

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA E O CONTROLE INTERNO PARA A TOMADA DE DECISÃO NO SETOR PÚBLICO

Débora Sabino Fagundes Dessaune, Lavínia Alves dos Santos, Samanta Barbosa dos Santos¹; Sheila de Souza Muritiba².

¹ Acadêmicas do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Multivix.

² Mestra em Ciências Contábeis. Coordenadora e Docente Orientadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Multivix Serra.

RESUMO

A contabilidade conta com serviços de auditoria interna e externa, os quais se sustentam dentre outras coisas, nos dados dos controles internos que direcionam à efetivação de demonstrativos contábeis, e que se fazem passíveis às organizações privadas e públicas, haja vista os benefícios que concebem na prevenção e minimização de fraudes, erros, gargalos, etc. A partir desta realidade, este estudo conduzido através de uma revisão de literatura básica, com abordagem qualitativa e finalidade exploratório narrativa, se objetivou em termos gerais, a analisar a importância da auditoria externa e do controle interno para auxiliar na tomada de decisão no setor público. Para tanto, teve que conceituar a auditoria organizacional caracterizando sua vertente externa, bem como aprofundando os conhecimentos quanto à importância do controle interno às organizações o qual é instrumento principal dos serviços de auditoria interna e externa. O estudo permitiu em adição, conhecer as obrigações legais do profissional de auditoria externa, como também compreender a eficácia do controle interno nas entidades públicas e como o mesmo corrobora na qualidade dos pareceres da auditoria externa. Como conclusão, ficou evidente que tanto para administração privada quanto pública, o controle interno é uma ferramenta essencial para o alcance do sucesso pois direciona tomadas de decisões mais assertivas, portanto, em comunhão com os serviços de auditoria externa, permite uma visão mais ampla, concisa e real, dentro das premissas da ética e da transparência, que são essenciais na administração pública.

Palavras-chave: Auditoria. Auditoria Externa. Controle Interno. Setor Público.

1. INTRODUÇÃO

A auditoria é um processo que integra a ciência contábil visando a análise de todos os registros financeiros e operacionais de uma organização, com a finalidade de identificar o que está correto e as possíveis falhas e erros existentes (CREPALDI e CREPALDI, 2019). Para isso, requer profissionais capacitados com amplo conhecimento de normativas, legislações e regulamentos brasileiros e internacionais também nas ciências como economia, administração, gestão de negócios, dentre outras (ALVES JUNIOR e GALDI, 2020).

A execução da auditoria pode ser realizada por colaboradores da empresa ou parceiros independentes, sendo estes últimos, consultores analistas sem vínculo empregatício com a empresa auditada, que conduzem as auditorias denominadas por externas ou independentes (VENTURINI *et al.*, 2022).

Por se tratar de uma medida de segurança para os sócios e investidores, e para a sociedade como um todo, a auditoria externa tem sido muito aplicada no âmbito da administração pública global (SILVA, 2023), que por sua vez, é um pilar fundamental para o funcionamento do Estado pois é responsável pela gestão dos recursos e pela execução de políticas que impactam diretamente a sociedade (CARDOSO; ALMEIDA e MARCOS, 2023). No Brasil, a eficiência e a transparência na administração dos recursos públicos têm sido cada vez mais exigidas pela sociedade civil e pelos órgãos de controle (SILVA, 2017).

Nesse cenário, a contabilidade pública desempenha um papel crucial ao fornecer informações precisas e transparentes sobre as finanças governamentais, essenciais para a tomada de decisões e para a prestação de contas à população (CARDOSO; ALMEIDA e MARCOS, 2023). No entanto, a produção de informações contábeis de qualidade na contabilidade pública enfrenta desafios significativos, especialmente relacionados à necessidade de conformidade com normas internacionais e à efetivação de mecanismos de controle que garantam a integridade dos dados financeiros. A auditoria externa e o controle interno emergem, então, como fatores essenciais para assegurar a precisão e a confiabilidade dessas informações (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC, 2016).

Diante disto, a escolha do tema se justifica mediante a relevância crescente da transparência e *accountability* (responsabilidade contábil) na gestão dos recursos públicos que no Brasil, enfrenta o desafio de assegurar que os recursos sejam utilizados de maneira eficiente, eficaz e transparente, conforme as expectativas da sociedade em conhecer e melhor acessar seus direitos cidadãos bem como os princípios democráticos. O estudo sobre este tema é necessário para identificação de boas práticas, desafios e oportunidades de melhoria, contribuindo para o desenvolvimento de estratégias mais eficientes de controle e auditoria, imprescindíveis à gestão pública transparente, responsável e orientada para resultados, o que atende os anseios sociais pertinentes aos direitos cidadãos dentro dos requisitos legais e normativos vigentes.

Considerando-se a quantidade de questionamentos que a temática envolve, de forma a se dar uma diretriz à estruturação deste estudo, teve-se como problema de

pesquisa a seguinte pergunta: Qual a relevância da auditoria externa e do controle interno como ferramentas de assistência na tomada de decisões no setor público?

Buscando-se respostas a este problema, este estudo teve por objetivo geral, analisar a importância da auditoria externa e do controle interno para auxiliar na tomada de decisão no setor público. O que demandou a especificação dos seguintes objetivos secundários: conceituar o processo da auditoria organizacional; caracterizar a auditoria externa e suas normas e legislações; discorrer sobre o controle interno e sua importância às empresas; pontuar as obrigações legais do auditor independente e, por fim; compreender a eficácia dos mecanismos de controle interno implementados nas entidades públicas identificando o impacto da auditoria externa na qualidade de suas informações contábeis.

