



Enap

# Elaboração de Relatórios de Auditoria

Módulo

## 4 Recomendações e planos de ação



## **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

<b>4.1. O Ciclo das Recomendações.....</b>	<b>5</b>
<b>4.2. Tipos de Recomendações.....</b>	<b>7</b>
<b>4.3. Características Desejáveis para as Recomendações.....</b>	<b>8</b>
<b>4.4. Cuidados na Elaboração das Recomendações.....</b>	<b>10</b>
<b>4.5. Classificação das Recomendações.....</b>	<b>11</b>
<b>4.6. Plano de Ação.....</b>	<b>14</b>





## Módulo

# 4

## Recomendações e planos de ação

### Apresentação

Você já estudou sobre:

- A finalidade dos relatórios.
- A estrutura do relatório da CGU, cada uma das seções que compõem esse documento e também os requisitos de qualidade.
- O processo de planejamento do relatório e os instrumentos que contribuem para esse processo: a matriz de planejamento e a matriz de achados.
- A importância de elaborar tópicos frasais.
- Argumentação e as técnicas de argumentação que podem ser utilizadas para desenvolver os tópicos frasais registrados na matriz de achados.
- Os tipos de erros de argumentação que podem fragilizar os relatórios de auditoria, os meios de evitar esses erros e possíveis formas de tratá-los quando ocorrerem nas manifestações das unidades auditadas.

Este quarto módulo tratará das recomendações e dos planos de ação, abordando os seguintes temas: o ciclo das recomendações; tipos de recomendações; características desejáveis para as recomendações; orientações para a elaboração das recomendações; classificação das recomendações; e plano de ação.

Ao final do módulo, você terá compreendido o que é uma recomendação e será capaz de reconhecer a importância desse componente para o processo de auditoria. Você também terá assimilado o processo de elaboração de recomendações, conhecendo os tipos, as características e a nova classificação, e saberá como utilizar os planos de ação.

### 4.1. O Ciclo das Recomendações

#### DESTAQUE

As recomendações consistem em ações que a UAIG indica às unidades auditadas, visando a corrigir desconformidades, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho.



É, portanto, por meio principalmente das recomendações que as auditorias agregam valor à gestão das unidades auditadas. Elas são tão importantes para o processo de auditoria que somente podemos afirmar que um trabalho de auditoria atingiu seus objetivos após o atendimento das recomendações dele decorrentes. Por isso mesmo elas exigem muito cuidado na sua elaboração.

Para recomendar adequadamente, as equipes devem conhecer bem a unidade auditada e os riscos a que estão expostas; esse conhecimento se inicia na etapa de planejamento, mais especificamente no “Entendimento da Unidade”. Posteriormente, as recomendações são elaboradas pela equipe de auditoria com base nos achados, especialmente nas condições, nas causas e nas consequências, as quais, são conhecidas na fase de execução, em decorrência das questões e dos testes previstos na etapa de planejamento.

Sendo assim, as recomendações também têm sua origem no processo de planejamento:



## DESTAQUE

Podemos concluir, portanto, que um bom planejamento é essencial para que as equipes elaborem recomendações consistentes, capazes de contribuir de fato para o aperfeiçoamento da gestão.

Após elaboradas, as propostas de recomendações são discutidas com os (as) gestores (as) na “Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções”, ou, como é denominada na CGU, “Reunião de busca conjunta de soluções”. Essa etapa é essencial para:

1. Obter informações que contribuam para a elucidação de erros e de omissões e para a confirmação das causas dos achados;
2. Certificar-se de que as soluções propostas pelas equipes são exequíveis;
3. Demonstrar aos representantes da unidade auditada a necessidade e as vantagens das soluções propostas e os riscos que podem advir se essas medidas não forem implementadas;
4. Aperfeiçoar a interlocução com as unidades auditadas.



## SAIBA MAIS

Para garantir o sucesso dessa reunião, é aconselhável que você e sua equipe adotem as seguintes atitudes:

1. Planeje a reunião.
2. Demonstre o propósito de contribuir para o aperfeiçoamento do(s) objeto(s) auditado(s).
3. Seja respeitoso nas suas argumentações.
4. Ouça os argumentos dos(as) gestores(as) com atenção e paciência.
5. Aguarde sua vez de falar.
6. Quando possível, apresente alternativas.
7. Demonstre empatia, mas não seja condescendente. Lembre-se de que você e sua equipe detêm uma grande responsabilidade sobre os resultados advindos do trabalho de auditoria realizado.

