

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS – ESO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**KAROLINE NAZARÉ REIS
LUIS HENRIQUE DA SILVA SANTOS OLIVEIRA**

**A TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO COMO
SUPORTE À TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS**

**MANAUS – AM
2019**

KAROLINE NAZARÉ REIS
LUIS HENRIQUE DA SILVA SANTOS OLIVEIRA

**A TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO COMO
SUPORTE À TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao
Curso de Ciências Contábeis da Universidade
do Estado do Amazonas - UEA como requisito
para a obtenção do título de Graduação.

Orientador: Prof. Msc. William Scoralick

MANAUS – AM
2019

A TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO COMO SUPORTE À TRANSPARÊNCIA DAS CONTAS PÚBLICAS

Karoline Nazaré Reis¹
Luis Henrique da Silva Santos Oliveira²
William Scoralick³

Resumo: A auditoria interna é uma atividade de grande importância para as entidades, e em se tratando de Setor Público consideramos que essa importância é bem maior, pois auxilia a transparência da prestação de contas à sociedade. Essa atividade busca avaliar os processos dos controles internos, os riscos e os resultados obtidos das operações. Precisamos destacar que controle interno é a ferramenta principal da auditoria interna. Como em qualquer atividade, na auditoria também podem ser identificados riscos, que podem ser internos ou externos e, desse modo, é necessário que se faça um gerenciamento de riscos para reduzir o número de incertezas que podem se transformar em problemas. Conforme verificado, no Setor Público a auditoria interna é realizada pela Controladoria Geral, e este trabalho buscou através de pesquisa bibliográfica fontes que pudessem fundamentar sua intenção principal que é apresentar como proposta a terceirização da auditoria interna no Setor Público visando aumentar a confiabilidade e a transparência na prestação das contas públicas, deixando essa responsabilidade para uma empresa completamente independente da gestão pública, realizada por profissionais especializados e atualizados com a atividade de auditoria, permitindo a realização de um trabalho com isenção e imparcialidade, com retorno mais efetivo à sociedade e com a missão de dar maior transparência a gestão dos recursos públicos.

Palavras-Chave: Auditoria Interna. Setor Público. Terceirização.

INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira seguidamente é criticada em relação a sua capacidade de atingir seus objetivos, de cumprir suas políticas públicas e implantar programas e serviços com qualidade, que gerem retorno para a sociedade. Por outro lado, a sociedade moderna, mais ligada e mais atenta exige uma gestão pública mais transparente, mais eficiente, capaz de gerar melhor retorno aos recursos arrecadados, e que, além disso, possa agregar valores ainda maiores para a sociedade (TCU, 2009). Quando controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial as camadas mais carentes que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública (TCU, 2009).

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Amazonas-AM, (karol_reis08@hotmail.com).

² Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Amazonas-AM, (lholiveira72@gmail.com).

³ Professor Orientador: Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas-UFAM, wm.scoralick@hotmail.com

Todavia, controle interno não é garantia de que, por si só, todos esses problemas sejam resolvidos, até mesmo em função de suas limitações inerentes, já que sistemas de controle interno são estabelecidos para governar os acontecimentos dentro da organização que tenham o potencial de impactar na consecução de seus objetivos, isto é, os riscos. Em outras palavras, controle interno é a fiscalização das atividades feita pela própria entidade, ou seja, pelo seu corpo funcional e pela sua própria administração. Mas, a fiscalização da administração da entidade é feita por quem?

Para Alves e Reis (2005, p. 844) controle interno é o principal instrumento da auditoria interna e, juntamente com a contabilidade, contribuem diretamente para a realização de um bom trabalho de auditoria interna.

Os órgãos públicos alcançam facilmente a transparência quando têm o auxílio da auditoria, pois, suas atividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos, e também para constatação de que todos os dados registrados merecem a verdadeira confiança; então, pode-se dizer que a auditoria interna se torna indispensável. (ALVES e REIS, 2005, p. 842)

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Não devemos confundir auditoria interna com controle interno, pois à auditoria interna cabe medir a eficiência e eficácia do controle interno e estabelecer estratégias para gerenciar os riscos e mitigá-los.