2. METODOLOGIA

Este estudo optou por uma pesquisa básica do tipo bibliográfica que segundo Lakatos e Marconi (2021) se fundamenta em procedimentos de revisão de literatura, cuja abordagem teve caráter qualitativo tendo em vista que focou na subjetividade do fenômeno da auditoria externa e do controle interno para a tomada de decisões no setor público. Quanto aos seus objetivos, estes são do tipo exploratórios descritivos pois visaram angariar maiores conhecimentos neste contexto que possam oportunamente serem praticados.

O procedimento de levantamento de dados se deu pelo estabelecimento das palavras-chave: auditoria, auditoria externa, controle interno e setor público, que permitiram o alcance de uma diversidade de literaturas, escolhidas a partir dos seguintes critérios de inclusão/exclusão: somente literaturas científicas e acadêmicas retiradas de livros físicos e materiais digitais, publicadas no idioma português e inglês no período de 2019 a 2025, com exceção de algumas publicações tidas como relevantes ao enriquecimento de sua fundamentação teórica, bem como de algumas legislações anteriores à este período.

As literaturas foram retiradas das seguintes bases: plataformas *SciELO* e *Google Academics* para periódicos acadêmicos, jornais e revistas afins, e ainda de *sites* governamentais, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outros órgãos afins. Para o alcance de matérias, as pesquisadoras juntas alcançaram um total de 48 literaturas, das quais foram

selecionadas 31, considerando-se que: 7 são publicações em revistas afins; 5 se referem à artigos acadêmicos; 4 integram anais de congressos e seminários; 9 são legislações brasileiras, 2 normas da CFC; 1 toma base na página do Ministério da Fazenda, além do uso de 1 *ebook* e 2 livros físicos.

Para além do Resumo e deste capítulo de Introdução, o estudo contou também com o capítulo de Revisão de Literatura dividido em 5 subcapítulos embasados nos objetivos secundários, e o capítulo das Considerações Finais onde estas pesquisadoras puderam fazer suas concepções quanto aos resultados obtidos identificando as respostas ao problema de pesquisa e aos objetivos propostos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 A AUDITORIA ORGANIZACIONAL

A auditoria é uma ferramenta da contabilidade que faz uso de uma gama de técnicas, métodos e procedimentos para se levantar, analisar e avaliar os divergentes processos e transações de uma empresa, visando sempre apontar pontos críticos, erros e fraudes e também positivos e, buscar soluções para procedimentos, tendo por foco, a condução dos negócios a um nível de excelência a partir de sua saúde financeira e patrimonial (CREPALDI e CREPALDI, 2019). Se trata de um instrumento organizacional que integra a contabilidade e que segundo David e Barbosa (2020), acompanha a evolução do homem ao longo dos tempos e se aprimora em conformidade com os avanços e progressos humanos nas áreas científicas e tecnológicas. Seu surgimento, para Pacheco; Oliveira e Gamba (2023) se deram em meados do século XIV frente à demanda de se controlar os registros, movimentações, processos e tudo o que envolvesse a condução dos negócios do homem.

No Brasil, os serviços de auditoria chegaram com as crises econômicas e políticas vivenciadas no país, no período pós II Guerra Mundial, e que se firmaram ainda mais como instrumento indispensável aos negócios com as premissas da Terceira Revolução Industrial e pelo estabelecimento de multinacionais no território nacional (PACHECO; OLIVEIRA e GAMBA, 2023). Todavia, foram mais expressamente utilizados a partir da promulgação de uma série de decretos e leis governamentais, como também de novas normatizações do CFC embasadas nas diretrizes internacionais, somadas ao estabelecimento do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), da Comissão de

Valores Mobiliários (CVM), da Controladoria Geral da União (CGU) e do Banco Central do Brasil (BACEN) (OLIVEIRA, 2020).

Ainda neste contexto histórico, a chegada da *internet* que consolidou a Era da Comunicação e Informação Digital, trouxe aos negócios globais, como relatado por Franco *et al* (2020), o dinamismo, acessibilidade imediata, integração de setores e departamentos com uso de divergentes sistemas, comunicabilidade coesa, dentre outros benefícios, mas também alguns pontos críticos uma vez que estabeleceu um mercado aberto e incerto com variado conjunto de problemas. Dentre eles se destacam as fraudes digitais, *fake news* e ataques cibernéticos dados por *hackers*. Esta condição, de acordo com as literaturas também de David e Barbosa (2020), Oliveira (2020) e Pacheco; Oliveira e Gamba (2023), imputa às empresas de forma crescente, a aplicar a ferramenta estratégica da auditoria para melhoria da gestão de negócios e tomadas de decisões mais assertivas.

Importante salientar que a excelência na gestão organizacional, na concepção de Oliveira; Siena e Silva Neto (2020) reúne dados e informativos da administração dos ativos de uma empresa, bem como seus recursos e inovações, que por vezes, precisam ser auditados. Dentro desta perspectiva, nota-se nas literaturas de Alves Junior e Galdi (2020), David e Barbosa (2020), Oliveira (2020), Oliveira; Siena e Silva Neto (2020), Venturini *et al.* (2022), Pacheco; Oliveira e Gamba (2023) e Silva (2023), que a transparência e qualidade de dados e informes dos bens patrimoniais e do setor financeiro das empresas, é imprescindível ao alcance seus sucessos representados pela lucratividade, respeitabilidade e longevidade.