Posteriormente, as recomendações, fruto do acordo entre a equipe e a unidade auditada, são registradas no relatório e publicadas. Finalmente, passam a ser acompanhadas pela Auditoria Interna para a verificação do seu atendimento, ou seja, são monitoradas. O atendimento por parte dos(as) gestores(as) deve ser capaz de solucionar os problemas identificados por meio do trabalho que, então, poderá ser considerado concluído.

Todo esse processo é bastante complexo. É preciso, portanto, ter especial atenção na elaboração das recomendações, para que elas realmente agreguem valor à gestão. Para isso, os (as) auditores (as) devem:

- Conhecer a condição, a causa e as consequências dos achados, pois é sobre eles que as recomendações devem incidir; esse conhecimento será adquirido mais especificamente na fase de realização dos exames;
- Pesar os benefícios (financeiros e não-financeiros) possíveis de serem auferidos por meio das recomendações; essa avaliação deve ser realizada, na coluna benefícios esperados, durante o preenchimento da matriz de achados.

Como você pôde verificar, a preparação das recomendações perpassa todas as etapas do processo de auditoria.

### 4.2. Tipos de Recomendações

As recomendações podem incidir sobre a condição, sobre a causa ou sobre as consequências dos achados. É esse foco que vai determinar o tipo das recomendações, como demonstra o quadro a seguir:



Tipos de recomendações	Exemplo	
Foco na condição: consistem em medidas cuja finalidade é corrigir a condição encontrada.	Condição: Na Empresa “Levo a Jato”, verificou-se significativo aumento no índice de acidentes de trânsito no último trimestre.	Recomendação: realizar treinamentos com os motoristas para sensibilização e conscientização sobre a importância de se obedecer às regras de trânsito e sobre a direção defensiva.
Foco na causa: tratam das causas passíveis de medidas; têm como finalidade evitar/impedir que a condição ocorra novamente. Podem não ser necessárias nos achados de menor relevância.	Causa: os motoristas ficaram mais cansados e estressados e, com isso, desrespeitavam as leis de trânsito, algumas vezes por distração, outras deliberadamente, a fim de atenderem aos prazos.	Recomendação: Redimensionar as metas considerando as condições de trabalho adequadas para os motoristas.
Foco na consequência: consistem em medidas para corrigir os prejuízos decorrentes da condição.	Consequência: atraso nas entregas e prejuízo.	Recomendação: Acionar o seguro para recuperar os valores gastos com o conserto dos caminhões e com o prejuízo decorrente do atraso nas entregas.

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Relatórios: apostila aluno. 2013, p. GA 3-19.

Dos três focos, o mais desejável é o que está voltado para a causa, especialmente para a causa raiz (primária), pois possibilita eliminar as desconformidades relatadas ou, ao menos, reduzir a possibilidade de elas ocorrerem novamente. Para tanto, é importante que as equipes planejem testes para identificar as causas e analisem as relações de causalidade de cada achado, de forma que as respectivas causas raízes possam ser identificadas. Nos casos em que forem identificadas somente causas intermediárias ou próximas, a equipe de auditoria avaliará a conveniência de elaborar recomendações relacionadas às causas intermediárias.

### 4.3. Características Desejáveis para as Recomendações

É preciso que estejamos atentos às características desejáveis para as recomendações que, se respeitadas, aumentam a chance de elas atingirem a sua finalidade. A seguir serão apresentadas todas essas características. Clique nos itens abaixo para conhecê-las:

#### Viável e prática

A recomendação deve indicar ações objetivas para cuja realização não pode haver obstáculos intransponíveis, sejam eles de ordem financeira, legal, operacional, temporal, de pessoal etc.

#### Boa relação custo-benefício

Uma boa relação custo-benefício significa que o custo de implementação de uma recomendação deve ser baixo em relação ao benefício que dela advém.





### **Considerar alternativas**

É importante que as equipes e os supervisores analisem as alternativas de recomendação possíveis, inclusive as que forem propostas pela Unidade Auditada, e optem por aquelas que melhor atendam aos requisitos aqui expressos. Quando não existir uma base clara para a seleção de uma alternativa em detrimento das outras, todas devem ser incluídas em conjunto, avaliando-se os prós e os contras de cada uma.

### **Monitorável**

A recomendação deve trazer os elementos suficientes que permitam verificar posteriormente se o que se pretendia por meio da sua emissão foi alcançado. Para tanto, é importante que sejam previstos: o prazo para atendimento; a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela Unidade Auditada ou levantadas pela CGU para medir a sua efetiva implementação. É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio dos custos de implementação e dos benefícios proporcionados.