1.1 AUDITORIA INTERNA

Segundo o Portal de Contabilidade, a auditoria interna pode ser descrita como um conjunto de procedimentos para verificar a qualidade e segurança dos registros dos controles internos de uma organização. Trata-se, portanto, de uma atividade que busca observar, indagar, questionar, checar e propor alterações e novos procedimentos nos controles internos, visando à eficiência e eficácia destes. Também procura sempre trabalhar com a veracidade das informações e a investigação por meio dos testes e exames, ainda que amostral, de forma que se consiga ser suficiente para proporcionar evidência de auditoria apropriada para ser utilizada pelo auditor na elaboração de seu parecer.

A auditoria interna é um procedimento administrativo, que busca verificar se os procedimentos estão sendo realizados de acordo com as normas estabelecidas em cada setor da organização. Michel (2014) diz que “a auditoria, seja ela governamental ou particular, tem

por finalidade a atividade de fiscalização dos atos praticados na área orçamentária, financeira e patrimonial, e se refere à etapa final do controle interno.” Para Chaves (2016), a auditoria interna no setor público

Fornecer aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Ou seja, é de grande importância para a transparência da administração dos recursos públicos uma vez que o patrimônio público é de propriedade coletiva, e por consequência, a população tem por interesse saber como os recursos estão sendo administrados e, “além disso, a sociedade brasileira vem exigindo cada vez mais a transparência na aplicação dos recursos públicos” (ALVES e REIS, 2005, p. 842).

É inegável que essa cobrança por prestação de contas públicas está se intensificando com o passar dos anos, e a auditoria interna no Setor Público é grande aliada nessa tarefa, uma vez que através do parecer do auditor pode validar todos os registros dos controles internos e demonstrações contábeis, pois em qualquer entidade que é feita administração de recursos é necessário haver relatórios e demonstrações contábeis, logo, também se faz necessária a auditoria para avaliar essas demonstrações, e também analisar os controles internos. Attie (1998, p. 110) cita a definição de controles internos de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

1.2 CONTROLE INTERNO

Aprovada na resolução 1.135/08 a NBC TSP 16.8 tem como objetivo:

Estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Referida norma apresenta controle interno sob o enfoque contábil e abrange o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, devendo ser exercido em todos os níveis das entidades e devem compreender a preservação do patrimônio público; controle de execução das ações que integram os

problemas; e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. (SCORALICK, et. al, 2019).

Para Sarens, Vissher e Van Gils (2010) o controle interno, no setor público, possui singularidades específicas e deve ser compreendido no contexto de atuação dessas organizações, listando uma série de requisitos que devem ser observados para a análise do controle interno no setor: (1) o seu foco no cumprimento dos objetivos sociais ou políticos; (2) o uso de recursos públicos; (3) a importância do ciclo de orçamento; (4) a complexidade do seu desempenho (que requer um equilíbrio entre os valores tradicionais, como a legalidade, integridade e transparência e os valores modernos, gerenciais como a eficiência e eficácia); e (5) o amplo escopo de sua responsabilidade pública.

O controle interno no setor público é classificado nas categorias: Operacional, Contábil, e Normativo, e sua estrutura compreende: Ambiente de Controle que deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto; Mapeamento de riscos, onde acontece a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil; Avaliação de riscos que corresponde à análise da relevância dos riscos identificados; Procedimentos de controle que são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil; Monitoramento, parte que compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos; e O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público, que deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno (CFC, 2008).

Castro (2010) afirma que o controle interno traz segurança para o gestor público, uma vez que este irá responder por todos os atos realizados por ele ou por terceiros em seu nome.

1.3 AUDITORIA INTERNA x CONTROLE INTERNO

Para Castro (2010, p. 384) “A auditoria interna se preocupa com os controles administrativos, porque são os atos administrativos que produzem impactos financeiros que afetam a situação econômica e financeira do órgão, posteriormente refletida nas demonstrações contábeis”. Desse modo podemos ver claramente a importância da auditoria

interna, uma vez que através desse processo poderão ser encontrados os possíveis erros de execução do trabalho, ou de aplicação de recursos, ou outros relacionados a administração da entidade.