Diante disto, a auditoria tem por meta reduzir e erradicar incertezas, melhorando a habilidade dos gestores e administradores nos processos de previsão, correção e confirmação de expectativas, sempre inserida em um contexto de confiança máxima e se divide em interna realizada por profissionais integrados a uma organização, bem como pela externa, executada por terceiros (CREPALDI e CREPALDI, 2019).

No Brasil, a auditoria organizacional é regida pela Resolução 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC,1997), que a define como o conjunto de procedimentos técnicos que permitem ao auditor, emitir um relatório técnico específico a partir especialmente do controle interno (CI) visando a adequação das demonstrações contábeis, embasando-se nos princípios da ciência contábil, nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), e em uma infinidade de legislações vigentes. Neste universo legal, também se enfatiza a Norma Técnica de Auditoria - NBC TA 200 emitida pela CFC, que

para Crepaldi e Crepaldi (2019) trata das responsabilidades e objetivos do auditor independente e seus serviços, e das normas que integram séries que vão da numeração 300 até 800. Todas, se aderem às Normas Técnicas de Revisão (NBC-TRs) e as Normas para Outros Trabalhos de Asseguração (NBC-TOs).

Inserido neste fator normativo, Fernandes (2021, p.36) expõe que “normas enfatizam que os procedimentos realizados pelos auditores possuem o objetivo de garantir que as demonstrações contábeis auditadas estejam livres de distorções relevantes, seja por erro ou fraude”. Além disto, os resultados das auditorias têm como premissa validar dados e informações contidas nas demonstrações contábeis organizacionais, direcionando uma aferição mais precisa de forma a servirem como elementos norteadores a tomadas de decisão mais seguras.

2.2 A AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa ou independente, em conformidade com Crepaldi e Crepaldi (2019), é executada através de um ou mais profissionais terceirizados, isto é, sem vínculo empregatício com a auditada e que não sejam prestadores de serviços diretos. Esta configuração, também como visto em Lima e Sobrinho Junior (2019), Alves Junior e Galdi (2020) e ainda Fernandes (2021), ocorre para que se aumente a confiabilidade dos resultados apurados e automaticamente, direcione tomadas de decisões mais assertivas quanto ao futuro de um negócio e conceba maior segurança aos investimentos e investidores.

Crepaldi e Crepaldi (2019) explicam que a auditoria externa ou independente oferta uma maior e melhor segurança no que tange às informações e dados sobre as movimentações financeira e patrimonial de uma empresa, apontado erros, lacunas, falhas, fraudes, desvios e qualquer tipo de manipulação, razão pela qual é solicitada pelos investidores. Neste sentido, também Alves Junior e Galdi (2020, p.1) ressaltam que a “(...) divulgação anual das demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) das companhias são essenciais para os futuros investimentos”.

Sendo assim, nota-se na literatura de Fernandes (2021) que em termos gerais, a auditoria externa adequa e certifica a qualidade e confiabilidade das demonstrações contábeis dentro dos princípios e práticas da contabilidade, reduzindo problemas como conflito de interesses, riscos, complexidades e acessibilidades às reais informações e dados que direcionam um negócio seja ele qual for.

A auditoria independente no Brasil, muito embora tenha suas legislações e normativas, segue os regulamentos internacionais postulados pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), haja vista que pode ou não envolver investidores estrangeiros. Para tanto precisa ser clara, dinâmica, transparente e com excelente condição de comunicabilidade para que realmente atenda seus objetivos com a devida qualidade e atenda as expectativas da empresa auditada e de seus investidores (ALVES JUNIOR e GALDI, 2021).

No Brasil, de acordo com o *site* do Ministério da Fazenda (2024), os auditores independentes, são imprescindíveis para que informações financeiras sejam credibilizadas, haja vista que direcionam pontos positivos e negativos de toda a movimentação administrativa, operacional e contábil provendo deste modo, uma gestão mais segura. Deste modo, suas atividades são responsáveis pela proteção dos usuários das demonstrações contábeis e corroboram na operacionalidade do mercado de valores mobiliários.

Considerando-se que a auditoria seja ela interna ou externa integra a ciência contábil, pontua-se que a mesma é regida também pelo Decreto Lei n. 9.295/46 que criou o CFC e definiu as atribuições do Contador e do Guarda-livros, dentre outras providências, alterada pela Lei n. 570/48 (que trata da renovação de mandato dos integrantes efetivos do CFC e dos CRCs (Conselhos Regionais de Contabilidade) e Lei n. 4.399/64 (que trata da anuidade devida os profissionais da contabilidade paga ao CFC ou CRC).(BRASIL, 1946, 1948, 1964a).

Também têm destaque: 1) Lei n. 6.385/76 estabelecendo a exclusividade aos auditores independentes (pessoas físicas ou empresas de auditoria contábil) registrados na CVM, para os serviços de auditoria das demonstrações financeiras das companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, dentre outras providências e; 2) Lei n. 6.404/76 reafirmando obrigatoriedade legal da auditoria independente sobre as demonstrações financeiras das companhias abertas dentre outras disposições (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2024).