### **Atuar preferencialmente na causa raiz**

Quando a recomendação tem foco na causa raiz, sua eficácia tende a ser maior, devido a seu caráter preventivo, ou seja: as chances de a condição ocorrer novamente diminuam. A atuação em causas intermediárias, embora seja muitas vezes necessária e, outras vezes, a única possível, tende a corrigir aspectos pontuais da condição e, via de regra, não impede que essa se repita.

### **Específica**

Cada recomendação deve informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado. Isso não significa que as recomendações devam indicar, por exemplo, como desenvolver um sistema, mas sim que determinado sistema precisa ser aperfeiçoado e quais objetivos devem ser alcançados por meio da alteração.

### **Significativa**

É necessário que as recomendações contribuam de fato para o aperfeiçoamento da unidade e abordem temas relevantes, como gestão de riscos, governança e controles internos, afinal, uma recomendação somente será significativa se estiver relacionada a um escopo e a achados relevantes. Por esse motivo, é essencial que as equipes reflitam sobre os possíveis benefícios que poderão advir das recomendações antes de as propor.



### **Positiva**

As equipes devem utilizar preferencialmente frases afirmativas, em lugar das negativas, e tom positivo, orientado para resultados. Essa prática ajuda a convencer os gestores da unidade auditada da necessidade e da utilidade da recomendação e a garantir assim a sua implementação,

### **Convincente**

As recomendações devem se apoiar em fatos robustos e fluir logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio da inserção de orações que indiquem a finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, recomenda-se...". Expressões como "deve-se considerar", "sugere-se", "é aconselhável" indicam pouca convicção de que é necessário agir, portanto, devem ser evitadas.

### **Direta**

É necessário que fique claramente identificado no relatório que o texto se trata de uma recomendação. Seu conteúdo e sua linguagem também devem ser claros e, portanto, não gerar dúvidas quanto às ações necessárias para a sua implementação e/ou ao resultado que se espera que a unidade alcance.

### **Direcionada**

As recomendações devem ser direcionadas ao (s) agente (s) que detenha(m) a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática; dessa forma, evitamos perda de efetividade em sua implementação. Para identificar o agente responsável, as equipes devem conhecer a estrutura regimental da Unidade Auditada.

## **4.4. Cuidados na Elaboração das Recomendações**

As recomendações constituem a essência do trabalho de auditoria. Sendo assim, é imprescindível que os (as) auditores (as) dediquem atenção especial à sua elaboração, de forma que elas indiquem ações objetivas, possíveis de serem implementadas e que contribuam de fato para solucionar o(s) problema(s) e tratar os risco(s) identificado(s).

Para alcançar essa finalidade, é importante que os (as) auditores (as), além de atenderem às características desejáveis, realizem também as seguintes verificações:



Verificação	Sim	Não
1. As recomendações indicam: - o que deverá ser feito (por exemplo, “elaborar indicadores de desempenho...”); - os objetivos a serem atingidos; - os riscos a serem tratados ou - os controles a serem implementados, aperfeiçoados ou, se for constatada sua inutilidade, descontinuados?		
2. As recomendações estão fundamentadas nas evidências dos achados?		
Foco na consequência: consistem em medidas para corrigir os prejuízos decorrentes da condição.		
3. As recomendações apresentam os benefícios esperados e esses são significativos?		
4. A recomendação está descrita por meio de verbo no infinitivo, precedido por oração que indique a sua finalidade, por exemplo: “Para evitar o risco XXX, a unidade XX deverá elaborar plano de capacitação com vistas a...”?		
5. A equipe acordou com (a) gestor (a) prazo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas?		
6. As recomendações indicam claramente aos(às) gestores(as) quais evidências deverão ser apresentadas pela unidade a fim de que sejam consideradas atendidas?		
7. A equipe reconheceu as ações em curso ou concluídas adotadas pelo(a) gestor(a) que contribuem para a solução do problema?		

Obs.: você pode usar a tabela acima para usar como um *check-list*.