Alves e Reis, (2005 p. 842) entende que a auditoria interna “Pode-se considerar faz (er) parte da pirâmide do controle interno, sendo ela o ponto mais alto, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade dos controles internos”. Assim, voltando nosso olhar à administração pública temos que a responsabilidade de verificar os controles internos no Setor Público é do próprio Setor Público, sendo assim responsável por esta atividade a Controladoria Geral. Se olharmos no âmbito federal “a auditoria do Sistema de Controle Interno (hoje SFC/CGU) representa para o governo federal o mesmo papel da auditoria interna de uma empresa” (CASTRO, 2010, p. 383).

Podemos conferir a diferença de responsabilidade entre controle interno e auditoria interna no quadro 1 apresentado abaixo:

Quadro 1: Diferenças de responsabilidades entre Auditoria Interna e Controle Interno.

Auditoria Interna	Controle Interno
Não implanta nenhum controle	Implanta controles
Faz trabalhos periódicos, com metodologia específica	Atua no dia-a-dia
Atividade independente, voltada para a avaliação dos controles	Atua no monitoramento contínuo e na autoavaliação dos controles
É parte do sistema de gestão, mas não integra a linha organizacional	Faz parte do sistema de linha da organização

Fonte: TCU (2009) adaptado

1.4 RISCOS

O Standards Austrália (1999, p.3) define risco como a “possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos devendo ser medido em termos de consequências e probabilidades”. O IFAC (2001) define risco como uma medida de incerteza que engloba fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais. Em publicação do TCU (2003, p.3) risco é definido como a “expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros e incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização”.

Os riscos podem surgir de fontes internas – de dentro da estrutura da própria organização, ou externas por mudanças nas leis, concorrência, comportamento dos clientes, inclusive à exposição a fatos como ganhos ou perdas econômicas ou financeiras, danos materiais, insucessos de projetos, descontentamento de cliente, má reputação, ameaças à

segurança das instalações ou falta de segurança, malversação de recursos, inoperância de equipamentos e fraudes (DAVIDS, 2005, p. 4).

Os riscos podem mostrar-se como desafios a problemas que devem ser encarados como barreiras que impedem o cumprimento de tarefas simples no desenvolvimento de projetos, ou atingir metas da organização. Existem riscos que podem influenciar significativamente outros riscos, razão porque se deve levar em consideração essa relação, pois um risco pode parecer irrelevante se considerado de forma isolada, mas pode apresentar problemas quando seus efeitos são considerados. Os riscos podem ser evitados, minimizados ou até eliminados com um bom gerenciamento desde que bem planejado, lógico e devidamente documentado (DAVIDS, 2005, p. 4).

1.4.1 Gerenciamento de Riscos

O padrão AS/NZS 4360 da Standards Austrália (1999, p. 4) define gerenciamento de risco como a “aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão, à tarefa de identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar o risco”.

Para o IFAC (2001), o gerenciamento do risco é um processo para entender os objetivos organizacionais; identificar os riscos associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir a (ou iniciar) mudanças de uma maneira apropriada e oportuna; estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto; estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-las, na proporção dos riscos ou oportunidades envolvidas; monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratá-los. Para Hillson (2003) o gerenciamento de riscos tem como objetivo reduzir o número de incertezas que podem se materializar em problemas e minimizar o efeito daquelas que venham a ocorrer. Portanto é necessário revisar riscos passados e buscar se antecipar aos futuros e monitorar mudanças nos ambientes, interno e externo, para obter informação que possa sinalizar uma necessidade de se reavaliar os objetivos da entidade ou do controle.

Os princípios da gestão de risco requerem uma gestão sistemática, subordinada ao interesse público, níveis de exposição adequados, com observância da relação custo-benefício e perspectiva de valor agregado, levado a termo por um ambiente interno íntegro, com valores éticos e recursos humanos com competência técnica, objetivos fixados e comunicados de forma tempestiva, riscos avaliados via análises qualitativas e/ou quantitativas e respostas adequadas (SCORALICK et. al, 2019 p. 9).

