



**SUSANA PAIS
BRANDÃO**

**IMPACTO DO CONTROLO INTERNO NO CONTROLO
EXTERNO – PESQUISA EXPLORATÓRIA**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Dr. Carlos Santos, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

O júri

Presidente

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo

professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Vogais

Prof. Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves

professor auxiliar da Universidade Católica Portuguesa.

Prof. Doutor Carlos Alberto Lourenço dos Santos

professor adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (orientador).

Agradecimentos

Agradeço ao Professor Carlos Santos pela orientação e disponibilidade em todas as fases deste trabalho de investigação.

Palavras-chave Controlo interno, controlo externo, auditoria interna e auditoria externa.

Resumo O controlo interno e o controlo externo são mecanismos de controlo bastante importantes quer no setor privado quer no setor público. O controlo interno é um processo colocado em prática pelos órgãos de gestão das organizações com o intuito de garantir o alcance dos seus objetivos e evitar erros e fraudes. Por outro lado, o controlo externo é um processo realizado por órgãos ou auditor independente que tem como principais objetivos validar e certificar o controlo interno e garantir que a informação financeira está de acordo com os regulamentos e leis aplicáveis. Este estudo pretende, através de uma pesquisa teórica, exploratória e qualitativa, alcançar um conhecimento mais aprofundado da relação existente entre controlo interno e controlo externo. Mais especificamente, pretende-se perceber que impacto tem o controlo interno sobre o controlo externo. Os resultados da pesquisa efetuada indicam que existe uma relação de complementaridade e cooperação entre controlo interno e controlo externo, defendida a nível teórico por diversos autores e pelas principais instituições de supervisão e fiscalização de ambos os setores. Esta cooperação é defendida devido à necessidade que existe de diminuir a duplicação dos esforços e os custos. É possível verificar que nesta relação de cooperação entre controlo interno e controlo externo é amplamente defendida a utilização da informação proveniente do controlo interno por parte do auditor independente – principal figura do controlo externo, sendo que existem vários procedimentos que facilitam a verificação e validação dessa informação, que está, por natureza, intimamente ligada aos órgãos de gestão, uma vez que são estes os principais responsáveis pela implementação e verificação do controlo interno nas organizações. Finalmente, ressalva-se a importância da manutenção da independência do auditor externo como característica fundamental na execução do controlo externo das entidades. Para que essa independência continue a existir defende-se a utilização do controlo interno como um complemento e não como um substituto do trabalho do auditor independente.

Key-words

Internal control, external control, internal audit and external audit.

Abstract

The internal and the external control are mechanisms of control very important both in the private and public sector. Internal control is considered a process put into practice by managements of organizations in order to achieve their objectives and to avoid errors and fraud. On the other hand, the external control is a process conducted by an independent auditor or supreme audit institutions with the objective of validate and certificate the internal control and to ensure that financial information is in accordance with applicable laws and regulations. This study aims, through a theoretical, exploratory and qualitative research, to achieve a deeper understanding of the relationship between internal and external control. More specifically, we intend to explore the impact that the internal control has on the external control. The results of the present study indicate that there is a relationship of complementarily and cooperation between internal and external control. This is defended at a theoretical level by several authors and by the main institutions of oversight and supervision of both sectors. This cooperation is defended taking into account the necessity that exists to reduce duplication of efforts and costs with procedures. However, not only the internal control has an impact on the external control. The external control has also an influence on internal control. It was found that in this cooperative relationship between internal and external control is widely defended the use of information from the internal control by the independent auditor - main figure of the external control, and for this purpose there are several procedures that tend to facilitate the verification and validation of this information that is, by nature, closely linked to the management, since managements are the main responsible for the implementation and verification of internal control in organizations. Finally, it is emphasized the importance of maintaining the independence of the external auditor as a key feature in the implementation of the external control in organizations. To maintain this independence it is defended the use of internal control as a complement and not as a substitute to the work of the independent auditor.