## 4.5. Classificação das Recomendações

Uma nova classificação por meio de categorias foi estabelecida, tendo em vista a diversidade das recomendações emitidas pela CGU, a necessidade de dar a elas um tratamento gerencial e de avaliar sua qualidade. Antes de ler sobre a nova classificação, veja que ela apresenta algumas vantagens:

- a) A lista de categorias funciona como um elenco que auxilia os (as) auditores(as) a definirem a recomendação mais adequada para cada situação;
- b) As categorias auxiliam na reflexão a respeito dos benefícios esperados como resultado da recomendação;
- c) As categorias podem servir de base para as extrações que subsidiarão as avaliações de qualidade das recomendações e até para a avaliação da efetividade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pela CGU;
- d) A categoria de número “1” estimula a elaboração de recomendações relacionadas aos três processos que devem constituir prioridade nas avaliações realizadas pelas auditorias internas: governança, gestão de riscos e controles;
- e) As categorias também podem ser relacionadas com as classes de benefícios financeiros e não financeiros passíveis de serem auferidos em virtude da atuação da



atividade de auditoria exercida pela CGU.

A seguir, atente-se à nova classificação:

Categoria	Detalhamento
<p><b>1. Aperfeiçoamento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos (no nível corporativo ou em outros processos relevantes da organização)</b></p> <p>Subdivide-se nas seguintes subcategorias:</p> <p>1.1 Governança 1.2 Gestão de riscos 1.3 Controles internos</p>	<p>Enquadram-se nesta categoria as recomendações cuja finalidade é trazer melhorias significativas e mensuráveis a processos e estruturas da unidade auditada (ou responsável pelo objeto auditado).</p> <p>1.1 recomendações que solicitem dos gestores medidas para informar, direcionar, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando a garantir o alcance dos seus objetivos;</p> <p>1.2 recomendações que solicitem dos gestores medidas para identificar, avaliar, gerenciar e controlar eventos ou situações potenciais (riscos) que ameacem a realização dos objetivos da organização;</p> <p>1.3 recomendações que solicitem dos gestores medidas para melhoria de um dos cinco componentes do processo de controles internos, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação e monitoramento<sup>28</sup>.</p>
<p><b>2. Apuração de responsabilidade</b></p> <p>2.1 Servidores ou empregados 2.2 Pessoa jurídica por ato lesivo</p>	<p>2.1 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitem dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de servidores ou empregados por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) prejuízo ao erário; b) dano à imagem da instituição; c) prejuízo à continuidade do serviço público; d) transgressão de normativo; ou e) benefício ou vantagem indevida (recebida, solicitada ou exigida).</p> <p>2.2 Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitam dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de empresas por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:</p> <p>a) fraude a licitação ou em contrato administrativo em benefício da própria ou de outra empresa;</p>



Categoria	Detalhamento
	<p>b) promessa, oferecimento ou pagamento de vantagem indevida, por parte de empresa, a servidor ou empregado público; ou</p> <p>c) obstrução realizada por empresa de atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos.</p>
<p>3. Reposição de bens e valores</p>	<p>Enquadram-se, nesta categoria, as recomendações que tenham como finalidade garantir que o erário seja preservado, seja por meio da devolução de bens e valores, seja por meio de aplicação de sanção pecuniária, como nas seguintes situações:</p> <p>a) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para quantificar o prejuízo;</p> <p>b) o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para reaver valores ou bens;</p> <p>c) o gestor deverá devolver valores ou bens ao erário;</p> <p>d) o gestor deverá aplicar a sanção pecuniária cabível;</p> <p>e) o gestor deverá instaurar a Tomada de Contas Especial (TCE).</p>
<p>4. Ajuste de objetos</p>	<p>É recomendável nas situações em que os objetos ou os atos examinados (obras, sistemas*, instrumentos licitatórios e de transferência, contratos...) estiverem em desacordo com o critério adotado (lei, resolução, termo de referência...), porém, houver a possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente quais ajustes deverão ser efetuados e por quê.</p> <p>*Se o sistema puder ser enquadrado como controle interno, a categoria adequada será a de nº1.</p>
<p>5. Cessação (suspensão de execução) de objetos</p>	<p>Aplica-se às situações em que os objetos ou os atos examinados (obra, resolução, pagamento, termo de referência...) estiverem em desacordo com o critério adotado e não houver possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente por que é necessária a suspensão.</p> <p>Nesse tipo de situação, normalmente urgente e grave, a recomendação deverá ser encaminhada por meio de nota de auditoria e, posteriormente, registrada no relatório.</p>

Verifica-se que existem basicamente dois tipos de categorias. O primeiro, é formado pela categoria 1 e suas subcategorias e tem como finalidade propor ações mais estruturantes, isto é, ações de caráter mais amplo e mais profundo, voltadas ao aperfeiçoamento de processos de gestão e de outras atividades fundamentais da organização. Já o segundo, representado pelas categorias de número 2 a 5, visa a corrigir situações específicas, grande parte delas em andamento ou já concluídas.





