. Se possível, colocar-se no lugar do leitor e verificar se haveria argumentos para se



contrapor a eles.

- Verificar se a conclusão a que se chegou está de fato baseada nos pressupostos e se não constitui uma mera repetição desses.
- Certificar-se de não estar se desviando do tema abordado.

Estratégias para lidar com erros de argumentação

Não raras vezes, esses erros de argumentação surgem nos textos e documentos coletados no decorrer do trabalho. Nesse caso, é possível adotar algumas estratégias para lidar com eles.

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

Notou que as estratégias apresentadas para lidar com os erros consistem basicamente na apresentação de contra-argumentos?

DESTAQUE

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

Vejamos, então, possíveis contra-argumentos para outros tipos de erro:

Ignorância da causa ou falsa causa

Entende-se por causa um fenômeno que determina/gera o outro. Podem ocorrer, entretanto, erros de julgamento ou falhas de raciocínio que façam o redator considerar como causa verdadeira o que é simples aparência ou coincidência.

Exemplo: “A lei X deve ser abolida, pois, desde que entrou em vigor, as irregularidades



aumentaram.”

Contra-argumentos possíveis: Demonstre que correlação não é necessariamente uma relação de causa e efeito: o fato de dois eventos ocorrerem em sequência não significa que um seja a causa do outro. Descubra e apresente as causas reais do problema: impunidade, aumento da quantidade de notificações...

Erro de acidente (generalização apressada)

Trata-se de tirar uma conclusão com base em dados ou em evidências insuficientes. Ocorre quando se julga todo um universo com base numa amostragem reduzida, ou seja, quando se toma o acidental como se fosse um atributo essencial. A consequência é uma generalização falsa. Esse erro está intimamente relacionado ao preconceito.

Exemplo: Certo médico formado na faculdade X enganou-se no tratamento de um paciente; conclusão: todos os médicos formados naquela instituição são incompetentes.

Contra-argumentos possíveis: Argumente que é preciso maior número de dados para se chegar a uma conclusão; que não se podem usar alguns membros do grupo para julgar todo o grupo.

Falsa analogia

Consiste em comparar objetos ou situações que não são comparáveis entre si, ou transferir um resultado de uma situação para outra. O raciocínio por analogia fornece somente probabilidades e não certezas. Isso ocorre porque esse tipo de raciocínio considera somente as semelhanças e não as diferenças.

Exemplo: Na situação X, foi utilizada dispensa de licitação. Na situação Y, a dispensa também foi aplicada.

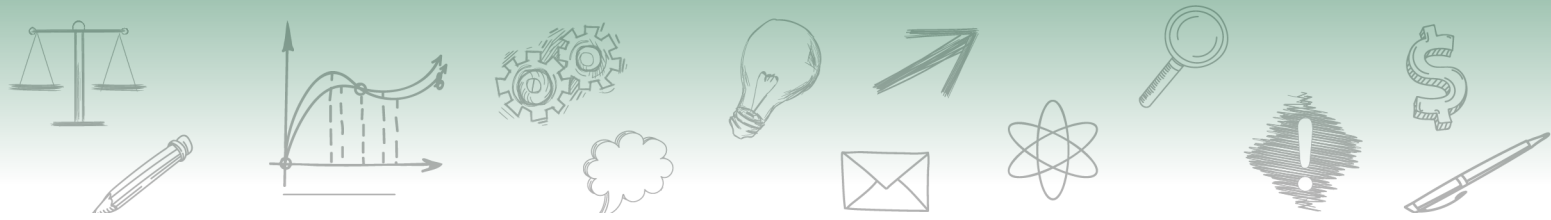
Contra-argumentos possíveis: Apresente as diferenças existentes entre os dois objetos ou situações. Mostre que o que vale para uma situação não vale necessariamente para outra.

Generalização não qualificada

É uma afirmação ou proposição de caráter geral, radical e que, por isso, traz em si um juízo falso quando comparado com a experiência.