Índice

ÍNDICE DE FIGURAS	II
ÍNDICE DE QUADROS	III
SIGLAS	IV
1 INTRODUÇÃO	1
2 MOTIVAÇÃO E ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
2.1 MOTIVAÇÃO	5
2.2 IDENTIFICAÇÃO E DECLARAÇÃO DO PROBLEMA	6
2.3 QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	7
2.4 METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	8
3 REVISÃO DA LITERATURA.....	17
3.1 CONTROLO INTERNO.....	17
3.1.1 <i>Distinção entre controlo interno e auditoria interna</i>	21
3.1.2 <i>Objetivos do controlo interno</i>	22
3.1.3 <i>Tipos componentes e princípios do controlo interno</i>	23
3.1.4 <i>Limitações do controlo interno</i>	28
3.1.5 <i>Frameworks de controlo interno</i>	30
3.1.6 <i>Controlo interno no setor público</i>	44
3.2 CONTROLO EXTERNO.....	50
3.2.1 <i>Origem e conceito</i>	50
3.2.2 <i>Controlo externo no setor público</i>	55
3.2.3 <i>Tribunal de Contas</i>	56
3.2.4 <i>Controlo externo no setor privado</i>	58
3.2.5 <i>8ª Diretiva Revista</i>	62
4 ANÁLISE DE CONTEÚDOS.....	63
4.1 IMPACTO DO CONTROLO INTERNO NO CONTROLO EXTERNO	63
4.2 O CONTROLO EXTERNO É MAIS IMPORTANTE NO SETOR PÚBLICO DO QUE NO SETOR PRIVADO?	73
4.3 ENTIDADE REGULADORA DO CONTROLO EXTERNO NO SETOR PRIVADO	81
4.4 LIMITAÇÕES, AVALIAÇÃO E VALIDAÇÃO DO CONTROLO INTERNO	82
4.5 INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES EXTERNOS	87
5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES INVESTIGAÇÃO FUTURA	93
5.1 CONCLUSÕES	93
5.2 LIMITAÇÕES.....	95
5.3 INVESTIGAÇÃO FUTURA.....	95
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	97

Índice de figuras

FIGURA 1 – EVOLUÇÃO DO CONTROLO INTERNO	18
FIGURA 2 - TIPOS, COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO CONTROLO INTERNO	23
FIGURA 3 - LIMITAÇÕES DO CONTROLO INTERNO	28
FIGURA 4 - RELAÇÃO ENTRE OBJETIVOS DA ENTIDADE E CONTROLO INTERNO.....	32
FIGURA 5 - ELEMENTOS DO CONTROLO INTERNO	35
FIGURA 6 - MODELO DE GESTÃO DE RISCO DO COSO II	36
FIGURA 7 - MODELO COCO	38
FIGURA 8 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DO COBIT.....	41
FIGURA 9 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DO COBIT 5	42
FIGURA 10 - ESQUEMA DO CONTROLO FINANCEIRO DO SETOR PÚBLICO	46
FIGURA 11 - SISTEMAS DE CONTROLO EXTERNO E PAÍSES QUE O ADOTAM.	51
FIGURA 12 - AUDITORIAS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS EM 2010, POR ÁREA DE ATUAÇÃO.....	57
FIGURA 13 - RESPOSTA DOS PAÍSES DA OCDE EM RELAÇÃO À COORDENAÇÃO DO CONTROLO EXTERNO COM A AUDITORIA INTERNA E AO USO DOS SEUS RELATÓRIOS	68
FIGURA 14 - RELAÇÃO ENTRE O VOLUME DE TESTES E A CONFIANÇA NOS SISTEMAS DE CONTROLO INTERNO.	70
FIGURA 15 - PIB POTENCIAL DA ECONOMIA NACIONAL A CRESCER 0% AO ANO - 1976-2010	74
FIGURA 16 - DIVIDA PÚBLICA (% PIB) 1850-2010.....	74
FIGURA 17 - TAXA DE DESEMPREGO EM PORTUGAL: 1932-2010.....	75
FIGURA 18 - GRÁFICO EM RELAÇÃO À PERCENTAGEM DE RECEITA ASSOCIADA AOS IMPOSTOS SOBRE A FAMÍLIA E SOBRE AS EMPRESAS	79

Índice de quadros

QUADRO 1 – TIPOS DE PESQUISA	9
QUADRO 2 – PRINCÍPIOS PARA UM CONTROLO INTERNO EFETIVO	36

Siglas

AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CICA - The Canadian Institute of Chartered Accountants

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COBIT - Control Objectives for Information and related Technology

COCO - Criteria of Control Committee

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

FASB - Financial Accounting Standards Board

FTE – Full-time employment

IASB - International Accounting Standards Board's

IARF - Institute of Internal Auditors Research Foundation

IFAC - International Federation of Automatic Control

IIA - Institute of Internal Auditors

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

ISA - International Standards on Auditing

ISACA - Information System Audit and Control Association

ISAFCA - Information Systems Audit and Control Foundation

ISP - Instituto de Seguros de Portugal

ITGI - IT Governance Institute

Lei SOX - Lei Sarbanes-Oxley

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC - Revisor Oficial de Contas

