

Riscos da Atividade de Auditoria na Percepção de Auditores de Controle Externo

LUÍZA ALVES BRAGA

UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

FERNANDO LUIZ EMERENCIANO VIANA

UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

ODERLENE VIEIRA DE OLIVEIRA

UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

Agradecimento à órgão de fomento:

À Universidade de Fortaleza (UNIFOR) pela bolsa de mestrado.

Riscos da Atividade de Auditoria na Percepção de Auditores de Controle Externo

1 Introdução

No panorama da economia mundial do século passado, ocorreram diversas mudanças devido ao avanço da globalização, ao aumento da competitividade entre as empresas e da complexidade cada vez maior no âmbito das organizações. Diante desse cenário, os gestores das organizações particulares e públicas passaram a observar novas exigências e demandas emergentes, dentre elas a gestão de riscos das empresas (BRASIL; OLIVEIRA, 2017; GUILHERME, 2015; MACIEL, 2015; TANG; MUSA, 2011). Assim, o gerenciamento de riscos tem assumido cada vez maior importância nas organizações.

O gerenciamento de riscos é uma atribuição inerente ao planejamento e realização do trabalho da auditoria (BRAGA; RODRIGUES; MOURA, 2019; BRASIL; OLIVEIRA, 2017; ALMEIDA, 2017), que é de extrema relevância para antecipação dos riscos que podem ser incorridos pelas organizações. A auditoria detém recursos e técnicas para identificação, mensuração e resposta aos riscos. Assim, visando reduzir o nível de risco atrelado a possíveis ameaças, a abordagem da auditoria deve ser realizada de forma dinâmica e com avaliação integrada (MUSALLAM, 2018).

No Brasil, auditorias para verificar se os órgãos da administração pública estão cumprindo os respectivos objetivos e atendendo às legislações pertinentes em relação a gestão de riscos (SANTOS, 2018), ficam sob a responsabilidade do Tribunal de Contas da União (TCU), dos Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e dos cinco Tribunais de Contas dos Municípios (TCM) existentes - Bahia, Goiás, Rio de Janeiro, São Paulo e Pará (SOUZA, 2016). A auditoria em cada respectivo contexto visa garantir a transparência das contas das entidades e aconselhar os gestores sobre o nível de riscos que a organização enfrenta (MUSALLAM, 2018).

Neste sentido, o risco ao qual incorre a auditoria é “o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção” (NBC TA 200-R1, 2016, p. 4). Os auditores externos atuam na identificação dos riscos, no caso, relacionados às demonstrações contábeis das organizações, visando identificar distorções relevantes devido a fraudes ou erros e, a partir daí, emitir um parecer que ofereça segurança razoável aos usuários no sentido de atestar se os resultados estão livres de distorções relevantes, bem como garantir a credibilidade das organizações diante de seus *stakeholders* (MUSALLAM, 2018; RIBEIRO et al., 2018).

O parecer de auditoria em específico na esfera pública, versa sobre as informações patrimoniais e financeiras da entidade, bem como as origens e destinos das operações financeiras, as mutações ocorridas no patrimônio e as aplicações de recursos pela entidade (HENIG, 2019), observando sempre as premissas do General Accounting Office (GAO), do National Audit Office (NAO), do Office of the Auditor General (OAG), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), do Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (OLACEFS), do International Federation of Automatic Control (IFAC), do Tribunal de Contas da União (TCU), e dos demais Tribunais de Contas Estaduais (KRONBAUER et al., 2011).

Dessa forma, o objetivo geral deste estudo foi analisar a percepção dos auditores de controle externo sobre os principais riscos específicos no desempenho de suas funções. Para isso, foram delineados os seguintes objetivos específicos: (1) identificar as principais dificuldades encontradas em auditorias de controle externo; (2) qualificar os principais riscos relativos à prática laboral dos auditores de controle externo; e (3) mapear as sugestões dos

auditores para melhorar a qualidade do trabalho de auditoria de controle externo no que diz respeito à minimização de tais riscos.

Ressalte-se que o gerenciamento de riscos de auditoria externa é um tema de grande relevância para a sociedade, merecendo expressiva atenção não só da área da gestão de riscos, como também de pesquisadores e estudiosos do tema. Academicamente, o risco em auditoria constitui-se um dos temas relevantes estudados na área da auditoria (PORTE; SAUR-AMARAL; PINHO, 2018), uma vez que se trata de assunto bastante amplo e que demanda um maior aprofundamento.

Dessa forma, espera-se com esta pesquisa dar contribuições teóricas e gerenciais a partir da identificação das demonstrações mais propensas a erros e fraudes (NBC T 11 – 03, 1993) e das situações nas quais os auditores estão sujeitos a incorrerem em maiores riscos de emitir opiniões inadequadas (KRONBAUER *et al.*, 2011), considerando-se que existem diversas limitações inerentes ao trabalho de auditoria, de forma que o auditor pode, por vezes, deixar de detectar alguma distorção relevante (NBC T 11 – 03, 1993). Além disso, pretende-se contribuir com sugestões de melhoria na qualidade do trabalho da auditoria de controle externo em relação aos riscos inerentes à profissão.

2.2 Gerenciamento de risco, auditoria de controle externo e risco de auditoria no setor público

No setor público, a gestão de risco tem como preocupação central cuidar do bem público, tendo em vista o interesse público (AVILA, 2016). Fraporti e Barreto (2018) afirmam que o gerenciamento de risco se preocupa com a qualidade do serviço público, bem como em oferecer políticas públicas tendo em vista atender ao bem-estar de toda a população. Além disso, aumenta os benefícios oferecidos para a sociedade. Assim, uma boa gestão de riscos no setor público resulta em uma maior confiança dos cidadãos na capacidade do Estado de entregar os serviços públicos, assim como na utilização adequada e eficiente dos recursos públicos (MONTEZANO, 2019).

O gerenciamento de riscos atua como ferramenta para superar o desafio da imprevisibilidade, dessa forma a administração pública busca ser proativa em relação aos imprevistos, buscando mitigar os riscos a organização (FRAPORTI; BARRETO, 2018; AVILA, 2016). Além de mitigar os riscos, o gerenciamento de risco pode melhorar a eficiência da organização e aprimorar seu desempenho (COSO, 2017, p. 1).