Observam Crepaldi e Crepaldi (2019) que as empresas abertas, isto é de capital aberto (Sociedades Anônimas – SA) autorizadas à emissão e execução da distribuição pública de seus valores mobiliários (ações, bônus de subscrição, debêntures, notas promissórias) negociáveis em bolsas de valores ou no mercado de balcão, contratam serviços de auditoria independente como uma obrigação legal exigida pela Lei

6.404/1976 e pelo art. 177 da Lei 6.385/1976, na busca de se elevar a confiabilidade dos investidores, direcionar melhorias contínuas, alimentar as empresas que possuem subsidiárias no exterior de informações claras e seguras, atender exigências estatutárias e/ou contratuais, gerar informes para usuários no geral, dar uma maior visibilidade e imparcialidade aos documentos contábeis como também à possíveis reestruturações societárias.

As atividades devem sempre serem conduzidas dentro das premissas éticas que incluem integridade, competência e zelo profissional, confidencialidade, comportamento profissional, eficiência e autonomia, porém sem haver ameaças de interesse próprio, da auditada ou de outro contratante, autorrevisão, intimidação, etc. As vantagens são administrativas, dos investidores e ao fisco (CREPALDI e CREPALDI, 2019).

2.3 O CONTROLE INTERNO E SUA IMPORTÂNCIA AOS NEGÓCIOS

Como já discorrido, a partir das literaturas de Alves Junior e Galdi (2020), David e Barbosa (2020), Oliveira (2020), Oliveira; Siena e Silva Neto (2020), Venturini *et al.* (2022) e Pacheco; Oliveira e Gamba (2023), os objetivos da auditoria e suas atividades se embasam em estudar a vida financeira e patrimonial de uma empresa apontando pontos positivos e negativos, opiniões e possíveis soluções para problemas diversos de ordem administrativa e operacional, bem como seus reflexos nas demonstrações contábeis. Entretanto, para que este alcance se faça possível e realmente eficiente e eficaz dentro das expectativas que envolvem os resultados esperados quando da contatação de uma auditoria externa, importante dar-se destaque ao controle interno (CI).

O CI é a ferramenta base para auditoria externa, pois representa um método de planejamento organizacional. Neste contexto, engloba instrumentos organizacionais usados para análise e controle das ações administrativa de forma a prever, observar, dirigir ou governar acontecimentos internos de uma organização que podem refletir nos seus bens patrimoniais e na sua saúde financeira (CREPALDI e CREPALDI, 2019).

Isto quer dizer, que o CI visa a compreensão da real situação de cada empresa, seu desempenho no mercado que estiver inclusa e cooperar na busca de soluções para falhas, erros, lacunas, monitorando, fiscalizando e verificando as operações administrativas para que se possa prever, observar, orientar ou gerenciar os eventos internos, de maneira tal que se direcione a formulação de estratégias para tomadas de decisões mais contundentes (SILVA, 2023).

Deste modo, os objetivos do CI se associam à obtenção de dados e informações adequadas, estimulando também o respeito e à obediência às políticas organizacionais, à proteção dos ativos e à promoção da eficiência e eficácia operacional (LIMA e SOBRINHO JÚNIOR, 2019; ALVES JÚNIOR e GALDI; 2020).

Neste contexto, o CI potencializa dados e informações demandadas por uma administração/gestão com vistas à permitir análises socioeconômicas, financeiras, físicas e operacionais que englobam o uso e gerenciamento de recursos, portanto, requer a implementação de um sistema de informação e avaliação com capacidade de garantir que os planejamentos estratégicos, táticos e operacionais sejam executados de forma conexa e racional “(...) sob pena de a condução dos negócios se transformarem em uma mera improvisação (VIEIRA, 2023, p. 304).

Assim, fica claro que a sua implementação é vital para assegurar que esses princípios sejam observados e como tal, incluem procedimentos de auditoria interna, avaliações de risco e mecanismos de monitoramento, de forma a que se garanta a ordenação e condução das operações públicas dentro dom regem as leis e regulamentos aplicáveis (CREPALDI e CREPALDI, 2019; FERNANDES, 2021; SILVA, 2023).

Em adição, Vieira (2023) afirma que dada a significativa importância dos aspectos econômicos e financeiros, o CI deve ser implementado e gerido sob a responsabilidade de um profissional contador, uma vez que os resultados contábeis são diretrizes de gestão que geram valor no que tange à transparência, segurança e qualidade de informações e dados.

A regência legal do CI no Brasil deu início com a Lei n. 4.320/64 instituindo normas sobre o Direito Financeiro relativas à elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Nesta legislação, o controle interno é tratado segundo as disposições do seu Título VIII, Capítulo II, estando o mesmo de acordo com o art. 80, sob competência dos serviços contábeis (BRASIL, 1964b). Esta ordem legal, foi complementada pela Lei n. 200/67 que dispôs sobre a organização da Administração Federal e proveu diretrizes para a Reforma Administrativa, dentre outras providências, cujo tema controle está disposto segundo o Capítulo V. art. 13 e 14 (BRASIL, 1967).

Somando-se à estas legislações, o CI está integrado à CF de 88 que em seu art. 74 dispões sobre o seu sistema, obrigando que o mesmo deve ser mantido com vistas a avaliar a execução de gastos públicos, seja pela sua legalidade, quanto pela sua eficácia e eficiência (BRASIL, 1988).

