

Controles internos para o gerenciamento de riscos: percepção de auditores e gestores

Isadora Marques dos Santos (UERN) - marquesisisasantos@gmail.com

Rosângela Queiroz Souza Valdevino (UERN) - rosangelaqueiroz84@yahoo.com.br

Rosilania Silva de Queiroz (UERN) - rosilania.queiroz@outlook.com

Adriana Martins de Oliveira (UERN) - adrimartinso@gmail.com

Letícia Jéssica Freitas de Oliveira (UERN) - leticia_jes@hotmail.com

Meskla Gislainy Marques (UERN) - gislainy_palmeiras@hotmail.com

Resumo:

Este trabalho objetiva analisar a percepção dos auditores e gestores em relação aos controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos nas empresas. A pesquisa configura-se como descritiva, classifica-se como um estudo de caso de cunho qualitativo e transversal. A aplicação constituiu-se por meio de entrevistas estruturadas com dois auditores independentes e gestoras de duas empresas do ramo alimentício da cidade de Mossoró/RN. Após o tratamento dos dados, um ponto comum na visão dos auditores e das gestoras respondentes foi a necessidade das empresas que não possuem sistemas de controles internos passarem a inserir os mesmos dentro de suas organizações, haja vista todos os benefícios que esse setor causa para a entidade. As gestoras respondentes também apontam a relevância do trabalho dos auditores independentes e sua influência nos resultados diários das organizações. Além de afirmarem que os controles internos possuem mais vantagens que desvantagens e em sua opinião sistemas de gestão de riscos são indispensáveis para a promoção de oportunidades e melhorias de tarefas e tomada de decisão.

Palavras-chave: Auditoria. Controles internos. Gestão de riscos.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos

Controles internos para o gerenciamento de riscos: percepção de auditores e gestores

Resumo

Este trabalho objetiva analisar a percepção dos auditores e gestores em relação aos controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos nas empresas. A pesquisa configura-se como descritiva, classifica-se como um estudo de caso de cunho qualitativo e transversal. A aplicação constituiu-se por meio de entrevistas estruturadas com dois auditores independentes e gestoras de duas empresas do ramo alimentício da cidade de Mossoró/RN. Após o tratamento dos dados, um ponto comum na visão dos auditores e das gestoras respondentes foi a necessidade das empresas que não possuem sistemas de controles internos passarem a inserir os mesmos dentro de suas organizações, haja vista todos os benefícios que esse setor causa para a entidade. As gestoras respondentes também apontam a relevância do trabalho dos auditores independentes e sua influência nos resultados diários das organizações. Além de afirmarem que os controles internos possuem mais vantagens que desvantagens e em sua opinião sistemas de gestão de riscos são indispensáveis para a promoção de oportunidades e melhorias de tarefas e tomada de decisão.

Palavras-chave: Auditoria. Controles internos. Gestão de riscos.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

As empresas e seus gestores começaram a perceber a necessidade do aprimoramento do controle de riscos, conseqüentemente levando a valorização das atividades exercidas pela auditoria interna, entendendo que essa prática só tende a gerar benefícios para a entidade (NEGRA; VIANA; NEGRA, 2013). Com isso, Santos e Vier (2014) apontam a auditoria como o trabalho a ser executado com a finalidade de avaliar as informações geradas pela administração, auxiliando a empresa a atingir seus objetivos, podendo ser dividida entre auditoria interna e auditoria externa.

Longo (2012) observa que o ambiente competitivo de mercado gera a necessidade de conhecer os riscos que as empresas estão submetidas e saber usar ferramentas e técnicas para administrá-los. Para Maruyama e Freitas (2016) a gestão de risco deve ser avaliada como uma estratégia utilizada pela organização com o intuito de conhecer o ambiente operacional, identificando as suas deficiências e quais as necessidades a serem preenchidas.

Diante desse contexto a pesquisa surge com a seguinte problemática: Qual a percepção dos auditores e gestores em relação aos controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos nas empresas? Portanto, o objetivo geral é analisar a percepção dos auditores e gestores em relação aos controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos nas empresas. Como objetivos específicos buscaram-se averiguar se as organizações possuem uma política de gestão de riscos, observar as práticas de gestão de riscos que são adotadas pelos gestores das empresas evidenciadas e verificar quais são os controles internos mais utilizados pela administração das entidades e se esses procedimentos facilitam ou não o trabalho dos auditores independentes.

Logo, o presente estudo justifica-se por oferecer esclarecimentos a respeito de como é desenvolvido o trabalho dos auditores independentes nas empresas, se estas possuem um

sistema de controles internos adequados a fornecerem informações que auxiliarão os gestores no processo de gerenciamento de riscos e quais ferramentas e principais controles utilizados por esses profissionais. A pesquisa possui contribuição teórica pois oferece um levantamento de estudos nacionais e internacionais sobre controles internos no processo de gerenciamento de riscos, mostrando a evolução e relevância da auditoria como forma de suporte à essas atividades. Quanto a contribuição prática foi feita a pesquisa com auditores e gestores de empresas da cidade de Mossoró/RN, sendo possível observar como funciona todo o desmembramento dessas operações no dia a dia das organizações. Dessa forma, a estrutura do trabalho é composta pela introdução, fundamentação teórica, metodologia, resultados, considerações finais e por fim as referências bibliográficas.

2 Fundamentação teórica

2.1 Auditoria interna versus auditoria externa

Para Souza, Carvalho Júnior e Albuquerque (2012) a auditoria está dividida em dois níveis: auditoria interna e auditoria externa ou independente. Magro e Cunha (2017) mencionam que os auditores internos auxiliam os gestores das entidades em busca do cumprimento dos seus objetivos e metas, utilizando de conhecimentos práticos para prevenção de erros e fraudes, fazendo assim um acompanhamento periódico com definição de políticas para aperfeiçoar a governança da organização.

Tratando-se da auditoria externa, Bortolon, Sarlo Neto e Santos (2013) afirmam que sua premissa é atestar para os usuários das informações contábeis, como acionistas e demais stakeholders, que os relatórios financeiros da organização contêm informações legítimas. Chen, Srinidhi e Su (2014) complementam que a função do auditor independente é proporcionar aos usuários das informações contábeis um entendimento geral de como ocorreu o trabalho de auditoria e suas conclusões de forma clara e objetiva, de modo que qualquer pessoa consiga entender os resultados apontados no parecer, potencializando a tomada de decisões pelos administradores.

A resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que aprova a norma técnica de auditoria 200, impõe que o planejamento da auditoria se dá por meio do conhecimento elevado da entidade auditada, como ter ciência dos fatores econômicos, legislação aplicável e práticas executadas pela organização, além de compreensão e envolvimento do corpo administrativo (BRASIL, 2009). Ainda segundo Moreira *et al.* (2015), a opinião do auditor independente será divulgada em forma de parecer e pode ser constituída de quatro maneiras quanto a sua natureza: sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião.

Para Silva, Santos e Cunha (2017), a opinião sem ressalva é expedida se o auditor chegar à conclusão que as demonstrações contábeis estão de acordo, em todos os aspectos relevantes, com a estrutura de relatório financeiro aplicável e com as normas brasileiras de contabilidade. Já Castro, Vasconcelos e Dantas (2017) falam que a opinião com ressalva ocorre quando o auditor se depara com distorções relevantes nos documentos, mas não generalizadas, não estando de acordo a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O parecer com abstenção, segundo Damascena, Firmino e Paulo (2011) é divulgado quando o auditor não possui evidências de auditoria suficientes e relevantes para confirmar informações e emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Por último, a opinião adversa, segundo Cunha, Beuren e Pereira (2009), é um parecer que se desenvolve quando as demonstrações contábeis não estão apresentadas de acordo com os aspectos relevantes do relatório financeiro aplicável e ainda comprometem a posição patrimonial da organização, suas operações financeiras e o resultado do exercício.

As auditorias internas e externas podem atuar de forma semelhante, onde Santos e Vier

(2014) apontam que ambas têm como ponto de partida os controles internos das empresas e a partir disso buscam melhorar as atividades operacionais diante dos problemas identificados. Silva e Inácio (2013) observam que aliar os dois tipos de auditoria permite grande melhoria na execução da auditoria externa, entretanto para que isso ocorra é indispensável que o auditor independente tenha convicção que o setor de auditoria interna é qualificado para transportar as informações com credibilidade e qualidade.

2.2 Riscos operacionais e processos de gestão de riscos

Risco operacional está relacionado a situações inesperadas que comprometem as operações organizacionais e podem ser resultantes de má gestão, de sistemas de controles falhos ou por atividades não autorizadas (WEBER; DIEHL, 2014). A estrutura organizacional inadequada, sistemas inadequados, falta de supervisão dos controles, controles defeituosos, fraudes e questões regulatórias também são alertas de riscos operacionais (NAMAZIAN; ESLAMI, 2011).

O impacto causado por um risco operacional pode comprometer a continuidade da entidade, sendo necessário que os gestores estejam atentos quais são as possíveis perdas que podem ser geradas decorrentes de erros causados em operações por insuficiência de sistemas de controles, catástrofes ou outras atividades fora de rotina (WEBER; DIEHL, 2014).

Para Moraes, Segura e Imoniana (2018), ao decidirem atuar em qualquer economia de mercado, as organizações precisam atentar-se aos riscos a que podem estar submetidas e que podem prejudicar a continuidade das atividades operacionais, como as consequências negativas atreladas a má gestão, mudanças de governo e legislações, além das alterações constantes no cenário econômico do país.

Namazian e Eslami (2011) classificam o processo de gestão de risco em seis etapas fundamentais, expostas na Tabela 1.

Tabela 1 – Processo de Gestão de Riscos

1 – Identificação do risco	Utilizar de ferramentas específicas que auxiliarão na identificação dos riscos.
2 – Avaliação do risco	Aplicar medidas quantitativas e qualitativas para definir a gravidade do risco.
3 – Análise de medidas de controle de riscos	Ponderar os custos e benefícios das estratégias e ferramentas que reduzirão ou até mesmo eliminar o risco ou então fornecer opções alternativas para solução do problema.
4 – Tomar decisões	Após analisar as estratégias e ferramentas a serem utilizadas, o gestor deve decidir pela melhor combinação de controles.
5 – Implementação de controles	A gerência deve colocar em prática todos os controles que foram selecionados.
6 – Supervisão e revisão periódica de controles	Constatar regularmente se as funções estão sendo corretamente executadas, garantindo a eficácia da gestão de riscos.

Fonte: (NAMAZIAN; ESLAMI, 2011).

A escolha de procedimentos de controles internos implantados para gerenciamento de riscos fica a critério e sob responsabilidade da administração da empresa (MORAES; SEGURA; IMONIANA, 2018). Para um desenvolvimento de qualidade por parte da entidade é necessário a adoção de um sistema de controles internos suficientes e relevantes que possibilitem a geração de informações significativas para a gestão de risco e seu combate (PELEIAS *et al.*, 2017).

2.2.1 Controles internos

O controle interno é o conjunto de mecanismos utilizados pela administração com intuito de prevenir irregularidades e compor a gestão de riscos, sendo necessário que a entidade tenha uma estrutura interna sólida, com sistemas de governança que sejam capazes de auxiliar os gestores a monitorar e controlar com mais eficiência e eficácia o processo de suas atividades (CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010). O estabelecimento de processos de controle melhora efetivamente a administração da empresa, porém é preciso que estejam aliados a um desempenho positivo da gestão e atividades de governança (ARAÚJO *et al.*, 2013).

Ponchirolli (2007) evidencia a relevância do desenvolvimento dos controles e ainda sobre saber utilizá-los corretamente em diferentes circunstâncias, com intuito de preparar as empresas para enfrentar qualquer tipo de adversidade. O The Institute of Internal Auditors (2010) define os controles internos como práticas utilizadas pela entidade com a finalidade de melhorar o funcionamento e obtenção de objetivos e metas, classificando-os em controles preventivos, com a utilização prévia de técnicas com o intuito de evitar problemas; controles detectivos, voltados para a identificação quando o evento já tem ocorrido e precisa ser combatido e controles diretivos, com foco na resolução de problemas.

Para Carioca, De Luca e Ponte (2010), há um complemento entre as atividades de controle e o processo de gerenciamento de riscos, possibilitando aos gestores um ambiente seguro para realização de suas atividades. Os autores ainda separam o controle interno em cinco etapas: ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação e por fim, monitoramento. A Tabela 2 expõe como funciona as etapas do controle interno.