1.5 TERCEIRIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

A terceirização de serviços atualmente é algo comum na sociedade, como defende Teixeira (2009), “para nós, terceirização não é nada mais do que a contratação de um terceiro para a prestação de serviços ou fornecimento de produtos”, ou seja, terceirizar um serviço consiste em delegar a outra pessoa, seja física ou jurídica, um serviço que não seja o principal daquela empresa. É fundamental, entretanto, que antes de terceirizar uma atividade seja feita uma análise minuciosa da empresa contratada, para que se possa reduzir os riscos e evitar que a relação com os empregados terceirizados se confunda com uma relação de emprego, situação que ocorre quando há uma subordinação direta entre os empregados e a empresa tomadora do serviço.

Nas empresas privadas a terceirização é algo bem visto, pois ajuda na redução de custos com atividades que não são principais da empresa, evita o desperdício de materiais e gastos com pessoal, já que não precisará contratar ou demitir funcionários, ou se preocupar com folha de pagamento ou benefícios. Para o serviço público essa ainda é uma questão delicada, questiona-se muito se deve terceirizar ou fazer internamente, ou seja, não é algo simples de se decidir. Na gestão pública Brasileira, o primeiro grande marco em relação à terceirização é o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a execução das atividades da administração Federal ao afirmar no art. 10, que deverá ser amplamente descentralizada, e continua no § 7:

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material das tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada para desempenhar os encargos de execução.

Embora não se defina claramente o que são as “tarefas executivas” mencionadas, há a possibilidade de obter serviços terceirizados legalmente dentro da administração pública e mais recentemente, confirmando esta assertiva, temos o Decreto nº 9.507/18 que dispõe sobre o que não pode ser objeto de execução indireta, mediante contratação de serviços da Administração pública direta federal, exposto em seu art. 3º que diz

Não serão objeto de execução indireta na administração pública federal direta, autárquica e fundacional, os serviços:

III - que estejam relacionados ao poder de polícia, de regulação, de outorga de serviços públicos e de aplicação de sanção; e

IV - que sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou da entidade, exceto disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.

O Decreto trata somente da esfera federal, portanto podemos ver que não há veto para a terceirização das atividades de Auditoria Interna para as demais esferas, podendo-se concluir que vê-se aberta a possibilidade de terceirizar no Setor Público a partir da avaliação dos ganhos a serem auferidos, analisando-se a importância desse serviço para a organização, a disponibilidade de recursos para tal atividade, os custos da atividade – se seriam maiores ou menores se realizados internamente – e os resultados que este traria à organização pública.

1.6 A TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

Em se tratando da auditoria interna, é nítido o grau de importância da atividade, cuja análise a ser feita seria de maior grau no quesito resultados, como diz Teixeira (2009, p. 16), “a contratação de empresas especializadas no fornecimento de um serviço específico pode possibilitar a ocorrência de ganhos significativos no prazo de execução e mesmo na qualidade” e, considerando partir do princípio que nada vai funcionar se não for bem administrado, seja na esfera privada ou pública e portanto não faz da terceirização a completa solução de problemas, mas um meio de alcançar resultados possibilitando a redução de custos e servindo de grande aliada do Setor Público, trazendo maior credibilidade frente à população e maior eficiência e eficácia aos procedimentos que serão realizados por auditores especializados e de confiabilidade, com a emissão de parecer idôneo e de acordo com as normas estabelecidas.

A importância de bons procedimentos de governança corporativa e de controles internos tem sido enfatizada por uma série sucessiva de relatórios sobre a necessidade de sistemas adequados para a gestão e o controle das organizações (DALGLEISH e COOPER, 2005). No setor público, onde a preocupação com o bom uso dos recursos públicos, seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas, a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla.

Para aumentar a confiança da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos colocados à disposição das organizações públicas para dar cumprimento às delegações que lhes são outorgadas, é necessário que, juntamente com a gestão de riscos e controles internos, se plante as bases para uma boa governança pública, de modo a permitir a aferição, por todas as partes interessadas, do bom e regular cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público (TCU, 2009).