De acordo com Silva e Mário (2015), todos os países possuem pelo menos uma entidade fiscalizadora superior que é responsável pela promoção de uma gestão de risco mais eficiente na administração pública e pela auditoria das contas governamentais. No Brasil, essa entidade fiscalizadora, no âmbito nacional, é o Tribunal de Contas da União (TCU). Já os estados e distrito federal, âmbito subnacional, são compostos por 33 Tribunais de Contas dos Estados (TCEs), incluindo o Tribunal do Distrito Federal (TCDF). Os municípios possuem apenas 5 Tribunais de contas do Município (TCM). Destaca-se que a mesma organização, composição e fiscalização do Tribunal de Contas da União deve ser aplicada aos demais tribunais de contas do país (SOUZA, 2016).

O Tribunal de Contas realiza inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e nas demais entidades públicas GOMES; VASCONCELOS; CORREA, 2019; DI PIETRO, 2013). As auditorias são realizadas por meio de levantamentos de informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas quais se busca verificar aspectos quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (SILVA, 2014). A auditoria governamental é realizada principalmente pelos tribunais de contas (GOMES;

VASCONCELOS; CORREA, 2019). O tribunal de contas, por meio de seus auditores, avalia os atos e programas do governo, assegurando o correto gerenciamento do patrimônio público (BOTELHO, 2012). Dessa forma, os auditores atuam como agentes que auxiliam a reduzir o problema da assimetria de informação, aumentando o grau de confiança sobre se as informações divulgadas refletem a real situação patrimonial das entidades (ALVES JUNIOR; GALDI, 2020; RIBEIRO *et al.*, 2018; CASTRO; VASCONCELOS; DANTAS, 2017). As auditorias são, portanto, formas de fiscalização (contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial) para dar efetividade ao controle da administração pública no que diz respeito a administração correta dos recursos públicos (BRASIL, 2011).

Na administração pública, as ações do controle podem ser realizadas pelo cumprimento dos normativos legais ou como um instrumento para melhorar os níveis de controle de seus órgãos ou entidades. Além disso, quando o controle não é implementado em todas as áreas e atividades, as entidades se tornam mais vulneráveis a ocorrência de erros e fraudes (ARAÚJO *et al.*, 2016). As ações de controle na administração pública podem ser realizadas pelo cumprimento dos normativos legais ou como ferramenta adotada para melhorar os níveis de controle de seus órgãos ou entidades. De outra maneira, quando a administração não implementa um controle que abranja todas as áreas da gestão e todas as suas atividades, as entidades tornam-se vulneráveis a ocorrência de fraudes (ARAÚJO *et al.*, 2016).

O auditor externo atua neste contexto, na fase de planejamento de auditoria, para avaliar se o controle interno da organização é efetivo. Frequentemente, a empresa possui um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos, porém não ocorre o mesmo na prática. Se o sistema de controle não for compatível com o manual, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema de forma a ajustá-las à situação real (ALMEIDA, 2017). Além disso, deve-se destacar que quanto melhor for o controle interno da auditada menos procedimentos o auditor externo irá ter que realizar e com isso, ocorrerá um barateamento do custo da auditoria (FRANCO; MARRA, 2001).

Na auditoria de controle externo o auditor da entidade de auditoria é independente da entidade auditada, ou seja, o órgão controlador não faz parte do órgão controlado ou o controle da administração direta sobre a indireta (BRASIL, 2011). É realizada por um auditor externo, que é um profissional independente, sem nenhum vínculo ou interesse com a auditada, evitando qualquer viés que possa surgir dessa relação (CREPALDI; CREPALDI, 2018). Uma das principais tarefas do auditor externo é verificar se as informações das demonstrações contábeis são claras e verdadeiras. Ele faz essa conferência considerando os meios legais e conhecimentos sobre as entidades auditadas de acordo com fatores que podem ocasionar distorções consideráveis na documentação da entidade (RIBEIRO *et al.*, 2018).

O auditor, ao analisar as demonstrações, evidencia as falhas das mesmas, além de fazer a avaliação dos controles internos das entidades (MOTA; MARTINS, 2018). Essas falhas são decorrentes de fraudes ou erros dos colaboradores da organização que podem distorcer, intencionalmente ou não, as informações apresentadas nas demonstrações da entidade (RIBEIRO *et al.*, 2018). O auditor externo público também analisa outros aspectos como administração de pessoal e sistemas de controle interno (KRONBAUER *et al.*, 2011), este não busca apenas descobrir fraudes ou irregularidades nas demonstrações da entidade, mas também procura fornecer aos administradores subsídios para a obtenção de informações úteis para a tomada de decisão (NUNES, 2006).

O auditor confirma a existência do item; mensura-o; avalia-o; verifica se foi corretamente registrado ou escriturado; propõe os ajustes e as correções que julgar necessárias, de modo a fornecer aos seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada

acerca das normas e princípios sobre sua adequação. (NUNES, 2006). De acordo com Ribeiro *et al.* (2018), após a apresentação da opinião do auditor, os usuários tomam suas escolhas de forma mais assertiva, auxiliando no alcance dos objetivos da organização. A opinião do auditor é apresentada por meio do parecer de auditoria divulgado em conjunto com as demonstrações contábeis da entidade, dessa forma os usuários das informações contábeis poderão alterar suas interpretações sobre os números das entidades (ALVES JUNIOR; GALDI, 2020).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019), o auditor busca obter o maior grau de segurança possível, de modo que as informações representem da forma mais fidedigna possível a situação da auditada. Porém, essa segurança é apenas razoável e não absoluta, devido a diversas limitações de auditoria (tempo, recursos, equipe de trabalho entre outros), (RECHTMAN; GABRIELE III, 2016). Devido a essas diversas limitações, o auditor normalmente trabalha por amostragem. Para se obter segurança absoluta seria necessário que houvesse a revisão integral de todos os registros da auditada, além de fiscalizar todos os atos dos funcionários e dos administradores, o que é impossível na prática (CREPALDI; CREPALDI, 2019). Para determinar o tamanho da amostra, o auditor externo deve avaliar o Controle Interno (CI) que é o órgão interno responsável pela fiscalização no nível interno de cada Poder (TCU, 2011). Por meio dessa avaliação do controle interno da organização auditada é possível determinar a natureza, época e extensão do trabalho do auditor. Quanto melhor for o CI menos procedimentos serão necessários (ALMEIDA, 2012).