Além disto, o CI está integrado ao art. 115 da Lei n. 8.666/93 estabelecendo que os órgãos a ele pertinentes, tivessem competência para dar validade às ações da Administração Pública, como também incumbindo a Controladoria Geral com o responsável pela auditoria das Unidades Administrativas e dos Agentes Públicos (BRASIL, 1993).

Adicionalmente, o CI está embutido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) n. 101/00 que estabelece normas de finanças públicas pertinentes à responsabilidade na gestão fiscal dentre outras coisas (BRASIL, 2000). Também relevante fazer-se menção à Lei n. 13.019/14 que trata da fiscalização do CI na execução do marco regulatório estabelecendo um regime de cooperação entre a administração pública e as organizações de sociedade civil (BRASIL, 2014).

Entretanto, como explicado por Giacomoni (2010), o CI vem passando por uma evolução significativa fortemente impulsionado pelos dispositivos legais. No passado, o controle interno concentrava-se quase exclusivamente no cumprimento dos aspectos legais do gasto público, porém, as novas normas introduziram inovações substanciais, expandindo o controle para incluir a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial dos negócios, com base nos conceitos de eficiência e eficácia.

O CI, ao evoluir para além do simples cumprimento legal, adota uma abordagem mais abrangente e estratégica, focando na melhoria contínua dos processos e na otimização dos resultados e contribui para a criação de uma cultura organizacional voltada para a excelência e a inovação, em especial para a gestão financeira e patrimonial que é o foco central das atividades contábeis (LIMA e SOBRINHO JÚNIOR, 2019; ALVES JÚNIOR e GALDI, 2020; VIEIRA, 2023).

2.4 OBRIGAÇÕES LEGAIS DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA INDEPENDENTE

Dada a complexidade que envolve a auditoria como um todo, e partindo-se do princípio que este estudo enfocou na sua vertente independente já caracterizada, importante conhecerem-se as obrigações legais para o exercício de seus profissionais. Sendo assim, como visto no *site* do Ministério da Fazenda (2024), os pretensos auditores externos devem:

- 1) Previamente as suas atuações, registrarem-se junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) relativa à autarquia federal que tem por objetivo, fiscalizar,

normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores, e devem ainda, vem cumprir as diretrizes legais pertinentes ao exercício da atividade profissional emitidas pelo CFC do IBRACON;

2) Em segundo plano, como rege a Resolução CVM n. 23/21 devem proceder a este exame de qualificação técnica aplicado pela CFC. Cabe ressaltar que lhes é imputado, um exame secundário realizado periodicamente a cada 4 anos, intuindo a revisão do seu controle de qualidade, o qual é aplicado por outro profissional independente registrado no CVM, sempre seguindo as disposições para tal feito postuladas pela CFC, sob pena de suspensão de suas atividades.

3) Precisam implementar um programa interno de controle de qualidade com vistas a assegurar que haja pleno atendimento às normas que regem sua profissão e;

4) Devem atender dentre 4 anos, as premissas do Programa de Educação Continuada aplicado tanto à pessoa física quanto à jurídica envolvendo, neste último contexto, profissionais técnicos, diretores, supervisores e gerentes, também sob pena de suspensão de registro.

Em adição ao que foi listado acima, Lima e Sobrinho Junior (2019) salientam as orientações contidas na NBC T11 que além de definir os objetivos da auditoria interna já relatados, rege caber ao auditor independente planejar o trabalho em conformidade com as NBCs para auditoria independente. Neste planejamento o auditor independente deve considerar impreterivelmente os seguintes aspectos:

1) Respeitar prazos e especificidades definidas em contratos entre a empresa auditada e a prestadora de serviços;

2) Fazer uso massivo do seu conhecimento a respeito das atividades administrativas, operacionais e contábeis somadas aos fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas diversas que sejam relevantes ao que se pretende apurar.

No que se associa ao parecer final emitido pelo auditor independente, Lima e Sobrinho Junior (2019) mencionam, que este deve expressar de forma clara e coesa a sua opinião sobre as demonstrações contábeis investigadas e que se configura em um relatório escrito, importante saber-se que este documento pode sofrer ou não ressalvas se necessárias mediante diversos fatores. Importante ainda se destacar conforme Fernandes (2021, p.37), que o parecer técnico pode vir a “(...) influenciar na imagem e nos resultados que os investidores e o mercado esperam ou gostaria de obter das empresas sujeitas à auditoria independente”.

2.5 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A EFICÁCIA DO CONTROLE INTERNO E DA AUDITORIA EXTERNA À COERÊNCIA E TRANSPARÊNCIA DAS SUAS DECISÕES CONTÁBEIS

A Administração Pública como explicado na literatura de Chaves e Albuquerque (2021) tem conceito subjetivo, objetivo e formal, uma vez que envolve um conjunto de órgãos governamentais, suas ações em prol do cumprimento dos interesses sociais e as atividades administrativas e jurídicas que as regem. Segundo estes autores, se trata de um instrumento indispensável à organização e controle dos objetivos e tarefas dos governos em suas três esferas (União, estados e municípios) os quais são executados através de divergentes órgãos e entidades que se responsabilizam por essa tarefa.