Exemplo: A prática de esportes é prejudicial à saúde.

Contra-argumentos possíveis: mostre que é necessário especificar os enunciados, ou seja, que aquela situação informada não se aplica a todos os casos. Exemplo: A



prática indiscriminada de certos esportes radicais é prejudicial à saúde dos jovens subnutridos.

Apelo à misericórdia

Consiste em apelar à piedade, à misericórdia, ao estado ou a virtudes de alguém.

Exemplo: Ele não pode ser responsabilizado, pois é um chefe muito humano e tomou essas medidas com boa intenção.

Contra-argumentos possíveis: argumente que são questões diferentes, que o argumento apresentado não tem relação direta com a situação apresentada.

Apelo à autoridade

Consiste em citar uma autoridade (muitas vezes não qualificada) para sustentar uma opinião.

Exemplo: O autor do livro X afirma que os riscos desse tipo de atividade são sempre baixos.

Contra-argumentos possíveis: demonstre que a pessoa citada não é autoridade qualificada no assunto em questão ou que, muitas vezes, é perigoso aceitar uma opinião porque simplesmente é defendida por uma autoridade. Isso pode nos levar a erro. Se for possível, informe a posição adotada por uma verdadeira autoridade da área ou demonstre situações concretas em que a citação não se aplica.

Apelo à novidade

Consiste no erro de afirmar que algo é melhor ou mais correto porque é novo ou mais novo.

Exemplo: Embora os computadores da unidade XXX tenham sido adquiridos recentemente, adquirimos esse novo modelo porque é preciso estar sempre atualizado.

Contra-argumentos possíveis: argumente que o progresso ou a inovação tecnológica não implica necessariamente que algo seja melhor. Além disso, considere e apresente a relação custo-benefício.

Apelo à antiguidade

É o erro de afirmar que algo é bom ou correto apenas porque é antigo, mais tradicional.

Exemplo: As aquisições da unidade sempre foram feitas dessa forma e sempre foram



bem-sucedidas.

Contra-argumentos possíveis: Argumente que o fato de um grande número de pessoas durante muito tempo ter acreditado que algo é verdadeiro ou bom não é motivo suficiente para se continuar acreditando. Informe também as vantagens da alternativa que está sendo oferecida.

Falso dilema

Consiste em apresentar apenas duas opções, quando, na verdade, existem mais.

Exemplo: A unidade deve adquirir os serviços por meio de melhor técnica ou melhor preço.

Contra-argumentos possíveis: Apresente as outras opções.

Redução ao absurdo

Consiste em tirar de uma proposição uma série de fatos ou consequências que podem ou não ocorrer. É um raciocínio levado indevidamente ao extremo, às últimas consequências.

Exemplo: Se os consultores forem impedidos de trabalhar, o órgão X necessitará suspender suas atividades.

Contra-argumentos possíveis: Argumente dizendo que as consequências, os fatos, os eventos podem não ocorrer.

Além dos contra-argumentos e das estratégias já indicadas, há ainda outras técnicas que podem ser usadas:

- Demonstrar que a repetição de determinada prática poderá prejudicar a gestão e os resultados de determinada política pública. Exemplo: “Se todos os órgãos deixarem de licitar nesses casos [...]”;
- Citar norma ou jurisprudência que sustente a interpretação da CGU sobre os fatos constatados.

Como você pode ver, são muitos os tipos de erros de argumentação passíveis de ocorrerem, mas é perfeitamente possível enfrentá-los com base em princípios da lógica e no emprego de técnicas, convencendo os destinatários do relatório (gestores, tribunais de contas, cidadãos) de que determinada condição prejudica a gestão do órgão ou da entidade auditada e/ou a boa execução das políticas públicas e que, por isso, a condição descrita deve ser corrigida.

Dessa maneira, seguindo a estrutura preestabelecida, atendendo os requisitos de qualidade e baseando-se em argumentação consistente, os relatórios produzidos por você e sua equipe cumprirão de fato a finalidade a que se destinam.