O controle interno ao estabelecer um parâmetro de controle e verificar se ele está sendo seguido, ajuda a administração da entidade a verificar se os objetivos organizacionais estão sendo alcançados, mensurando o grau de eficiência e eficácia dos atos administrativos. Neste sentido, é possível melhorar a eficiência da entidade propondo melhorias para a mesma (FERNANDES; BORGES; LEITE JUNIOR, 2017).

De acordo com Almeida (2017), o auditor deve planejar o seu trabalho de modo que a avaliação do controle interno e a revisão analítica sejam realizadas em primeiro lugar, para que o mesmo possa determinar a natureza, época e extensão dos testes a serem realizados ou procedimentos de auditoria para as diversas contas financeiras da empresa. Complementando Crepaldi e Crepaldi (2019), afirmam que no planejamento também devem ser definidas todas as áreas que serão examinadas.

A avaliação do controle interno serve para definir a eficiência de que a própria empresa consiga detectar fraudes e erros. Se o controle interno é pouco eficiente, o auditor externo irá necessitar realizar um maior volume de testes, enquanto se a organização possuir um bom controle interno, será necessária uma menor quantidade de testes. A revisão analítica indica ao auditor quais são as áreas com possíveis problema (as que irão necessitar um maior número de procedimentos avaliatórios) e aquelas mais seguras (nas quais podem ser reduzidos os testes detalhados) (ALMEIDA, 2017).

Os riscos de auditoria são identificados na fase de planejamento de auditoria (ALMEIDA, 2017; CREPALDI; CREPALDI, 2019). Nessa primeira etapa ocorre a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Porém, esse planejamento não é estático, ele pode ser revisado e atualizado de acordo com os novos fatos que forem se apresentando ao longo das etapas subsequentes (CREPALDI; CREPALDI, 2019).

Crepaldi e Crepaldi (2019) ressaltam a importância de que a avaliação dos riscos seja efetuada na fase de planejamento para que trabalhos sejam programados adequadamente. Além disso, os procedimentos a serem utilizados dependem do julgamento do auditor,

incluindo os relativos à avaliação de riscos de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

De acordo com Tribunal de Contas da União (TCU, 2009) aqueles riscos devem, então, ser avaliados por meio da avaliação de probabilidade e impacto da ocorrência por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambos. Os riscos devem ser avaliados quanto à sua condição de serem inerentes (risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles adotados) ou residuais (risco que remanesce após a mitigação por controles), e seus impactos devem ser analisados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais esses riscos estão relacionados. Corroborando, Ribeiro (2007) afirma que o processo de avaliação de riscos compreende a identificação das atividades que devem ser auditadas, as vulnerabilidades de cada uma e a sua importância relativa.

A auditoria é um trabalho complexo e por causa disso é inevitável a ocorrência de um certo grau de risco de que erros ou irregularidades (fraudes) não sejam encontradas nas informações da auditada durante o processo de auditoria (FRANCO; MARRA, 2001). Portanto, compreende-se que o risco de auditoria é “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis são materialmente incorretas. O risco de auditoria está em função do risco de distorção e de detecção” (IFAC, 2018, p.14), exposto no Quadro 1.

Quadro 1 – Tipos de riscos

Tipo de risco	Definição
Riscos de distorção relevante	É o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes: (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados; e (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (CFC, 2009, p.6).
Risco de detecção	O risco de detecção é “o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável não detectem distorções existentes e que possam ser materiais, individualmente ou quando agregados a outras distorções” (IFAC, 2018, p.13). Pode-se então compreender que o risco de detecção é: o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro que de fato existe em um saldo de conta ou em uma classe de transações, que poderá ser material quando combinado com os erros em outros saldos ou classes (SANTI, 1988, p. 76).

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

Depreende-se, portanto, que há o risco de o auditor não encontrar algum erro ou fraude durante a auditoria devido às limitações do trabalho (tempo, recursos financeiros, equipe de trabalho e tecnologia).

3 Metodologia

O presente trabalho classifica-se como um estudo de campo de natureza descritiva (GIL, 2017). Os sujeitos da pesquisa consistem em auditores independentes do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Do total de 104 auditores ativos no momento da realização da pesquisa, participaram 31 auditores, que demonstraram interesse em serem entrevistados. Com relação ao tempo em que exercem a atividade como auditor, 20 disseram exercer esta atividade entre 1-10 anos; quatro exercem a atividade entre 11-20 anos; seis dos respondentes

exercem essa atividade de auditor entre 21-30 anos e um já exerce a atividade como auditor há mais de 30 anos. Portanto, um grupo com bastante tempo na atividade de auditoria.

Para coletar os dados foi elaborado um roteiro de entrevista com perguntas abertas, o qual foi pré-testado com três auditores, para verificar se existia alguma questão dúbia, ou que os participantes pudessem não entender, ou seja, uma forma de verificar a eficácia do roteiro de entrevista para posterior aplicação definitiva. O roteiro de entrevista foi composto de 13 questões, sendo três questões de perfil e dez focadas em atender aos objetivos propostos. Esse roteiro foi transposto para a plataforma do *Google Forms* visando facilitar o processo de coleta de dados. Assim, os auditores foram contactados via Ouvidoria do TCE, e solicitados para responder as perguntas no formulário *online*, que tiveram acesso por meio de um *link*. O período de coleta de dados se deu de outubro a novembro de 2020.

Vale destacar que o instrumento de coleta de dados encontra-se de acordo com as normativas regulamentadoras das pesquisas envolvendo seres humanos. No caso em questão, a Resolução nº 510 de 7 de abril de 2016 e Resolução 466 de 12 de dezembro de 2012, do Conselho Nacional de Saúde (Brasil). Os sujeitos foram devidamente esclarecidos do propósito do estudo quando assinaram o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido antes do início da pesquisa.

O conteúdo do material foi analisado e categorizado de maneira descritiva, por temas, seguindo os preceitos de Bardin (2011), com objetivo de esclarecer e aprofundar a compreensão da realidade a ser descoberta, conforme pode ser visto no Quadro 1.