Nota-se em Rizardi e Metello (2022), que a Administração Pública dada sua amplitude, objetivos, ações e partes envolvidas em atender as demandas sociais básicas da educação, saúde, alimentação, segurança, moradia somadas às demais necessidades do Estado em manter a ordem e operacionalidade dos sistemas socioeconômicos rurais e urbanos, se encontra continuamente frente à problemas crônicos geradores de crises complexas que precisam ser conhecidos e solucionados.

Neste contexto, a Administração Pública está inserida em um *design sistêmico* que requer dos administradores e gestores um pensamento que possibilite enxergar o mundo através das inúmeras relações e seus problemas, de forma a buscar por soluções viáveis tanto ao problema raiz quanto às suas ramificações interligadas, o que exige habilidades, coordenações, estabilidades, recursos, análises, controles e uma série de outras diretrizes para que se alcance o sucesso. Isto quer dizer que a Administração Pública é uma organização (RIZARDI e METELLO, 2022)

Com base nisto tudo, cita-se Silva (2017, p. 20) ao mencionar que o modelo adotado na administração de organizações “(...) pode prejudicar a coletividade quando age de forma a beneficiar determinados grupos tendo a “pessoalidade” como critério na tomada de decisões”. Esta realidade, permite a afirmação de que esta ciência precisa evoluir de forma consciente e atualizada, especialmente quando se trata de seu âmbito público.

Em complementação ao exposto, e fazendo-se referência à importância do CI na Administração Pública, também se salienta a concepção de Giacomoni (2010) ao enfatizar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em particular, foi imprescindível à determinação e estabelecimento de competências pertinentes aos responsáveis pelo CI

que passaram a assinar o Relatório de Gestão Fiscal juntamente com a autoridade financeira e outras autoridades fixadas por cada Poder, o que substância a responsabilidade e a transparência na gestão pública.

No contexto do CI junto à Administração Pública Lima (2012 apud SILVA, 2023), entendem que a configuração de sua política é vital à concretização e alcance da transparência como expectativa democrática no que se refere aos gastos públicos e ainda, integra de forma muito ativa, o ciclo de gestão governamental de forma a prevenir e reduzir irregularidades, uma vez que se incorpora aos divergentes contextos da administração pública e permite facilitar o exercício do controle externo por parte do Poder Legislativo. Esta condição resulta em uma boa governança pública exercida dentro das premissas da ética e da transparência, prevenindo e diminuindo as vulnerabilidades, como também os riscos à ocorrência da corrupção estando totalmente relacionada à *accountability* (Prestação de conta).

Conforme compreendem Carvalho e Pereira (2023), o papel da auditoria externa é fundamental às organizações contemporâneas, haja vista a necessidade de acionistas e investidores precisarem de conhecimentos reais e fidedignos relativos às funções administrativas das empresas e órgãos auditados, sempre a partir da ética e imparcialidade do profissional auditor cujo desempenho funcional se sustenta no respaldo de informações que tenham capacidade de formar sua opinião com relação às demonstrações contábeis, de maneira tal, que possa emitir um parecer verdadeiramente coerente com as realidades.

Logo, a eficiência do CI e da auditoria externa reunidos, representam uma alternativa expressiva no direcionamento de tomadas de decisão mais consistentes, uma vez que envolvem fatos, dados e informes das mais diversas aéreas e departamentos organizacionais o que oferta ao mercado, maior confiança e proteção com relação por exemplo, às fraudes e atos de corrupção comuns à administração pública (CARVALHO e PEREIRA, 2023).

Para Silva (2023) dada a complexidade da gestão pública que gera inúmeros conflitos de interesse envolvendo inclusive os serviços da auditoria interna colocando em riscos os resultados por ela analisados, faz com a adoção da auditoria externa cumpra as metas e objetivos de cada instituição, agregando valor e melhorando suas operacionalidades, fomentando independência, autonomia e objetividade no alcance de resultados positivos.

Também o estudo de Silva (2023), expõe que diante da função do gestor público no cumprimento de suas funções afins e da reunião máxima de esforços direcionados ao alcance do sucesso das metas orçamentárias estabelecidas, o que ocorre com uso de ferramentas analíticas e de controle de forma a prover melhor engajamento aos objetivos pre-tracejados que promovem a elevação quanto ao conhecimento da realidade de um órgão público, o que permite previsões para o futuro, o CI na administração pública se torna um instrumento eficiente e eficaz ao atendimento dos interesses neste ambiente, para além de evitar erros, fraudes, desperdícios e desequilíbrios orçamentários.

Todavia, é essencial que a implementação do CI na administração pública seja planejada avaliando-se os fatores finanças e operacionalidade de cada órgão, como também questões como cultura e as demandas de transformação para uma melhor conscientização e desenvolvimento dos serviços ofertados (SILVA, 2023).

Para Silva (2023, p. 13), o CI na administração pública exige a participatividade global, ou seja, todas as partes envolvidas onde se destaca o funcionalismo público responsável pelas transformações que buscam construir a visão, reconhecimento e valorização do trabalho das entidades públicas com a devida transparência e seriedade. O autor justifica esta concepção diante do fato de que o CI promove a checagem quanto à legalidade dos atos administrativos e de seus resultados.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A revisão de literatura alcançou seus objetivos, uma vez que ao conceituar o processo da auditoria organizacional e, caracterizar a auditoria externa e suas normas e legislações, permitiu às suas pesquisadoras, o aprofundamento sobre os serviços de auditoria compreendendo sua importância como parte integrante da ciência contábil e, automaticamente de sua essencialidade aos negócios contemporâneos que em tempos digitais promovem novas formas de riscos às demonstrações contábeis, razão pela qual, estudar-se continuamente sobre isto, é fundamental aos profissionais da contabilidade.