Tabela 2 – Etapas do Controle Interno

1 – Ambiente de controle	Políticas e práticas exercidas pela empresa.
2 – Avaliação de risco	Cumprimento de objetivos e metas estratégicas.
3 – Atividade de controle	Processos que irão possibilitar o gerenciamento de riscos.
4 – Informação e comunicação	Informações relacionadas a objetivos, ambiente de controle, atividades. Comunicação obtida em reuniões, comunicados, conversas entre os funcionários com o intuito de obter informação sobre o alcance de metas.
5 – Monitoramento	Avaliação dos controles internos.

Fonte: (CARIOCA; DE LUCA; PONTE, 2010).

2.3 Fraudes versus erros

Referindo-se a fraudes financeiras, Wuerges e Borba (2014) alegam que para prevenir casos de fraudes é necessário conhecer suas causas, afirmando que essas situações são comprometedoras para auditores e causam altos custos para os investidores. Também expressam que mesmo com sistemas de controles internos complexos, o quesito fraudes continua assombrando os usuários dessas informações, devido a polêmicas envolvendo empresas renomadas no âmbito internacional, como Adelphia, Enron, Tyco, WorldCom, entre outras.

Com isso, Salas-Ávila e Reyes-Maldonado (2015) relatam que o impacto causado pelos inúmeros casos de fraudes não afetou apenas as partes envolvidas, entretanto abriu espaço para debater sobre o papel do auditor em detectá-las e preveni-las previamente. Magro e Cunha (2017) apontam a criação da Lei Sarbanes-Oxley em 2002 pelo governo norte-americano como uma das leis, normas e pronunciamentos criados objetivando a recuperação da confiança na prática de auditoria e profissão do auditor, lançando um conjunto de diretrizes a serem seguidas pelos gestores.

A resolução CFC que aprova a norma técnica de auditoria 240 fala que as distorções nos documentos contábeis podem ser oriundas de fraudes ou erros, sendo a fraude constituída a partir do dolo, existindo nesse caso a obtenção intencional por parte da administração ou dos empregados em vantagens injustas ou ilegais e o erro na ação não intencional de cometer práticas que comprometam essas demonstrações contábeis, sendo um ato inconsciente (BRASIL, 2009).

Magro e Cunha (2017) declaram que as organizações se tornam expostas e vulneráveis a ocorrências de fraudes pela falta de acompanhamento de seus controles internos, amplificando a responsabilidade dos auditores internos. Coram, Ferguson e Moroney (2008) chamam atenção para o trabalho dos auditores internos, que apesar da importância da capacitação de detectar fraudes, ainda mais significativo seria a implantação de controles que promovam a prevenção delas. Ainda de acordo com Murcia, Borba e Schiehl (2008) a falha na exposição da veracidade nas demonstrações contábeis automaticamente gera um ambiente propício a posse indébita de ativos.

2.4 Estudos anteriores

Quanto a pesquisas anteriores que possuem foco nos controles internos e gestão de riscos, foram localizados trabalhos de abordagem semelhante, mas que não possuem ligação direta a perspectiva de auditores e gestores sobre controles internos como suporte ao gerenciamento de riscos. A Tabela 3 faz uma síntese sobre esses estudos mais recentes.

Tabela 3 – Estudos Referentes ao Gerenciamento de Riscos

AUTORES/ANO	OBJETIVO	METODOLOGIA	RESULTADOS
Moraes, Segura e Imoniana (2018)	Analisar a incorporação do gerenciamento de riscos operacionais em uma editora nacional na área de recebimento integrado (RI).	Técnicas utilizadas para a realização da pesquisa: desenho dos fluxos operacionais; workshops; aplicação de uma entrevista com os funcionários de RI que participaram dos workshops para alinhamento dos riscos identificados.	Foram identificados 20 riscos em que 30% do total foi considerado de alta relevância. Constatou-se também que os funcionários desse setor possuíam baixo conhecimento quanto aos procedimentos operacionais que estavam sob sua responsabilidade.
Peleias et al. (2017)	Tratar da existência e do uso de controles internos na gestão de riscos em 20 empresas do ramo de autopeças.	Aplicados questionários para obter a percepção de 41 gestores das empresas pesquisadas sobre o assunto pautado.	Constatou-se que apenas a implantação de controles internos é insuficiente para evitar casos de fraudes.
Maruyama e Freitas (2016)	Verificaram a implantação de controles internos focada na gestão de riscos em uma instituição financeira e o seu processamento eletrônico de cheques.	Estudo de caso obtido após análise de conformidade realizada na empresa selecionada no ano de 2013.	Os autores chamam atenção para as especificidades de cada organização ao implementar procedimentos de controles, tanto no ambiente interno (observando as fragilidades) como no ambiente externo (stakeholders).

Weber e Diehl (2014)	Selecionar as ferramentas que auxiliam as empresas a conduzirem uma efetiva gestão de riscos operacionais.	Foi feito um estudo bibliográfico de publicações internacionais envolvendo o tema gestão de riscos, em que os resultados apontaram relevância para as empresas manterem um sistema organizado de gerenciamento de riscos.	Ferramentas constadas: infraestrutura tecnológica, cultura de risco, controle interno, mapeamento do risco, apólice de seguro, sistema de comunicação interna, auditoria, quantificação do risco, gestão do conhecimento, modelos VaR (Value at Risk) e métodos de simulação Monte Carlo e Bayesian.
Oliveira e Rocha (2014)	Identificar e avaliar (quantificar) os principais riscos operacionais no processo produtivo do setor automobilístico, notadamente de quatro montadoras de veículos nacionais.	Identificar a percepção dos respondentes sobre os problemas mais severos, abrangentes e de maior frequência que impactavam as operações das empresas.	Foi constatado no resultado do estudo que os problemas mais críticos estavam voltados aos fornecedores, quando os mais frequentes se voltavam a falhas de comunicação.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

3 Metodologia

O presente estudo buscou avaliar a percepção de auditores externos e gestores de duas empresas do ramo alimentício na cidade de Mossoró/RN sobre qual seria a relevância dos controles internos nas organizações como ferramenta de suporte ao gerenciamento de riscos, apontando também como esses mecanismos de governança corporativa podem ajudar na prevenção de distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

Com relação ao escopo da amostra, a pesquisa configura-se como descritiva, que segundo Prodanov e Freitas (2013), esse método não tem a intenção de manipular os dados apontados, apenas observá-los, registrá-los e analisá-los em sua correta ordenação, sem que haja intervenção por parte do pesquisador.

Quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como um estudo de caso, que conforme fala Yin (2015), estudos de casos são característicos por apresentarem aspectos da vida cotidiana com foco em temas contemporâneos, fazendo conexões entre as evidências encontradas e suas conclusões. Possui natureza qualitativa, pois seu enfoque é estudar a subjetividade do objeto, que para Uwe (2013), esse tipo de pesquisa tem como proposta descrever ou desenvolver uma teoria. Com relação ao tempo, possui cunho transversal, por fazer uma coleta de dados em um único período, através da aplicação de entrevistas estruturadas que foram realizadas com gestoras de duas empresas distintas e com dois auditores externos.

Foram realizados dois roteiros de entrevistas divididos em duas partes: a primeira contendo 05 perguntas fechadas sobre a caracterização dos profissionais e a segunda os questionamentos direcionados a área da pesquisa. O primeiro roteiro foi dirigido aos auditores independentes e conteve 08 questionamentos abertos desenvolvidos com base na fundamentação teórica do trabalho. O segundo roteiro foi apontado para as gestoras e conteve 10 perguntas abertas, sendo 07 questões elaboradas com base no referencial teórico da pesquisa e as demais foram retiradas do estudo de Peleias *et al.* (2017). A aplicação ocorreu entre os meses de julho e agosto de 2019, na cidade de Mossoró/RN.

A pesquisa buscou a interpretação das informações colhidas com os auditores externos

e gestoras de duas empresas do ramo alimentício, objetivando entender as percepções desses profissionais a respeito da relevância dos controles internos como suporte a gestão de riscos e como forma de prevenir distorções. O tratamento dos dados ocorreu por meio de análise de conteúdo e para Bardin (2008) esse método trata-se de um conjunto de procedimentos de análise que permitirão a interpretação dos resultados por meio do pesquisador e ainda aponta a entrevista como um procedimento específico de investigação, seja fechada ou aberta, afirmando que essa é uma ferramenta de análise complexa. Dessa forma, o estudo proporcionará após o recolhimento de resultados, um confronto de ideias entre a revisão de literatura e a prática, buscando-se assim alcançar os objetivos desejados.

4 Resultados

4.1 Auditores independentes

O primeiro roteiro foi aplicado de maneira presencial com dois auditores independentes e a primeira parte da entrevista contou com 05 perguntas fechadas, com intuito de traçar o perfil dos respondentes.

Constatou-se que ambos são do sexo masculino, em que o Auditor 1 (A1) encaixa-se na faixa etária entre 40 a 50 anos de idade, possuindo 12 anos de experiência na área de auditoria e título de especialista. Já o Auditor 2 (A2) tem entre 50 a 60 anos de idade, trabalha na área há 25 anos e possui mestrado. Sobre os tipos de auditoria que executam, A1 respondeu que trabalha com todos os tipos de auditoria, menos aquelas voltadas as sociedades anônimas, por falta de registro na Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Afirmou também que 100% das auditorias em que trabalha são preventivas e voltadas a área fiscal, tributária e financeira. A2 por sua vez respondeu apenas que trabalhava com todas as auditorias voltadas a área da contabilidade.

A entrevista com os auditores contou com 08 perguntas abertas, que buscaram entender como é desenvolvido o trabalho dos auditores independentes e a sua relevância.

Os questionamentos 01, 02 e 03 trataram de investigar o objetivo e as principais técnicas utilizadas nos trabalhos de auditorias, além de questionar se há ou não contratação de pessoas para auxiliar nessa tarefa, procurando saber ainda em caso de resposta afirmativa, o tempo de contratação de funcionários. Com isso, A1 respondeu que o seu principal objetivo com a realização das auditorias é de prestar um serviço com eficiência que promova resultados práticos para os gestores das empresas. Em relação as técnicas abordadas, informou que faz uso de ajustes e elaboração de papéis de trabalho com relação aos controles internos das empresas, apontando ainda como principais controles internos as contas a pagar e a receber, controle patrimonial e financeiro e sistemas integrados a contabilidade (quem paga, quem recebe). A2 informou que sua premissa com os trabalhos de auditoria é refletir a confiabilidade das demonstrações contábeis e assim como A1, citou os papéis de trabalho como técnica utilizada, informando que serão o suporte para os trabalhos de auditoria.

Tais respostas condizem com o pensamento de Marques e Souza (2017), onde mencionam que a divulgação das informações contábeis causa constante preocupação para os gestores, que são envolvidos pelos efeitos morais dessa ação, quanto para os acionistas, que utilizarão a documentação no processo de tomada de decisão, sendo assim a função dos auditores seria de atestar a adequada elaboração das demonstrações e a veracidade dos fatos nelas contidos. Para Negra, Viana e Negra (2013), as técnicas utilizadas nos trabalhos de auditoria são compostas por uma análise de provas, testes e amostras que ajudarão na elaboração do relatório final. Ambos os respondentes afirmaram o uso de papéis de trabalho e de acordo com a resolução CFC que aprova a norma técnica de auditoria 230, os papéis de trabalho ou documentação de auditoria, são constituídos por listas de verificação, análises, programas e correspondências entre outros procedimentos que sirvam de evidências para que o

auditor possa chegar a uma conclusão (BRASIL, 2009). Tal informação vai de encontro com a resposta de A1, quando diz que utiliza de ajustes e elaboração de papéis de trabalho com relação aos controles internos das empresas.

Os dois auditores responderam de forma igualitária a terceira pergunta, confirmando que há contratação de funcionários para auxílio por um período de 3 a 6 meses, dependendo do volume do serviço e do ramo da auditoria. A resposta de ambos se aproxima da norma técnica 230, em que atribui a forma, o conteúdo e a extensão da auditoria a depender de questões como a natureza de processos e suas complexidades (BRASIL, 2009). Já a norma técnica 200, visa também a necessária formação do pessoal qualificado para a diminuição de riscos nos trabalhos de auditoria (BRASIL, 2009).