Quadro 1 – Categorias e subcategorias de análise

Categoria	Subcategoria
Características inerente ao trabalho	Tipos de auditorias realizadas
	Planejamento da auditoria
	Avaliação da eficácia da auditoria
Dificuldades	Dificuldades estruturais
	Dificuldades de pessoal
	Dificuldades estratégicas
Riscos	Riscos de Processo de Trabalho
	Riscos Pessoais
	Risco de auditoria
	Outros Riscos
Sugestões de melhorias	Ações Punitivas
	Ações Preventivas
	Ações Educativas

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

Deve-se ressaltar que Bardin (2011) assinala a importância dos cuidados do pesquisador com relação ao rigor científico na utilização da Análise de Conteúdo, para que se proceda a uma análise acurada e sistematizada. A análise do conteúdo incluiu como fonte de dados o roteiro de entrevista aplicado aos auditores do TCE Ceará.

4 Resultados e discussão

4.1 Características inerentes ao trabalho

Inicialmente os auditores foram indagados sobre os tipos de auditoria que realizam normalmente - se de regularidade ou operacional. A auditoria do tipo regularidade objetiva examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, enquanto que a auditoria operacional objetiva examinar a economicidade, eficiência, eficácia

e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (BRASIL, 2011).

Nesse sentido, foi reportada uma maior frequência de realização somente da auditoria de Regularidade, com mais de 74%. A auditoria de Regularidade em conjunto com a Operacional vem sendo realizada normalmente por apenas 22,5% dos entrevistados. Vale destacar que a auditoria do tipo exclusivamente Operacional foi apontada somente por um dos respondentes (3,2%).

Indagados sobre se possuem algum planejamento nas auditorias que realizam, se existe uma norma que embasa tal planejamento e quais são seguidos para a redução de riscos nas auditorias, os auditores apontaram que, na maioria das vezes seguem com um planejamento para suas auditorias, com 80,6%.

Mattos (2010) orienta ser indispensável o planejamento para o desenvolvimento de uma dada ação. É por meio do planejamento que se pode auferir a efetividade ou não da ação e da sua eficácia. Como auditor, é importante que se tenha um planejamento de auditoria, pois conforme Crepaldi e Crepaldi (2019), os riscos de auditoria são identificados na fase de planejamento e é nessa etapa que será definida a estratégia global para o trabalho ser realizado de forma a se tornar mais eficaz. Dessa forma, compreende-se que o planejamento é o carro-chefe, é quem vai orientar toda a ação. É preciso planejar para poder executar.

Observou-se ainda que, em alguns casos (13%) não se utiliza um planejamento quando se vai realizar uma auditoria, o que pode trazer consequências não tão boas para o Estado. Desta forma, fica aqui o registro da importância de investigar o motivo de alguns auditores não estarem utilizando o planejamento em suas atividades profissionais. Uma possível explicação talvez seja o tempo de atuação de alguns desses auditores participantes da pesquisa, já que 22,5% possuem mais de 21 anos na função, o que pode, com base em um certo grau de confiança naquilo que já são habituados a fazerem, está levando a esse comportamento.

Outra possibilidade é a limitação de quantidade de horas disponibilizadas para o Planejamento das Auditorias relatada pelos auditores. Sem o planejamento formal torna-se mais difícil o acompanhamento dos prazos de execução. Assim, perde-se um importante mecanismo de medida e de melhoria quanto ao desempenho do processo de auditoria.

Quanto as normas que embasam os planejamentos, e os que deve ser seguido para reduzir os riscos nas auditorias, as respostas foram as seguintes: relataram usarem o Manual de Auditoria do TCE/CE, as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Outras ferramentas apontadas foram: Normas internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI); Normas Internacionais de Auditoria (ISA), Normas de Auditoria (ISSAI 3000, NA 3.1.1), Normas de Auditoria Governamental (NAG). Estes são instrumentos que visam colaborar no processo de execução da auditoria, além de ajudar a resgatar o objeto da contabilidade, enquanto ciência, que é o patrimônio. Dessa forma, a auditoria poderá atender a demanda relacionada às informações de conformidade requeridas pelo Estado, possibilitando uma análise das demonstrações contábeis mais factível e adequada aos padrões internacionais.

Em relação aos aspectos seguidos para reduzir o risco de auditoria, os auditores apontaram vários aspectos, tais como: conhecer o objeto e o auditado; conhecer os mecanismos de controle; conhecer as pesquisas em documentação enviada anteriormente ao TCE, em respostas à apuração de denúncias formuladas ao TCE; avaliar os certificados anteriores e legislação do jurisdicionados, dentre outros, conforme exposto nos trechos das entrevistas a seguir.

O risco é minimizando conhecendo-se o objeto e o auditado, e os mecanismos de controle, de modo a reduzir-se o impacto dos riscos por meio de procedimentos de auditoria. (Entrevistado 16).

Os aspectos para reduzir riscos, são dentre outros, as pesquisas em documentação enviada anteriormente ao TCE, em resposta a apuração de denúncias formuladas ao TCE, por cidadão ou a autoridade devidamente constituída. (Entrevistado 12).

Para reduzir o risco de auditoria tentamos avaliar os certificados anteriores, legislação dos jurisdicionados para identificar as atividades de maior risco. Temos que avançar mais no aspecto de avaliação de risco para as auditorias. (Entrevistado 15).

O risco de auditoria é calculado antes da auditoria. (Entrevistado 1).

Em suma, foram citadas pelos auditores duas formas principais de redução de risco. A primeira foi a utilização de matrizes de riscos que classificam hierarquicamente as atividades, os programas, as demonstrações a serem trabalhadas, assim como as classifica quanto a materialidade, a relevância e a criticidade, a fim de apurar o risco inerente e priorizar quais as principais atividades a serem realizadas. A segunda foi a avaliação do risco de auditoria, subdividido em risco inerente, de controle e de detecção, antes de começar a auditoria de forma a reduzir esse risco para um nível aceitavelmente baixo.