Além disso, o estudo discorreu sobre o controle interno apontado o quanto ele é imprescindível às gestões organizacionais sejam estas privadas ou públicas, o qual configura uma ferramenta essencial aos resultados analíticos da auditoria externa, cujas obrigações legais de seu profissional também foram abordadas, elevando deste modo, os saberes adquiridos no decorrer do curso acadêmico.

Quanto ao objetivo de se compreender a eficácia dos mecanismos de controle interno implementados nas entidades públicas identificando o impacto da auditoria externa na qualidade de suas informações contábeis, o qual atende e responde diretamente o problema de pesquisa que estruturou este projeto, a partir de alguns estudos identificou-se que o CI como já mencionado, mediante o volume de dados e informações nele contidos inerentes à divergentes aéreas e departamentos da administração como um todo, desde que alimentado de forma correta, transparente e dentro dos padrões e especificações de cada sistema (considerando que atualmente tudo é praticamente digitalizado) acaba por configurar como sendo a chave-mestra aos pareceres emitidos pelos auditores externos. Ou seja, na administração pública tanto o CI quanto a auditoria externa são instrumentos vitais que corroboram à legalidade, veracidade e transparência de fatos.

No entanto, apesar de haver diversas literaturas sobre o tema, é de importância máxima, a continuidade de estudos sobre o tema, tendo em vista os avanços tecnológicos que alteram os modelos de gestão e, por consequência, o formato de se executar controles e auditorias.

REFERÊNCIAS

ALVES JUNIOR, E.D; GALDI, F.C. Relevância informacional dos principais assuntos de auditoria. *In: Revista Contabilidade & Finanças*. Vol. 31, n. 82, p. 67-83. 2020. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/165917>. Acessado em 05 de set. 2024.

BRASIL. Decreto Lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946: Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 28.5.1946**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm. Acesso em 11 de set. 2024.

_____. Lei n. 570 de 22 de dezembro de 1948: Altera dispositivos do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou o conselho Federal de Contabilidade e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 22.12.1948**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0570.htm. Acesso em 11 de set. 2024.

_____. Lei n. 4.399 de 31 de agosto de 1964a: Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade, modificados pela Lei nº 570, de 22 de dezembro de 1948. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 11.9.1964**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4399.htm. Acesso em 11 de set. 2024.

_____. Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964b: Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 23.3.1964, retificado em 9.4.1964 e retificado em 3.6.1964**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em 20 de set. 2024.

_____. Lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967: Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 27.2.1967, retificado em 8.3.1967, retificado em 30.3.1967 e retificado em 17.7.1967**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#view. Acesso em 20 de set. 2024.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 05.10.1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 22 de set. 2024.

_____. Lei n. 8.666 de 21 de junho de 1993: Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. (Revogada pela Lei nº 14.133, de 2021). Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 22.6.1993, republicado em 6.7.1994 e retificado em 6.7.1994**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em 20 de set. 2024.

_____. Lei n. 101 de 04 de maio de 2000: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 5.5.2000**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 20 de set. 2024.

_____. Lei n. 13.019 de 31 de julho de 2014: Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação dentre outras providências. (revogada pela Lei 13.204 de 2015). Brasília, DF: Presidência da República. **DOU de 1.08.2014** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm. Acesso em 20 de set. 2024.

CARDOSO, A.J.B; ALMEIDA, J.U. de; MARCOS, R.A. O papel da administração pública no desenvolvimento social e econômico: uma revisão. *In: Revista FOCO*. Vol.

16, n.5. Mai. 2023. Disponível em:
<https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/1724>. Acessado em 07 de set. 2024.

CARVALHO, F.L.de; PEREIRA, N. **A importância da auditoria externa na detecção de fraudes**. Artigo de Conclusão de Curso. 2023, 13 p. (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade do Vale do Sapucaí – UNIVAS. Polo: Pouso Alegre, MG. 2023. Disponível em:
https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/a_importancia_da_auditoria_externa_na_deteccao_de_fraudes.pdf. Acessado em 02 de out. 2024.

CHAVES, F.D.P; ALBUQUEURQUE, I.P.P.R. Conceitos sobre a administração pública e suas contribuições para a sociedade. *In: Caderno de Administração*. Revista do Departamento de Administração da FEA/ISSN. Vol. 13, n.1. p. 93-104. Paulo, SP: Pontificia Universidade Católica de São Paulo -PUC-SP: jan./jul. 2019. Disponível em <https://revistas.pucsp.br/index.php/caadm/article/view/43713/29716>. Acessado em 05 de nov. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução n. 820/1997: aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Brasília, DF: Revogada pela Resolução CFC nº 1.203/09, publicada no **DOU de 03/12/2009**, Seção 1. Disponível em:
https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/0_livro_auditoria-e-pericia.pdf. Acessado em 10 de set. 2024.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 701 de 17 de junho de 2016**: Aprova a NBC TA 701 que dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente. (*online*) 2016. Disponível em:
<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf>. Acessado em 07 de set. 2024.