O quarto questionamento investigou quais os principais setores de uma empresa que geralmente possuem ocorrências de erros/fraudes. A1 reportou o setor financeiro. A2 também citou o mesmo setor, acrescentando o setor de compras. A norma técnica 240 informa que distorções encontradas nos documentos contábeis podem surgir por meio do dolo, existindo a obtenção intencional de vantagens ilegais ou de forma não intencional como erros decorrentes de práticas inconscientes (BRASIL, 2009). Dessa forma, os autores Magro e Cunha (2017) alegam que a exposição das organizações a práticas fraudulentas se dá por falta de acompanhamento adequado de controles internos.

A quinta pergunta buscou analisar se os auditores consideram significativos os resultados reportados ao final dos trabalhos de auditoria. A1 respondeu que sim, os resultados são significativos e mostram a real situação da entidade identificando erros que servem para correção, afirmando também que sempre há ocorrência destes. Ainda mencionou que apesar da maior parte de seu trabalho ser com auditorias preventivas, as vezes ocorre de aceitar realizar um trabalho de correção, apontando erros em fluxos de caixa por exemplo. Já a A2 foi breve em responder que as empresas sempre aplicam os resultados que são apontados nos relatórios.

Os respondentes reagiram positivamente a respeito dos trabalhos de auditoria serem aplicados na prática pelas empresas auditadas e Negra, Viana e Negra (2013) afirmam que as informações prestadas pelos auditores motivam e também agem como meio de comunicação para que a administração verifique suas políticas e ajuste seus planos de gestão, além de ser relevante para a tomada de decisão em momentos incertos.

A pergunta seis averiguou quais os principais impedimentos encontrados nos trabalhos de auditoria. A1 citou a falta de relatórios e de uma contabilidade atualizada, gerando a necessidade de o auditor sair levantando diversos relatórios, em diversos setores da empresa, para tentar refazer a contabilidade. A2 afirmou que quando o profissional tem habilitação, não há impedimentos.

Nesse sentido a resposta de A1 vai de encontro com a ideia de Salas-Ávila e Reyes-Maldonado (2015), que mencionam a necessidade da razoabilidade e confiabilidade nas evidências encontradas que permitirão a emissão da opinião dos auditores. Há essa preocupação por parte de A1 em manter os documentos atualizados e em sua opinião a maior dificuldade é a obtenção destes.

A sétima indagação tratou de apontar quais os principais problemas são detectados nos controles internos e que sugestões os auditores poderiam dar para os gestores melhorarem os processos de gerenciamento de riscos. A1 respondeu que “por incrível que pareça”, as empresas possuem sistemas eficazes, porém esses sistemas são subutilizados. Ele aponta que isso ocorre por falta de integração de sistemas a contabilidade, o que ocasiona retrabalho e falta de treinamento adequado de funcionários. A2 também reforça a presença de sistemas subutilizados, além de citar pessoal desqualificado.

Confrontando as respostas dadas pelos auditores, Maruyama e Freitas (2016) chamam atenção para a individualidade dos riscos de gestão, baseando-se em tamanho e características próprias de cada negócio, dessa forma, cada entidade apresentará problemas específicos e

particulares em relação as atividades que exercem e os controles que utilizam no seu processo de gerenciamento de riscos.

O último questionamento procurou saber a opinião dos auditores a respeito de como são avaliados, em Mossoró, a qualidade dos controles internos adotados pelas organizações e se esses são eficientes o suficiente para gerenciar casos de riscos. Com isso, a resposta de A1 foi voltada a perceber que a maioria das empresas ainda não possuem qualidade de controles internos direcionados ao gerenciamento de riscos e fala que a cidade está passando por um processo de mudança de cultura de gestão, onde as empresas aos poucos estão dando a devida importância aos controles internos. Na opinião de A2, as empresas da cidade de Mossoró possuem controles eficientes para gerenciar casos de riscos, além de que em sua visão, as mesmas estão sempre investindo em pessoal e softwares.

A opinião de A1 vai de encontro com o estudo de Peleias *et al.* (2017), percebendo que o processo de gerenciamento de riscos é recente dentro das organizações e as empresas estão cada vez mais preocupadas em aperfeiçoar suas técnicas de controle. Na visão de Araújo *et al.* (2013), além da implementação de controles adequados, é fundamental que as práticas de gestão e de governança estejam alinhadas para efetivação do sucesso da entidade.

4.2 Gestores

A aplicação e obtenção das respostas do segundo roteiro de entrevista ocorreu via e-mail, com os gestores das empresas de ramo alimentício na cidade de Mossoró/RN. A primeira parte da entrevista, assim como a dos auditores, contou com 05 perguntas fechadas, objetivadas a conhecer o perfil dos respondentes.

Diferentemente dos auditores, as respondentes são do sexo feminino. A Gestora 1 (G1) está situada na faixa etária entre 30 a 40 anos de idade, é graduada, possui 13 anos de trabalho na empresa e atua nos setores de recursos humanos, operacional de exportação, financeiro e faturamento. Enquanto a Gestora 2 (G2) inclui-se na faixa etária entre 40 a 50 anos de idade, é especialista e possui 1 ano e seis meses de trabalho na empresa atuando no setor da controladoria, como controller.

A entrevista das gestoras contou com 10 perguntas abertas que buscaram entender sobre a inserção dos controles internos nas empresas e como ocorre o gerenciamento de riscos por parte da administração.

Os questionamentos 01 e 02 fizeram indagações sobre o tempo que as empresas possuem sistema de controles internos, quantas pessoas trabalham nesse setor e quais as suas formações. G1 respondeu que há 08 anos a empresa possui controle interno e que 05 pessoas atuam nessa área. Já G2 disse que a empresa possui controle interno há 1 ano e meio e que 01 pessoa trabalha a frente desse setor, no caso a controller.

O estudo de Carmona, Pereira e Santos (2010) chama atenção para a necessidade de uma entidade possuir um sistema de controle interno, afirmando que esses sistemas auxiliam os gestores a monitorar e controlar com eficiência e eficácia o processo de suas atividades, prevenindo irregularidades e compondo a gestão de riscos.