Em relação a como os auditores avaliam a eficácia de seu trabalho de auditoria (Tabela 1), observa-se que 28 (90,3%) auditores consideraram moderadamente eficaz o trabalho das auditorias e 3 (9,7%) apontaram ser pouco eficaz. Uma auditoria, para ter razão de existir, precisa funcionar de forma efetiva. A efetividade na esfera pública, observa em que medida os resultados da ação de uma auditoria trazem benefício à sociedade por meio da prevenção de erros e fraudes na utilização dos recursos públicos.

4.2 Dificuldades e desafios percebidos

Outro aspecto observado neste estudo foram as dificuldades que os auditores percebem na fase de execução das atividades de auditoria. As dificuldades foram organizadas em três categorias, intuídas a partir das respostas dos sujeitos da pesquisa e, posteriormente, submetidas a três *experts*, visando uma validação da alocação das dificuldades em cada categoria. As categorias estão descritas na Tabela 1.

Tabela 1: Principais dificuldades apontadas pelos auditores.

Dificuldades Percebidas	Frequência
Dificuldades Estruturais – Diz respeito às demandas relacionadas à infraestrutura do lugar onde acontecerá a auditoria, se é distante, se há banco de dados confiável, ferramentas disponíveis com as quais o auditor pode contar no seu trabalho, dentre outras.	10
Dificuldades de Pessoal - Diz respeito às dificuldades observadas que envolvem as pessoas que irão contribuir com o processo de auditoria. Como por exemplo: receptividade do Auditado; definir a formação da Equipe com que se vai desenvolver as tarefas; Equipe pequena; Não é Multidisciplinar; Falta de treinamento com maior regularidade...	7
Dificuldades Estratégicas - São as ações estratégicas necessárias para concluir as auditorias. Como por exemplo: a falta de dados mais precisos dos objetos a serem auditados interferem na escolha de quais serão auditados; a ausência de controles eficazes nas unidades jurisdicionadas também contribui para o aumento dos riscos; Ausência de um padrão de metodologia de trabalho; não ter um modelo unificado a ser seguido...	23
Total	40

Observa-se que as maiores dificuldades são essencialmente de estratégia de trabalho. Neste sentido, parece haver uma necessidade de maior investimento em minimizar as questões levantadas neste estudo, de forma a que haja maior efetivação dos mecanismos de controle das auditorias.

De acordo com Adnyana e Mimba (2019), quando o trabalho do auditor não segue um planejamento adequado, torna-se mais difícil realizar o trabalho de modo a cumprir os objetivos pretendidos. Um grande obstáculo que os auditores sofrem é a disponibilidade de tempo para planejamento e execução de tarefas, bem como do aumento da quantidade e complexidade de tarefas, o que pode comprometer a realização da auditoria. Segundo Margheim, Kelley e Pattison (2005), existem duas principais pressões de tempo: a pressão de orçamento de tempo e a pressão de prazo final. A primeira ocorre quando a quantidade de tempo orçada é menor que o tempo total disponível e a segunda acontece quando os auditores são pressionados a concluir as tarefas antes do prazo final estabelecido para a conclusão da tarefa. McNamara e Liyanarachchi (2008), corroboram afirmando que as pressões sobre o ambiente de controle dos auditores vêm aumentando com o tempo, o que pode acarretar sérias consequências para o ambiente de controle, o que pode comprometer a formação da opinião do auditor sobre o objeto auditado e a confiança por parte dos usuários nos resultados encontrados.

Ressalta-se que os auditores devem alocar o tempo disponível de forma apropriada de acordo com as atividades a serem realizadas, assim como a equipe de auditoria precisa ser treinada de maneira constante e precisa, de forma a estar capacitada para realização de tais tarefas. Além disso, para que se consiga uma auditoria fiel aos registros demonstrados, é necessário acesso rápido aos bancos de informações, livros e registros juntamente com as “provas” físicas (quando solicitadas), qualidade das informações demonstradas e ferramentas atualizadas de acesso a todas as informações necessárias.

4.3 Riscos no desempenho das funções

Os principais riscos apontados pelos auditores no desempenho de suas funções foram estruturados em quatro categorias e estão dispostos na Tabela 2.

Tabela 2: Principais Riscos apontados pelos auditores

Riscos apontados	Frequência
<p>Riscos de Processo de Trabalho - Riscos relacionados a maneira de fazer alguma coisa; e aos procedimentos na realização da auditoria.</p> <p>Pouca padronização entre as diferentes áreas do órgão; Definição de um escopo de fiscalização impreciso, gerando uma falta de acurácia na definição da amostra a ser auditada; Falta de condições para composição das equipes e elaboração do planejamento e uso das ferramentas de auditoria; Falta de tempo; O leque de itens a serem verificados é um dificultador grande nos processos de auditoria; prazos de análises (3); há necessidade de melhor sistemas para aprimorar o desempenho da função de auditor; Risco da demora, fragilidade normativa, diversidade das matérias analisadas.</p>	10
<p>Riscos Pessoais - Neste caso, esta categoria contém os riscos percebidos como das pessoas que fazem as auditorias.</p> <p>"Vícios de trabalho"; A não inspeção contínua; Descontinuidade dos trabalhos nas auditorias; descontinuidade nos projetos de evolução das metodologias de auditoria; Não cumprir a totalidade das metas a serem alcançadas no desempenho do trabalho; Não planejar adequadamente os objetivos da auditoria; não ter tempo para preparar a comissão de inspeção com uma certa antecedência, pra um bom entrosamento da equipe; alguns trabalhos que exigem alguns conhecimentos mais apurados; Responsabilização indevida; Risco de intimidação, tentativa de suborno.</p>	10
<p>Risco de auditoria - Essa categoria está relacionada ao risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis são materialmente incorretas.</p> <p>Resultados obtidos no trabalho não sejam eficientes e capazes de detectar as falhas cometidas pela administração na gerência dos recursos públicos; Risco de não detectar uma irregularidade considerada grave; Risco de auditar uma parcela muito pequena em relação à quantidade de objeto a ser fiscalizado; Avaliação inadequada do objeto seja ele de alta complexidade ou não; Deixar passar questões relevantes diante de um escopo muito</p>	8

abrangente; Dizer que está errado quando estiver correto ou vice-versa; Embasar a análise em provas fabricadas; documentação incompleta que gera uma conclusão equivocada.

Outros Riscos - Neste caso, esta categoria contém os riscos percebidos como nem pessoais, nem de processo de trabalho e nem de auditoria.