CREPALDI, S.A; CREPALDI, G.S. **Auditoria Contábil – Teoria e Prática**. 11 ed. (*online*). 2019. Disponível em:
https://www3.cfc.org.br/spw/PortalDocumentos/CRCTO/_ArquivoPortalTransparencia_353b46b7-4f54-44bf-b2de-3973b84e1918.pdf. Acessado em 01 de mai. 2024.

DAVID, F.C; BARBOSA, E.A. **A história da contabilidade**: origem e evolução. 2020, 15 p. Artigo de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis). Centro Universitário de Anápolis – UniEVANGÉLICA. Anápolis, GO. 2020. Disponível em:
<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/10731/1/ARTIGO.%20FERNANDA.pdf>. Acesso em 12 de ago. 2024.

FRANCO, G; FARIA, R. O. P; MACIEL, A..L. M; DUARTE, S. Contabilidade 4.0: análise dos avanços dos sistemas de tecnologia da informação no ambiente contábil. *In:*

CAFI, Vol. 4, n. 1, p. 55–73. 2020. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/51225/34264>. Acesso em 28 de ago. 2024.

FERNANDES, A.R. **Auditoria externa: a importância dos pareceres perante os Investidores e o mercado.** 2021. 40 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – FACC. Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Rio de Janeiro, RJ. Out.2021. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/18267/1/ARFernandes.pdf>. Acesso em 21 de ago. 2024.

GIACOMONI, J. **O Orçamento Público.** 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LIMA, G.R. de; SOBRINHO JUNIOR, U.G. **A Importância da auditoria externa para as empresas.** 2019, 14 p. Artigo de Conclusão de Curso (Bacharelado em Administração). Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas – FATECS. Universidade Federal de Brasília – UFB. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/16782/1/21906630.pdf>. Acesso em 21 de ago. 2024.

LIMA, L.C.M. **Controle Interno na Administração Pública: o controle público na administração como um instrumento de accountability.** 2012, 72 p. Monografia (Especialização em Orçamento Público). Escola da Advocacia Geral da União - AGU. Brasília, DF: 2012. Disponível em: <file:///C:/Users/PC/Downloads/2541195.PDF>. Acessado em 06 de out. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Auditores Independentes.** Brasília, DF: Comissão de Valores Mobiliários. (*online*). Jun. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados/consultas-por-participante/auditores-independentes>. Acesso em 25 de ago. 2024.

OLIVEIRA, C.M. de; SIENA, I; SILVA NETO, J.M. da. Gestão de ativos estratégicos: prontidão do capital organizacional de um mestrado em administração (PPGMAD) Resumo. In: **Anais do Conselho Latino-americano de Escolas de Administração – CLADEA.** Guayaquil – Equador, junho de 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/342053380_gestao_de_ativos_estrategicos_prontidao_do_capital_organizacional_de_um_mestrado_em_administracao_PPGMAD_resumo. Acesso em 28 de ago. 2024.

OLIVEIRA, T.C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. *In: Anais do XXV Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del estado y de la Administración Pública*. Lisboa, Portugal, 24 a 27 de nov. 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/5/olivetia_publicado_CLAD.pdf. Acessado em 18 de jun. 2024.

PACHECO, M.S; OLIVEIRA, D.R. de; GAMBA, F.L. A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre governança corporativa. *In: Anais do SEMEAD*. 2023. Disponível em: <https://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>. Acessado em 15 de ago. 2024.

RIZARDI, B; METELLO D. **Design Sistêmico – abraçando a complexidade no setor público**. Brasília, DF: Enap, Laboratório de Inovação em Governo, 2022. 92 p. (Coleção Inovação na Prática). Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/7204/1/gnova_design_sistemico.pdf. Acessado em 05 de nov. 2024.

SILVA, B. F. de. A importância do controle interno para a administração pública. *In: Semana Acadêmica – Revista Científica*. Vol. 11, ed. 229, Fortaleza, CE: 2023. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/45_artigo_cientifico_-_a_importancia_do_controle_interno_para_a_administracao_publica_0.pdf. Acessado em 02 de out. 2024.

SILVA, M. Riscos de auditoria e conflitos de interesse na perspectiva dos órgãos de controle institucional. *In: Revista TCU. (online)*, jul./dez.2023. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/2024/1953>. Acessado em 02 de out. 2024.

SILVA, T.A. da. Conceitos e evolução da administração pública: o desenvolvimento do papel administrativo. *In: Anais do VIII Seminário Internacional sobre Territórios, Redes e Desenvolvimento Regional: Perspectivas e Desafios*. Santa Cruz do Sul, RS. 13 a 15 de set. 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/PC/Downloads/16678-17435-1-PB.pdf>. Acesso em 28 de ago. 2024.

VENTURINI, L.D..B; BIANCHI, M; MACHADO, V.N; PAULO, E. Conteúdo informacional dos principais assuntos de auditoria e a previsão dos analistas financeiros. *In: Rev. contab. finanç.* Vol. 33, n. 89, mai/ago. 2022. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/Kc8QrDrgbq8Wy8PGwt8XGPs/?lang=pt#>. Acessado em 28 de ago. 2024.

VIEIRA, E.A. de A. A contribuição do controle interno na para a gestão financeira das organizações. *In: Humanidades & Inovação*. Vol. 10, n. 1, 20123. Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadeseinovacao/article/view/2433>. Acessado em 21 de set. 2024.