A terceira pergunta buscou identificar as vantagens e desvantagens do setor de controles internos para as entidades, se os custos são altos e se a execução dos mesmos depende de muitas pessoas. G1 respondeu que a maior vantagem é a oportunidade de verificar os erros e corrigi-los com antecedência, enquanto a desvantagem seria o custo elevado, pois a empresa terceiriza uma certificadora que realiza auditorias, tendo dessa forma o respaldo de ter uma certificação que os permitem exportar para fora do país. G2 declarou que se tem inúmeras vantagens com a implantação da controladoria, pois sugerem melhorias nos processos realizados nas rotinas diárias e com isso se tem inúmeros benefícios, como o fornecimento de informações relevantes e confiáveis aos administradores para a tomada de decisões, a otimização dos recursos

disponíveis, cumprimento de planos, metas e orçamentos, maior controle nos atos administrativos e fiscalização nos procedimentos internos. Ainda complementa que um sistema de controle interno atuante identifica falhas e dificulta a prática de atos lesivos. Quanto às desvantagens, tem-se a resistência dos funcionários, como empecilho que dificulta na aplicação imediata dos procedimentos internos e cumprimento dos prazos estabelecidos para cada etapa dos processos, além do alto custo. Concluiu falando que a efetivação do sistema é compensatória e que as execuções das atividades são feitas por várias pessoas, mas a controller é responsável por fiscalizar essas atividades.

Vidal e Silva (2016) contribuem ao expor os benefícios dos controles internos para a proporção de segurança aos ativos, a confiabilidade de informações que permitem aos acionistas conhecimento sobre as áreas que participam, sempre com o objetivo de atingir as metas da entidade.

O questionamento quatro tratou de averiguar quais os riscos mais identificados pelos controles internos e que estratégias são utilizadas para impedir a ocorrência destes, além de indagar quais os setores da empresa estão mais propícios a ocorrência de erros e fraudes. G1 informou que os riscos mais identificados estão na parte do manejo da fruta, colheita, transporte e embalagem. Enquanto G2 salientou que os riscos mais identificados são os de custos, de execução e de mercado, podendo os mesmos serem mitigados e até evitados. Ainda esclareceu que as estratégias utilizadas para prevenir esses riscos são envolvimento dos colaboradores, monitoramento e reavaliação, citando os setores comercial e de logística como os mais propícios a erros.

Com isso, o pensamento de Maruyama e Freitas (2016) contribuem ao colocarem que assuntos sobre estratégias e gerenciamento de riscos são preocupações constantes no meio organizacional, uma vez que os riscos quando não controlados comprometem toda a gestão de negócios.

O quinto questionamento procurou saber se nos últimos três anos foram feitas melhorias nos controles internos, se houve aperfeiçoamento nestes, investimento em cursos para funcionários do setor, compra de programas e contratação de pessoal. G1 afirmou que sim, a cada ano eles se adequavam a legislação, pois está muda constantemente, seja trabalhista ou na parte de segurança, nas exigências do mercado europeu ou dos setores de fiscalização. Já G2 respondeu que no último ano houve a compra de um novo programa, que ainda estava em fase de implantação, além de contratações e substituições de mão de obra em alguns setores. Complementou que o aperfeiçoamento é diário, à medida que precisam de mais informações e controles. Também possuem programa de treinamentos, para todas as áreas da indústria, com cursos presenciais e on-line.

A adequação e aperfeiçoamento de controles como observam as respondentes é o ponto chave para o sucesso do gerenciamento de riscos. Moraes, Segura e Imoniana (2018) alegam que a padronização e amplitude de análises tornam o meio operacional menos propenso a impactos causados por riscos. Vidal e Silva (2016) ainda atentam para a relevância de empresas possuírem controles internos sólidos para identificação, avaliação e qualidade de informações sobre controles de riscos.

O sexto questionamento buscou analisar com que frequência as empresas contratam os serviços de auditores independentes para revisão de seus processos internos e quais efeitos são reportados desse serviço. G1 afirmou que as auditorias são realizadas anualmente por parte de certificadora terceirizada e semestralmente pela equipe interna. Já G2 informou que ainda não foram contratados auditores externos pela empresa, contudo a fiscalização pela controller é diária.

As respostas vão de encontro com o estudo de Negra, Viana e Negra (2013), observando que as práticas de auditorias alinhadas aos controles internos servirão para desempenhar na organização uma função de proteção de medidas que serão primordiais para o sucesso da gestão.

A sétima indagação procurou saber se as gestoras consideraram dispensáveis ou indispensáveis o trabalho dos auditores independentes para apoiar os gestores no processo de gerenciamento de riscos. G1 e G2 afirmaram que o trabalho dos auditores é indispensável. G1 ainda ressaltou a relevância desse trabalho para a atualização das mudanças que o mercado exige. Peleias *et al.* (2017) reforça essa visão quando cita as empresas que são acompanhadas por auditorias externas, como as mais consistentes nas práticas de gerenciamento de riscos.

Em relação aos riscos, a oitava pergunta focou em descobrir se as empresas possuem um processo para identificação e mensuração de riscos e se na opinião deles, os mesmos apresentam ameaças ou oportunidades para a empresa (PELEIAS *et al.*, 2017). G1 respondeu que sim, através das análises de riscos elaboradas diante de todos os processos da fazenda pode-se avaliar os riscos e solucioná-los. Já G2 declarou que possuem programa para identificar e mensurar os riscos, ferramenta essa que apresenta melhoria dos processos, apresentando oportunidades como a eliminação de defeitos e retrabalhos, redução dos erros da mão-de-obra, eliminação de desperdícios, padronização, implantação de programas, criação de indicadores, relatórios gerenciais, entre outros.

As respondentes citaram que os riscos apresentam oportunidades para as empresas, corroborando com o estudo de Peleias *et al.* (2017), em que aponta que empresas auditadas reconhecem antecipadamente os riscos e entendem isso como oportunidades. Apesar da G2 informar que sua empresa não passa por auditorias ainda, está reconhece a relevância do processo de auditoria em uma entidade. O estudo também afirma que a cultura de riscos está diretamente relacionada com sistemas adequados de controles internos e toda empresa que se preocupa em identificar, mensurar e mitigar riscos, além de entender sua exposição e como podem ser afetadas diretamente, é possuidora de uma prática de gerenciamento de riscos.

O nono questionamento buscou identificar se os controles internos possuem algum indicador para controle de riscos, erros e fraudes e de que forma ocorre essa medição (PELEIAS *et al.*, 2017). G1 e G2 afirmaram que sim, fazem uso de indicadores para controles de riscos. G1 por meio das análises de riscos e G2 por meio de sistema e planilhas, indicadores e evoluções mapeadas. As indagações corroboram com Peleias *et al.* (2017), que atesta a não concordância dos gestores em relação a origem dos indicadores de riscos. A questão é que cada empresa vai possuir um indicador que melhor lhe beneficie em suas atividades rotineiras.