Imprecisão dos elementos da pré análise; Obtenção de informações confiáveis; Qualidade das informações junto ao órgão jurisdicionado; o enriquecimento ilícito, fraudes e a corrupção.

4

A auditoria possui em maior ou menor grau algum risco. O termo risco é normalmente utilizado na administração pública, para caracterizar o resultado objetivo de um conjunto de condições entre a possibilidade de ocorrência de um evento qualquer (aleatório) que independa da vontade pessoal, e o resultado, caso este venha a ocorrer. Para a auditoria, esse conceito precisa ser ainda mais específico, quando é necessária uma classificação do mesmo, enquanto uma real probabilidade de ocorrência de quaisquer eventos que possa gerar prejuízo econômico. Dessa forma, a gestão de risco passou a simbolizar um dos principais focos quanto ao gerenciamento nas instituições públicas. Assim, estruturar, modernizar e implementar, bem como manter sistemas novos e eficazes de controles tornou-se uma estratégia fundamental para o sucesso administrativo.

Embora a gestão de riscos atravesse todas as áreas de uma instituição, sua mais tradicional e conhecida abordagem relaciona-se à gestão de riscos que acontece por intermediação de instrumentos financeiros, que são de grande relevância. Barros (2007) nos orienta que, quase sempre e, independentemente da classificação do risco, todo o procedimento associado a gestão de riscos é objeto de auditoria.

Outro questionamento foi sobre como se dá o acesso aos registros necessários para o desempenho das funções do auditor. Eles são de extrema relevância, para a compreensão da auditada e para realização do trabalho de auditor. As respostas foram dispostas na Tabela 3.

Tabela 3: Como acontece o acesso aos registros

Como acontece o acesso aos registros	Frequência
Consultas via internet a Bancos de Dados, Sistemas e Sites informados ou não pelo jurisdicionado.	18
Pessoalmente através de solicitação direta, ao jurisdicionado.	10
Inspeções “ <i>in loco</i> ”.	5
Portal da Transparência.	4
Através de <i>e-mails</i> .	4
Total	44

Conforme a Tabela 3, o acesso aos registros necessários ao trabalho de auditoria é obtido de várias formas e observe-se que grande parte das informações são obtidas por meio da rede mundial de computadores. O acesso às informações pertinentes ao processo de auditoria é de grande valor para os auditores. Atualmente com os meios da tecnologia da informação, pode-se definir uma série de mecanismos que ajudam a melhorar a produtividade da auditoria. São critérios e padronizações que podem ser de verificação automática, via sistemas informatizados, devidamente configurados, que funcionem como um alerta aos auditores, no momento em que um evento determinado ocorrer. Tais mecanismos muito podem contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria, facilitando o trabalho. Nesse sentido, Aquino, Silva e Vasarhelyi (2008) orientam que esse tipo de procedimento em auditorias, não somente permitem a otimização do tempo dos auditores, como também pode ser ajustado para situações de controles ou riscos. Neste caso, seria necessário identificar eventos críticos, que possam ser automaticamente monitorados e em seguida comunicados, via alertas, aos auditores.

A execução do trabalho do auditor em conseguir as informações necessárias, se constitui em uma parcela bastante complexa e abrangente do processo de auditoria. Este requer do auditor uma diversidade de conhecimentos técnicos e administrativos, bem como uma visão panorâmica da situação, que o auxiliarão sistematicamente na consecução dos melhores resultados (FRANCO; REIS, 2004). Neste sentido, as auditorias necessitam de uma maior ênfase na obtenção das informações, de forma que estas sejam úteis e oportunas ao trabalho e, conseqüentemente, possam confirmar os objetivos propostos no planejamento da auditoria.

Assim, as entidades devem organizar suas demonstrações contábeis, bem como processos ou áreas auditáveis, conscientes de que cabe aos auditores emitir pareceres de acordo com a realidade observada, confirmando se as demonstrações ou áreas da entidade está de acordo com as normas vigentes, assim como apresentar sugestões para o melhoramento da mesma. Ao auditor exige-se que possua atributos e qualidades que permitam que a sua atuação traga confiança e credibilidade. O acesso a informações das instituições, podem causar alguma eventual preocupação, por isso a confiança no auditor e em como terá acesso às informações é algo fundamental.

Adicionalmente os auditores foram indagados sobre se eles analisavam as demonstrações contábeis das entidades auditadas, e 21 deles responderam que sim e 10 que não, pois trabalhavam em outros setores.

Indagou-se ainda sobre quais as demonstrações contábeis que eram mais auditadas. Os auditores apontaram os Balanços Financeiro e Patrimonial, com 64% dos respondentes, seguidos pelo demonstrativo de Fluxo de Caixa, com 12%, balanço Orçamentário, com 8% e outras, também com (8%).

Em relação ao motivo para escolha de tais demonstrações, algumas respostas foram:

Sim, todas elas são passíveis de erro. (Entrevistado 23).

O balanço patrimonial pela falta de registros de diversos fatos contábeis e a apresentações de forma sintético. (Entrevistado 26).

O Balanço Patrimonial entendo que possui mais erros, pois existem muitas das vezes um Passivo que não corresponde a realidade. (Entrevistado 27).

O Balanço Patrimonial em razão de inconsistências nos registros contábeis relacionados. (Entrevistado 27).

Quando na realização de auditoria financeiras, todos os demonstrativos. A demonstração de fluxos de caixa. (Entrevistado 31).

Ao se verificar indícios de alguma eventual fraude ou erro, caberá ao auditor fazer uma verificação mais acurada e providenciar as diligências da situação, realizando-se todas as manobras cabíveis, com a finalidade de se obter as evidências precisas sobre o assunto. Os erros intencionais ou fraudes podem ser cometidos para diversos objetivos, desde a subtração de alguma mercadoria, produto, matéria-prima ou dinheiro, como para iludir, falsear pagamento de impostos, até mesmo encobrir falta de terceiros, ou simular ocorrências diversas (FREITAS; SENA, 2019). Diante de tal situação, o auditor precisa estar atento às demonstrações contábeis citados no Gráfico 1, que são os mais passíveis de erros ou fraudes, segundo esta categoria profissional. Daí merecerem maior atenção por parte dos auditores.