1.7 VANTAGENS DA TERCEIRIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

TCU (2008) relata os pontos que devem ser levados em consideração para melhorar a eficiência e eficácia da máquina pública como um todo, o que pode ser confirmado pela afirmação de Monteiro (2015) quando diz que a terceirização do serviço de auditoria interna será benéfica tanto para a economia do nosso país quanto para a população como um todo pois pode trazer vantagens a médio e longo prazo melhorando aspectos como:

- A desconfiança da sociedade em relação a sua capacidade de atingir seus objetivos está cada vez maior, passar a responsabilidade de acompanhar e avaliar os processos internos a um terceiro aumentará o grau de confiança nos órgãos, por deixar a gestão mais transparente;
- A maior missão da auditoria interna é assegurar o cumprimento dos controles internos, com isso os serviços públicos seriam mais eficientes e satisfatórios a população;
- A terceirização é bem vista por ajudar na redução dos custos com atividades que não são a principal da empresa, assim o foco dos funcionários públicos estaria em alcançar seu objetivo;
- A contratação de uma empresa especializada no serviço traz mais segurança para a realização da avaliação pela experiência externa que ela tem, deixando assim o serviço mais rápido por se tratar de uma atividade rotineira para ela;
- Para que um controle interno seja eficaz depende de como será implantado, é necessário treinamento correto por parte do avaliador, e isso acarretaria em mais custos ao setor público, quando necessário atualizar seu quadro de auditores;
- O fator humano é importantíssimo na avaliação dos controles internos e existem autores que acreditam que a falta de um plano de carreira, relatórios de desempenho, rotação de funcionários, segregação de função, entre outros fatores, podem dificultar a aderência dos controles gerando insegurança no controle interno.

2 MATERIAIS E MÉTODOS

Segundo Fonseca (2002, p. 18) “a pesquisa é a atividade nuclear da ciência. Ela possibilita uma aproximação e um entendimento da realidade a investigar. A pesquisa é um processo permanentemente inacabado. Processa-se através de aproximações sucessivas da realidade, fornecendo-nos subsídios para uma intervenção no real.”

O método científico proporciona uma orientação geral que facilita ao cientista planejar sua investigação, formular suas hipóteses, realizar suas experiências e interpretar seus resultados. A metodologia utilizada foi à pesquisa bibliográfica, com a consulta em livros da área de auditoria interna, externa e governamental; gestão pública e sistemas de controles internos. Também houve o estudo da legislação brasileira e artigos relacionados ao tema publicados na internet, em links de órgãos do governo e artigos online e segundo Oliveira (2011, p. 40) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos e é importante para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos direta e indiretamente ligados à nossa temática. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de fornecer ao investigador um instrumento analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma.”

A pesquisa teve natureza quantitativa, pois segundo Fonseca (2002, p. 18) “se centra na objetividade. Influenciada pelo positivismo, considera que a realidade só pode ser entendida com base na análise de dados brutos, recolhidos com auxílio de instrumentos padronizados e neutros. A pesquisa quantitativa recorre a linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc.”

O método adotado foi o exploratório, visando demonstrar melhorias de acordo com as questões levantadas na pesquisa. Para Oliveira (2011, p.20) "Os estudos exploratórios, geralmente, são úteis para diagnosticar situações, explorar alternativas ou descobrir novas ideias. Esses trabalhos são conduzidos durante o estágio inicial de um processo de pesquisa mais amplo, em que se procura esclarecer e definir a natureza de um problema e gerar mais informações que possam ser adquiridas para realização de novas pesquisas conclusivas.”

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Diante do que foi exposto, percebemos que existem fragilidades quando se trata da auditoria interna no Setor Público, situações, essas, que podem acarretar problemas para a transparência das contas públicas. Caso existam erros ou fraudes não vistas pela auditoria interna, esses geram grande impacto nas contas públicas. Portanto observamos que a terceirização da auditoria interna no Setor Público pode ter impacto relevante e positivo nesse processo.

Por esses motivos defendemos que a terceirização da auditoria interna é a melhor solução para aumentar a confiabilidade dos controles internos no setor público, aumentando

sua eficiência e eficácia, melhorando assim seus serviços e tornando a prestação de contas mais transparente a sociedade.