O último questionamento visou saber de que forma os funcionários da empresa estão comprometidos com a gestão de riscos (PELEIAS *et al.*, 2017). G1 respondeu que o trabalho de toda equipe com excelência diminui a quantidade de erros e proporciona o alcance dos objetivos. Enquanto a G2 falou que há diversas ferramentas adotadas pela empresa, onde os funcionários vêm atendendo de forma positiva quanto a criação de políticas internas e procedimentos, a implantação de mecanismos de controle e na gestão de riscos. Menciona que eles possuem a cultura de sempre reforçar tais procedimentos, como a qualificação profissional, a boa conduta, adequação ao manual de controle interno, utilizando referências de materiais utilizados, de forma a contribuir para a gestão dos estoques por exemplo, além da alocação de materiais adequadamente, aceitando sempre a capacitação, compreendendo a atribuição que lhe foi passada e sempre mantendo a comunicação entre os demais da equipe.

Tal pensamento condiz com a afirmação de Weber e Diehl (2014), que nenhuma empresa tem condição de possuir uma boa gestão se a sua equipe, ou seja, todos os funcionários não estiverem envolvidos com o mesmo propósito de fazer a entidade progredir, independente do quanto a gestão de riscos esteja bem estruturada.

5 Conclusões

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a percepção dos auditores e gestores em relação aos controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos nas

empresas. Após a análise dos questionamentos, a visão ampla dos auditores e gestores aponta a necessidade de as empresas possuírem um sistema de controles internos em prol dos benefícios que esse setor proporciona a entidade, atrelado ao trabalho dos auditores independentes, em que por meio do relatório de auditoria possibilitarão que os gestores tomem decisões precisas e atinjam resultados significativos.

O primeiro objetivo específico teve como premissa averiguar se as organizações possuem uma política de gestão de riscos. O último questionamento do roteiro de entrevista aplicado aos auditores independentes atende a este objetivo, dividindo a opinião dos respondentes. O Auditor 1 respondeu que o processo de implementação de controles internos como ferramenta de suporte para gerir riscos ainda não possui qualidade na cidade de Mossoró, estando as empresas passando por uma fase transitória. Em contrapartida, o Auditor 2 afirma que as entidades estão sempre investindo em pessoal e softwares, já possuindo qualidade suficiente para gerenciar casos de riscos.

O segundo objetivo específico consistiu em observar as práticas de gestão de riscos que são adotadas pelos gestores das empresas evidenciadas, foi atendido no questionamento 08 do roteiro de entrevistas das gestoras, em que as respondentes explanam suas estratégias para identificação e mitigação de riscos. A Gestora 1 afirma que o processo se dá por meio de análises de riscos elaboradas diante de todos os processos da fazenda e a Gestora 2 fala que em sua organização possuem programas para identificar e mensurar os riscos, e ferramentas que apresentam melhoria dos processos como a eliminação de defeitos e retrabalhos, redução dos erros da mão-de-obra, eliminação de desperdícios, padronização, implantação de programas, criação de indicadores, relatórios gerenciais, entre outros. No questionamento 04, a G2 ainda citou estratégias utilizadas para impedir ocorrências de riscos como o envolvimento dos colaboradores, monitoramento e reavaliação de controles.

O último objetivo específico procurou verificar quais os controles internos mais utilizados pela administração das entidades e se esses procedimentos facilitam ou não o trabalho dos auditores independentes. O Auditor 1 cita no questionamento 02 do primeiro roteiro de entrevista que os controles mais utilizados são as contas a pagar e a receber, o controle patrimonial e financeiro e os sistemas integrados a contabilidade. Em resposta à pergunta 06, A1 cita como um dos principais impedimentos em seus trabalhos a falta de uma contabilidade atualizada e de documentos necessários, o que se conclui que um sistema de controles internos facilitaria consideravelmente o trabalho desses profissionais no momento da realização do parecer de auditoria. Logo, um parecer apontando a real situação da empresa como é citado por A1 no quinto questionamento, gera a aplicação de todos os resultados apontados nos relatórios dos auditores pelos gestores no dia a dia dentro das empresas, como é afirmado por A2 no mesmo questionamento.

Dessa forma, percebe-se por parte das gestoras respondentes a relevância do trabalho dos auditores independentes e sua influência nos resultados diários das organizações. Além de em suas percepções, os controles internos possuírem mais vantagens que desvantagens e um sistema de gestão de riscos apontarem oportunidades para a melhoria de tarefas e tomada de decisão.

Como limitações da pesquisa foi possível perceber o déficit na cidade de Mossoró em encontrar empresas que possuam sistema de controles internos, gerando um impedimento no alcance de maiores resultados. Como foi salientado por um dos auditores, a cidade está passando por uma fase de implementação desses sistemas de gestão de riscos. Outro impedimento se deu pela resistência por parte dos gestores em cederem informações internas, da qual inúmeras empresas consultadas para contribuir com o estudo não deram retorno para se fazer possível a colheita de resultados. Portanto, sugere-se a ampliação do estudo para empresas de outras cidades do estado do Rio Grande do Norte, aumentando assim a amostra e

possibilitando maior compreensão a respeito de controles internos como ferramenta de suporte no gerenciamento de riscos.