4.4 Sugestões para melhoria da qualidade do trabalho

Por fim, os auditores foram solicitados a apontarem sugestões para melhoria da qualidade do seu trabalho, com a finalidade de reduzir os riscos inerentes ao mesmo. As respostas estão dispostas na Tabela 4.

Tabela 4 - Sugestões de melhorias

Sugestões de Melhorias	Frequência
Ações Punitivas - aplicação de punições pelo TCE.	6
Ações Preventivas – situações de erros, seja por negligência, desinformação do	19

jurisdicionado, falta de equipe sintonizada e capacitada ou pela falta de um sistema de controle atualizado e eficaz.	
Ações Educativas - ações com a finalidade de educar o jurisdicionado, capacitando-o para as ações assertivas, evitando que sejam cometidos erros, que fatalmente seriam observados na auditoria. Como por exemplo: recomendações; estabelecimento de prazos para cumprimento das diretrizes; atuação em conjunto com o jurisdicionado; trocas de experiências entre os Tribunais de Contas; conscientização do gestor; Publicação de decisões e/ou súmulas que deixem claro o posicionamento da auditoria.	22
Total	47

Desta forma, atentando para os dados da Tabela 4, com relação as sugestões dos auditores para melhorar a qualidade do trabalho de auditoria, com a finalidade de reduzir os riscos inerentes ao mesmo, as respostas foram dispostas em três categorias. Neste estudo foi observada pouca divergência perceptiva entre auditores quanto as recomendações para melhoria da qualidade das auditorias. Pôde-se observar que poucos foram os auditores que acreditam em ações punitivas (12,8%), em detrimento de uma maioria que defendem ações preventivas e educativas (87,2%).

As percepções dos auditores denotam que eles observam as deficiências tanto estruturais dos próprios sistemas utilizados - que possivelmente precisam de atualização, quanto por parte dos auditados, nem sempre capacitados o suficiente para a tarefa que realizam. Este estudo não questiona a subjetividade envolvida nas respostas. Mas, a percepção dos auditores parece sinalizar a presença de situações que inibem, de certa forma, a efetividade na implementação dos planos de ação pelos auditados. Neste caso, a solução poderia ser o monitoramento pelo auditor, no processo de execução do cumprimento das decisões pelos auditados.

As sugestões apresentadas levam a crer que, a percepção de qualidade da auditoria pelos auditores está em sintonia com os atributos de qualidade elencados na literatura sobre a temática, o que indica uma boa capacidade preditiva dos participantes deste estudo para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria que realizam. A boa percepção do auditor e dos auditados sobre as melhores práticas de auditoria, pode consideravelmente o monitoramento da execução dos planos de ação acordados, implicando aí em grande oportunidade de melhoria para a instituição.

5 Conclusão

Conclui-se, portanto, que os auditores perceberam como principais riscos na prática de suas funções diversos tipos diferentes de riscos, que foram elencados em quatro categorias distintas. São elas: Riscos de Processo de Trabalho - aqueles relacionados aos procedimentos na realização da auditoria, sendo muitas vezes possível algum risco não ser encontrado devido à falta de padronização entre as áreas do órgão; devido à falta de definição precisa do escopo do trabalho e de um melhor planejamento; devido à grande diversidade das matérias analisadas, entre outros; Riscos Pessoais – aqueles relacionados a equipe de trabalho como, por exemplo, descontinuidade dos trabalhos nas auditorias, não ter tempo para preparar a comissão de inspeção com antecedência, falta de conhecimento mais apurado; Riscos de Auditoria - sendo que a maioria das respostas encontradas citaram o risco não detectar distorções existentes (risco de detecção); e Outros Riscos.

Quanto às contribuições, apresenta-se uma nova abordagem para o estudo da auditoria, contribuindo, inicialmente, com a identificação das principais dificuldades encontradas pelos auditores de controle externo na fase de execução da auditoria, o que possibilita uma maior compreensão das razões dos riscos no desempenho da função de auditor. É possível notar a ligação entre as dificuldades e os riscos, por exemplo, se a equipe de auditoria é pequena e o

tempo limitado (dificuldade), logo o risco de o auditor não encontrar uma distorção relevante em alguma demonstração contábil (risco) aumenta. Em seguida, o estudo apresenta as sugestões dos próprios auditores do TCE para redução de tais riscos, estando aqui mais uma contribuição, tanto acadêmica, quanto gerencial.

Dessa forma, este trabalho possui um caráter prático, que visou buscar identificação de riscos e apresentação de sugestões que pode ser utilizado pelos órgãos da administração pública, bem como para comparação com estudos futuros correlatos. Acredita-se que os achados da pesquisa podem ter implicação em políticas públicas de controle externo que venham a melhorar o trabalho das auditorias dos estados brasileiros.

Como contribuição acadêmica, foram criadas categorias quanto as dificuldades na realização da atividade de auditoria, quanto aos riscos percebidos e quanto as sugestões de melhorias para a realização das auditorias, ampliando assim a literatura existente.

Vale ainda destacar que, embora este estudo demonstre dados importantes, é necessário assinalar algumas limitações. Observou-se serem escassos os estudos empíricos relacionando auditoria com as variáveis aqui consideradas. Por conta disso, é preciso avaliar com maior cautela os resultados aqui descritos.

Recomenda-se para futuras pesquisas um estudo com maior número de auditores e que envolvam estudos de casos práticos, de efetividades de medidas de combate a fraudes e erros nas instituições públicas, sujeitas a auditoria. Recomenda-se também novos estudos que possam enfatizar, mais amiúde, outras variáveis envolvidas no processo de auditoria. Dessa forma, constrói-se cada vez mais um corpo de conhecimentos que levarão a refletir sobre as questões relacionadas a auditoria e, certamente irão melhorar o fazer desta atividade, melhorando assim a qualidade das atividades públicas, evitando-se cada vez mais a incidência de erros e fraudes nas instituições públicas.