## DESTAQUE

Ao conhecer as novas categorias de recomendações da CGU, você deve ter observado que dois tipos de recomendação, por envolverem situações que podem gerar efeitos financeiros e até penais para os (as) gestores (as), requerem um cuidado ainda maior com as evidências: são as categorias de

- Apuração de responsabilidade e
- Reposição de bens e valores

Nesses dois casos especificamente, se a equipe não for bastante criteriosa, poderá inviabilizar a responsabilização devida dos (das) agentes que deram origem à condição identificada por meio do trabalho de auditoria, comprometendo, por conseguinte, o alcance dos seus objetivos.

## SAIBA MAIS

Na “Orientação prática: relatório de auditoria” (disponível na pasta de materiais complementares do curso), pp. 33 a 35, você encontrará alguns cuidados especiais que você deve ter com as evidências que devem ser apresentadas nesses casos e sobre medidas específicas a adotar nas recomendações que tenham relação com processo de responsabilização de gestores.

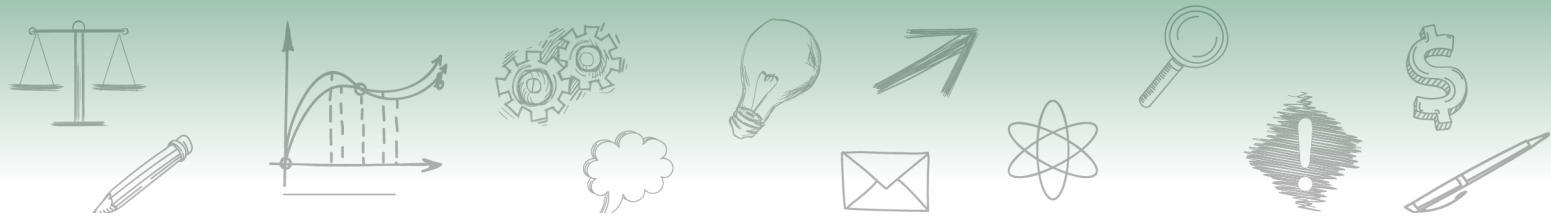
### 4.6. Plano de Ação

No “Manual de Orientações Técnicas”, está prevista também a possibilidade de se elaborarem planos de ação. É possível que você esteja se perguntando sobre a possibilidade de utilizar Plano de Ação nos relatórios de auditoria para induzir o aperfeiçoamento da gestão e até como funciona esse recurso. Então vamos lá!

O plano de ação constitui-se em um conjunto de medidas que cabem à Unidade Auditada adotar com a finalidade de tratar riscos significativos, solucionar problemas complexos identificados pela equipe de auditoria e abordar situações em que haja grande quantidade de ações a serem adotadas.

Normalmente é requerido pela equipe de auditoria, mas pode também ser proposto pela administração da unidade auditada.

Os planos de ação devem conter as seguintes informações:



- 1) Objetivo geral que se pretende alcançar por meio das ações.
- 2) Ações que serão realizadas
- 3) Objetivo de cada uma das ações.
- 4) Cronograma para desenvolvimento das ações.
- 5) Responsável pela execução de cada ação.

Os planos de ação deverão ser elaborados pelo (a) gestor (a) e encaminhados à equipe de auditoria responsável no prazo acordado. A equipe então deverá avaliá-lo e, quando necessário, devolver aos (às) gestores (as) para a realização de ajustes.

Sua execução será gerida pelos respectivos responsáveis na Unidade Auditada e monitorada pela CGU. Pode passar por revisões solicitadas pela CGU ou pelo (a) próprio (a) gestor (a).

As ações propostas no plano devem atender os mesmos requisitos (aplicáveis) das recomendações, ou seja, devem ser: viáveis, práticas, monitoráveis, diretas, específicas, significativas, apresentar boa relação custo-benefício, ter um responsável pela sua implementação e, preferencialmente, atuar na causa raiz. Podem também ter foco na condição e/ou na consequência.

## DESTAQUE

Como você pôde ver, a elaboração de recomendações e de planos de ação constituem etapas essenciais do trabalho de auditoria, já que é por meio desses instrumentos que a auditoria interna pode contribuir efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão.

Por tudo isso, é recomendável que as equipes realizem testes, entrevistas, circularizações e até um novo trabalho de auditoria para se certificarem de que as recomendações foram de fato atendidas.

Chegamos ao final do Módulo 4! Agora, você já conhece o processo de elaboração das recomendações dos relatórios de auditoria da CGU de forma bastante detalhada e já tem condições de elaborar recomendações que contribuirão para o aperfeiçoamento da gestão.