Destacando também que a imparcialidade com que essa atividade será realizada se mostra como o ponto crucial dessa ideia, uma vez que a intenção é melhorar a qualidade do serviço e aumentar a confiabilidade da auditoria, aumentando assim, a transparência das contas públicas. Além disso, uma empresa especializada em auditoria precisa manter seus auditores sempre atualizados em relação às constantes mudanças do mercado e às cobranças de boas práticas por parte de órgãos reguladores, fato que demonstra mais um benefício da terceirização dessa atividade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao iniciarmos este trabalho buscamos entendimento sobre os conceitos de auditoria interna, controle interno e riscos, a partir do qual procuramos saber como se dá o funcionamento da auditoria interna no Setor Público. Verificamos que os controles internos como principal instrumento da auditoria interna é uma atividade indispensável em todas as entidades, e no Setor Público essa importância se dá em uma escala bem maior, pois se trata de uma atividade de prestação de contas à sociedade.

Observou-se que a forma como é feito o controle no Setor Público atualmente pode ser melhorado com a terceirização, a fim de trazer mais eficiência e eficácia aos órgãos públicos. Acreditamos que as ideias apresentadas neste trabalho podem servir de inspiração para novas pesquisas e estudos mais aprofundados sobre o tema. O objetivo deste trabalho não é confrontar o sistema de controle interno da gestão pública, pelo contrário, é demonstrar que a terceirização da auditoria interna é aliada, e a existência dos controles internos e diretrizes a serem seguidos pelos órgãos públicos são a ferramenta necessária para aprimorarmos os controles em prol da transparência das ações dos órgãos públicos.

Assim, destacamos que nossa intenção é apresentar uma ideia que possa melhorar o funcionamento da gestão dos recursos públicos e torná-los mais transparentes para toda a sociedade, deixando a avaliação dos controles internos mais acessíveis e confiável. Portanto acreditamos que a terceirização da auditoria interna no Setor Público pode trazer benefícios para todos, uma vez que essa atividade possa ser desenvolvida por empresas especializadas em auditoria, esse serviço se tornará o mais seguro e isento possível por não apresentar vínculo entre empresa e setor auditado.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, **Auditoria: um curso moderno e completo**, 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALVES, Ana Lilian Zucareli Sousa; REIS, Jorge Augusto Gonçalves dos. **Auditoria Interna no setor público**. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, São José dos Campos/SP, 2005. Disponível em: <biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>. Acesso: 4 set. 2019.

ATTIE, William, **Auditoria: conceitos e aplicações**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AUSTRALIA. AS/NZS 4360 **Risk Management. Standards Australia**. Sydney, 1999. _____ . **Guidelines for managing risk in the Australian and New Zealand public sector HB143**. Standards Australia, Sydney, 1999.

AZEVEDO, Nathalia Kirchner; ENSSLIN, Sandra Rolim; REINA, Diane Rocha Maximiliano. **Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 29, n. 3, p. 34-45, 2011.

BRASIL. Instrução Normativa TCU nº 57/2008. **Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal**. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>> Acesso: 16 nov. 2019.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de Controle na Administração Pública Federal**. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/viewFile/63/3660>. Acesso: 7 de novembro de 2019.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria Governamental**. Disponível em: <<https://www.contas.cnt.br/auditoriagovernamental/>>. Acesso: 17 set. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.135/08. **Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno**. Brasília. 2018. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1135.pdf> Acesso: 16 nov 2019

DALGLEISH, Fraser; COOPER, Barry J. **Risk Management: Developing a framework for a water authority Management of Environmental Quality**, v.16, n.3, p. 235-249, 2005.

DAVIDS, Marcelo David; BLASCHECK, José Roberto de Souza. **Deficiência dos Sistemas de Controle interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. II Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET 2005. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos05/340_artigoSEGET.pdf> Acesso: 7 Nov 2019

DRAGIJA, Martina; HLADIKA, Mirjana; VASICEK, Vesna. **Impact of Public Internal Financial Control on Public Administration in Croatia**. Theoretical and Applied Economics, v. 4, n. 4, p.71, 2010.

FARIAS, Romulo Paiva; LUCA, Marcia Martins Mendes; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 55-71, 2010.