Referências

- ADNYANA, I Wayan; MIMBA, Ni Putu Sri Harta. Effect of task complexity and time pressure on auditor performance with compensation and organizational citizenship behavior (OCB) as moderation. **International Research Journal Of Management, It And Social Sciences**, [S.L.], v. 6, n. 6, p. 58-67, nov. 2019. Suryasa and Sons. <http://dx.doi.org/10.21744/irjmis.v6n6.762>.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: abordagem moderna e completa**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- ALVES, A. L. Z. S.; REIS, J. A. G. dos. Auditoria Interna no setor público. **Anais do IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação**, São José dos Campos/SP, 2005.
- ALVES JÚNIOR, E. D.; GALDI, F. C. The informational relevance of key audit matters. **Revista Contabilidade & Finanças**, [s.l.], v. 31, n. 82, p.67-83, abr. 2020.
- BAILEY, C.; COLLINS, D. L.; ABBOTT, L. J. The Impact of Enterprise Risk Management on the Audit Process: Evidence from Audit Fees and Audit Delay. **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, v. 37, n. 3, p.25-46, ago. 2018.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BARROS, J. dos S. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**. 2007. 232 f. Dissertação. (Mestrado Profissional em Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.
- BOGONI, N. M.; FERNANDES, F. C. Gestão de risco nas atividades de investimento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul. **Read. Revista Eletrônica de Administração, Porto Alegre**, v. 17, n. 1, p.117-148, abr. 2011.

BOTELHO, Martinho Martins. Relatórios de auditoria como subsídios na fiscalização de programas governamentais no tribunal de contas da união. **JICEX**, S.I., v. 1, n. 1, p. 1-19, mar. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

BRASIL, T. F.; OLIVEIRA, U. R. Gerenciamento de riscos na cadeia de suprimentos: auditoria em fornecedores. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v.8, n.1, p.19-31, 2017.

BRAGA, L. A.; RODRIGUES, R. C.; MOURA, H. J. Planejamento e risco na auditoria interna das universidades federais brasileiras In: XIX Encontro de pós-graduação e pesquisa da Unifor, 2019, Fortaleza. **Anais dos Encontros Científicos 2019**. 2019.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. O papel dos Tribunais de Contas no controle dos contratos administrativos. **Interesse Público**. Belo Horizonte, ano 15, n. 82, nov. / dez. 2013.

FRAPORTI, S. BARRETO, J. S. **Gerenciamento de riscos**. Porto Alegre: Sagah, 2018.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREITAS, C. da S. C.; SENA, R. A. O Papel da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes e Erros em Iniciativas Privadas. **Id on Line Rev.Mult. Psic.**, 2019, vol.13, n.43, p. 578-592. ISSN: 1981-1179

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOMES, T. C. P.; VASCONCELOS, A. C. de; CORREA, D. M. M. C. A Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará. In: EnAPG 2019, Fortaleza. Fortaleza: **EnAPG**, 2019.

GUILHERME, I. M. A. **Gestão de Riscos na Construção**. 2015. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Segurança e Higiene do Trabalho, Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, 2015.

HENIG, Edir Vilmar. Reflexões sobre as contribuições da auditoria contábil no combate a corrupção. **Revista Estudos e Pesquisas em Administração**, [s.l.], v. 3, n. 1, p. 34-49, abr. 2019.

IFAC. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**. 2018 edition. New York: IAASB, 2018.

KRONBAUER, C. A. *et al.* ANÁLISE DE INCONSISTÊNCIAS APONTADAS PELO TCE/RS EM AUDITORIAS MUNICIPAIS: estudo do controle externo da gestão pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 5, n. 12, p. 48-71, jul. 2011.

MACIEL, A. C. M. **Risco Social: uma proposta de modelo de gestão para empreendimentos sustentáveis de mineração**. 2015. 182 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Administração, Universidade Fumec, Belo Horizonte, 2015.

MAFRA, M. da S. *et al.* Características da literatura internacional sobre auditoria governamental. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, [s.l.], v. 9, n. 23, p. 926-945, mai/ago, 2015.

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 (online)**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 1, p.2-11, jan/abr., 2016.

MATTOS, R. A. (Re)visitando alguns elementos do enfoque situacional: um exame crítico de algumas das contribuições de Carlos Matus. **Ciênc. Saúde Colet.**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 5, p. 2327-2336, ago. 2010.

MONTEZANO, L. Et al. Percepção de servidores públicos quanto à implantação da gestão de riscos em uma secretaria do governo federal do Brasil. **E&G Economia e Gestão**, Belo Horizonte, v. 19, n. 54, p.77-94, Set./Dez., 2019.

MOTA, P. R.; MARTINS, V. F. Novo relatório do auditor independente: uma análise dos principais assuntos de auditoria evidenciados nas empresas do setor aéreo brasileiro. **RAGC**, v.6, n.25, p.65-84, 2018.

MUSALLAM, S. R. M. The direct and indirect effect of the existence of risk management on the relationship between audit committee and corporate social responsibility disclosure. **Benchmarking: An International Journal**, [s.l.], v. 25, n. 9, p.4125-4138, 29 nov. 2018. Emerald. <http://dx.doi.org/10.1108/bij-03-2018-0050>.

RECHTMAN, Y.; GABRIELE III, G. Technology, Risk Management, and the Audit Process: Managing New Acquisitions in the Restarted Economy. **CPA Journal**. Si, p. 16-21. maio 2016.

RIBEIRO, M. C. L. et al. Auditoria independente perante erros e fraudes de negócios: o caso petrobrás. **Revista Diálogos Interdisciplinares**, São Paulo, v. 7, n. 2, p.57-75, 2018. Edição Especial - Políticas Públicas.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade básica**. 4.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

SANTOS, M. J. A. dos. Auditoria de Gestão de Riscos: o novo olhar do Tribunal de Contas da União. **RAGC**, v.6, n.22, p.99-113, 2018.

SANTOS, E. L. dos. **Os Tribunais De Contas no direito brasileiro**: análise da legitimidade para expedição de medidas cautelares. *Direito UNIFACS–Debate Virtual* 215. 2018.

SILVA, M. M. da. **Controle externo das contas públicas**: o processo nos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, S. A. de. O que é um tribunal de contas? Estudo sob a perspectiva popular, em Curitiba (PR). **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 21, n. 70, p. 282-302, 5 dez. 2016. Fundação Getúlio Vargas.

TANG, O.; MUSA, S. Identifying risk issues and research advancements in supply chain risk management. **International Journal of Production Economics**, n.133, p.25- 34, 2011.