Referências

- ARAÚJO, C. E. B.; CABRAL, A. C. A.; SANTOS, S. M.; PESSOA, M. N. M.; ROLDAN, V. P. S. Grau de adesão de empresas familiares às boas práticas de governança corporativa: proposição e teste de um instrumento-diagnóstico. **Revista Alcance**. Biguaçu/SC, v. 20, n. 1, p. 117-138, 2013.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 4. ed. São Paulo/SP: Edições 70, 2008.
- BORTOLON, P. M.; SARLO NETO, A.; SANTOS, T. B. Custos de auditoria e governança corporativa. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo/SP, v. 24, n. 61, p. 27-36, 2013.
- BRASIL. **Resolução CFC nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília/DF, 2009.
- BRASIL. **Resolução CFC nº 1.206/09, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 230 Documentação de Auditoria. Brasília/DF, 2009.
- BRASIL. **Resolução CFC nº 1.207/09, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Brasília/DF, 2009.
- CARIOCA, K. J. F.; DE LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R. Implementação da Lei Sarbanes-Oxley e seus impactos nos controles internos e nas práticas de governança corporativa: um estudo na Companhia Energética do Ceará – Coelce. **Revista Universo Contábil**. Blumenau/SC, v. 6, n. 4, p. 50-67, 2010.
- CARMONA, E.; PEREIRA, A. C.; SANTOS, M. R. A Lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade**. São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 63-74, 2010.
- CASTRO, R. L. C.; VASCONCELOS, J. P. B.; DANTAS, J. A. Impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**. Natal/RN, v. 9, n. 1, p. 1-20, 2017.
- CHEN, C. J. P.; SRINIDHI, B.; SU, X. Effect of auditing: evidence from variability of stock returns and trading volume. **China Journal of Accounting Research**. v. 7, n. 4, p. 223-245, 2014.
- CORAM, P.; FERGUSON, C.; MORONEY, R. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. **Accounting and Finance**. v. 48, n. 4, p. 543-559, 2008.
- CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M.; PEREIRA, E. Análise dos pareceres de auditoria das demonstrações contábeis de empresas de Santa Catarina registradas na Comissão de Valores Mobiliários. **Revista de Informação Contábil**. Recife/PE, v. 3, n. 4, p. 44-65, 2009.

DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Estudo sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p. 125-154, 2011.

LONGO, E. C. F. The knowledge management role in mitigating operational risk. **Synapsing**. p. 314-320, 2012.

MAGRO, C. B. D.; CUNHA, P. R. Red flags na detecção de fraudes em cooperativas de crédito: percepção dos auditores internos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo/SP, v. 19, n. 65, p. 469-491, 2017.

MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade: uma análise das empresas do Ibovespa. **Revista de Informação Contábil**. Recife/PE, v. 11, n. 4, p. 1-22, 2017.

MARUYAMA, U.; FREITAS, E. Estratégias corporativas para gerenciamento de riscos em controles internos: estudo de caso sobre o processamento eletrônico de cheques. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro/RJ, v. 21, n. 1, p. 2-11, 2016.

MORAES, W.; SEGURA, L. C.; IMONIANA, J. O. Implementação do gerenciamento de riscos operacionais na área de recebimento integrado: uma abordagem intervencionista em uma editora nacional. **Práticas em Contabilidade e Gestão**. São Paulo/SP, v. 6, n. 1, p. 1-31, 2018.

MOREIRA, F. S.; FIRMINO, J. E.; GOMES, A. M.; PAULO, E. O efeito da adoção às normas internacionais de contabilidade nos relatórios dos auditores independentes: um estudo nas companhias listadas na BM&FBovespa. **Revista de Informação Contábil**. Recife/PE, v. 9, n. 3, p. 35-52, 2015.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independente brasileiros. **Revista Universo Contábil**. Blumenau/SC, v. 4, n. 1, p. 25-45, 2008.

NAMAZIAN, A.; ESLAMI, N. Operational risk management (ORM). **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**. v. 5, n. 12, p. 3240-3245, 2011.

NEGRA, E. M. S.; VIANA, T. M. M.; NEGRA, C. A. S. **Auditoria interna**: percepção de sua importância para resguardar ativos das organizações do ramo financeiro. *In*: Congresso Integrado de Contabilidade, 1, 2013, Governador Valadares/MG.

OLIVEIRA, U. R.; ROCHA, H. M. Gerenciamento de riscos operacionais em montadoras de veículos. **Revista Pretexto**. Belo Horizonte/MG, v. 15, n. 4, p. 27-45, 2014.

PELEIAS, I. R.; EHRENTREICH, H. P.; SILVA, A. F.; FERNANDES, F. C. Pesquisa sobre a percepção dos gestores de uma rede de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de riscos. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. Senhor do Bonfim/BA, v. 7, n. 1, p. 06-28, 2017.

PONCHIROLLI, O. A teoria da complexidade e as organizações. **Revista Diálogo Educacional**. Curitiba/PR, v. 7, n. 22, p. 81-100, 2007.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo/RS: Feevale, 2013.

SALAS-ÁVILA, J. A.; REYES-MALDONADO, N. M. Modelo propuesto para la detección de fraudes por parte de los auditores internos basado en las normas internacionales de auditoría. **Cuadernos de Contabilidad**. Bogotá/Colombia, v. 16, n. 42, p. 579-623, 2015.

SANTOS, M. V.; VIER, A. J. A importância da auditoria interna na contribuição da gestão dos negócios. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**. Taquara/RS, n. 4, p. 139-164, 2014.

SILVA, A. S. V. C.; INÁCIO, H. C. Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. **Revista Universo Contábil**. Blumenau/SC, v. 9, n. 1, p. 135-146, 2013.

SILVA, T. B. J.; SANTOS, C. A.; CUNHA, P. R. Relação entre o desempenho econômico-financeiro e o relatório de auditoria dos clubes de futebol brasileiros. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. Senhor do Bonfim/BA, v. 7, n. 3, p. 177-200, 2017.

SOUZA, S. A.; CARVALHO JÚNIOR, C. V. O.; ALBUQUERQUE, K. S. L. S. Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**. Senhor do Bonfim/BA, v. 2, n. 2, p. 47-60, 2012.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **International professional practices framework**. 2010. Disponível em: <http://www.theiia.org/guidance/standards-andguidance/>. Acesso em 25 de ago. 2019.

UWE, F. **Introdução à metodologia de pesquisa: um guia para iniciantes**. Porto Alegre/RS: Penso, 2013.

VIDAL, D. C.; SILVA, A. H. C. A percepção dos auditores externos sobre a adequação dos sistemas de controle interno nas empresas de capital aberto. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro/RJ, v. 18, n. 67, p. 57-67, 2016.

WEBER, E. L.; DIEHL, C. A. Gestão de riscos operacionais: um estudo bibliográfico sobre ferramentas de auxílio. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro/RJ, v. 19, n. 3, p. 41-58, 2014.

WUERGES, A. F. E.; BORBA, J. A. Fraudes contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo/SP, v. 16, n. 52, p. 466-483, 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre/RS: Bookman, 2015.