FERNANDES, Lethícia Dutra Leal Ferreira; BORGES, Talilian Joelma; LEITE JUNIOR, Mauricio Cezar Resende. **Auditoria e Controle interno no setor público e sua contribuição para a democracia**. Disponível em: <<http://periodicos.unincor.br/index.php/revistaunincor/article/view/4044>>. Acesso: 08 set 2019.

FONSECA, João José Saraiva da. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: Ed UECE, 2002.

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS: **Portal Da Transparência**. Disponível em: <<http://www.transparencia.am.gov.br/estrutura-organizacional/>>. Acesso: 05 set. 2019.

HILLSON, David. **Effective opportunity management for projects**. New York: Marcel Dekker, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**, 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEUNG, Flavia; ISAACS, Francis. **Risk management in public sector research: approach and lessons learned at a national research organization**. R&D Management, v. 38, n. 5, p. 510-519, 2008.

MARÇOLA, Célia. **Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública**. Revista do Serviço Público, v. 62, n. 1, p. 75-87, 2014.

MICHEL, André Luiz Silveira. **Auditoria governamental: do controle interno à auditoria**. 2014. Disponível em: <<http://andreluizsilveiramichel.jusbrasil.com.br/artigos/117351088/auditoria-governamental-do-controle-interno-a-auditoria>>. Acesso: 17 set. 2019.

MONTEIRO, Renato Pereira. **Análise do Sistema de Controle Interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação**. Revista Contemporânea de Contabilidade, vol 12. 2015. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/762/76238832008.pdf>. Acesso: 7 de novembro de 2019.

NETO, Antonio Alves de Carvalho; SILVA, Lia de Castro. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um Estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A4C80AD015A4D5CA9965C37>. Acesso: 11 de novembro de 2019.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira de. **Metodologia científica: um manual para realização de pesquisas em Administração**. Catalão: UFG, 2011.

PEREIRA, Antonio Nunes. **Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância - Uma Abordagem Exploratória**. Contabilidade Vista & Revista. v. 15, n. 3, p. 27-44, 2009.

PETROVITS, Christine; SHAKESPEARE, Catherine; SHIH, Aimee. **The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations**. *The Accounting Review*. v. 86, n. 1, p. 325-357, 2011.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Auditoria interna**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/obras/manualauditoriainterna.htm>>. Acesso: 05 set. 2019.

REIS, Tiago. **Auditoria Externa: A análise independente das contas de uma empresa**. Disponível em <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/auditoria-externa/>>. Acesso: 18 set. 2019.

ROBERTS, Nancy; CANDREVA, Philip J. **Controlling internal controls**. *Public Administration Review*, v. 66, n. 3, p. 463-465, 2006.

SARENS, Gerrit; VISSCHER, Christian De; VAN GILS, Diane. **Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions**. *Bulletin de documentation/Service public federal finances*, v. 70, n. 3, p. 65-90, 2010.

SCORALICK, William; RAMÍREZ, Yunier Sarmiento; CUTIÑO, Yadira Pérez; CARVALHO, Mário Ricardo Bento de. **O controle interno no Brasil e Cuba: Uma análise crítica**. 9ª Conferência Científica Internacional. Disponível em: <<https://eventos.uho.edu.cu/index.php/ccm/ccm9/paper/viewPaper/2472>>. Acesso: 18 nov. 2019.

SILVA, Airton Marques da. **Metodologia da Pesquisa**, 2 ed. Fortaleza: Ed UECE, 2015.

SILVA, Carlos Alberto dos Santos; OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., Jose Hernandez. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização**. Brasília, 2003.

TEIXEIRA, Hélio Janny; MARTELANC, Roy; FILHO, Luiz Patrício Cintra do Prado. **Dilemas e perspectivas da terceirização no setor público**. Disponível em: <<http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/02/DILEMAS-E-PERSPECTIVAS-DA-TERCEIRIZA%C3%87%C3%83O-NO-SETOR-P%C3%9ABLICO.pdf>>. Acesso: 04 set. 2019.

WOODS, Margaret. **A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council**. *Management Accounting Research*, v. 20, n. 1, p. 69-81, 2009.