SAC - Systems Auditability and Control

SAS - Statement on Auditing Standards

SEC - Securities and Exchange Commission

1 Introdução

O controlo organizacional (tanto na perspetiva do controlo interno quanto na perspetiva do controlo externo) emerge de forma mais marcada nas últimas 30 décadas, na sequência de grandes alterações nos mercados a nível económico e financeiro. Estas alterações estão relacionadas com o crescimento das organizações, com a descentralização das suas atividades e com a globalização dos mercados. Todas estas transformações, aliadas ao surgimento de grandes escândalos financeiros originados pela ausência de controlo e fiscalização, tornaram necessário a criação e o fortalecimento de mecanismos de controlo que pudessem, por um lado ajudar no alcance dos objetivos das organizações na prevenção de erros e fraudes por parte dos funcionários e, por outro lado, pudessem possibilitar a apresentação real e verdadeira da situação patrimonial das organizações. De facto, a única forma de transmitir, com razoável segurança, informação credível para os destinatários interessados é através da implementação de um bom sistema de controlo interno e através da validação e certificação da informação proveniente do sistema de controlo interno pelo controlo externo.

Em Portugal, são escassos os estudos que relacionam o controlo interno com o controlo externo. De facto, apesar de se tratar de um tema de grande importância para todas as organizações públicas e privadas, ainda é pouco estudado. Existem alguns estudos que, apesar de se debruçarem sobre o controlo interno e o controlo externo, fazem-no de uma perspetiva individual, ou seja, ou tratam do tema do controlo interno ou abordam o tema do controlo externo. De facto, em Portugal, não foram encontrados quaisquer estudos que abordem a relação existente entre controlo interno e controlo externo, e a nível internacional os estudos são igualmente escassos. Por esta razão, torna-se crucial tentar perceber melhor de que forma estes dois tipos de controlo se relacionam e se o controlo interno tem impacto sobre o controlo externo.

Assim sendo, o presente trabalho pretende dar os primeiros passos na tentativa de ultrapassar esta lacuna ao nível da literatura, desenvolvendo um estudo exploratório sobre a relação existente entre os dois tipos de controlo. Mais especificamente, pretendemos explorar qual o impacto que o controlo interno tem no controlo externo e que tipo de contributos pode o controlo externo dar ao controlo interno.

Para alcançarmos o nosso objetivo, iremos começar por fazer uma revisão bibliográfica sobre o tema do controlo interno, tentando perceber a sua origem, história e evolução, os seus objetivos, as suas limitações e os seus modelos desenvolvidos ao longo do tempo. Sabe-se que o controlo interno é um processo implementado pelos órgãos de gestão de forma a garantir que os seus objetivos são alcançados. Apresenta como principais objetivos: preparar informação confiável e íntegra; assegurar o cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis; e, salvaguardar os ativos.

Posteriormente, iremos igualmente proceder a uma revisão bibliográfica do controlo externo de forma a melhor compreender a sua origem e evolução, quer a nível nacional quer a nível internacional, os seus objetivos e, finalmente, iremos proceder à sua contextualização legal. De facto, o controlo externo é fundamental para a transmissão real e fidedigna da situação patrimonial das empresas e da boa gestão dos recursos ao dispor das mesmas. Um dos seus objetivos passa, precisamente, pela validação e certificação do controlo interno, avaliando quer a sua implementação quer a sua eficácia. Além disso, o controlo externo, para realizar a sua função, recorre com frequência ao controlo interno como seu complemento, sempre que o mesmo é considerado pelo auditor independente confiável.

A realização deste trabalho assenta numa pesquisa teórica, exploratória e qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e análise de conteúdo. A análise de conteúdo é uma técnica de especial utilidade quando se pretende efetuar uma investigação com a finalidade de realizar uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo presente em documentos escritos.

Este trabalho está organizado em 5 capítulos conforme como se descreve de seguida.

- Introdução: apresenta-se o tema em estudo, enfatizando a sua importância, clarificando o principal objetivo do mesmo, bem como o tipo de pesquisa efetuada.
- Capítulo 1: motivação e enquadramento do tema, identificação e declaração do problema, questões de investigação e metodologia de investigação;
- Capítulo 2: revisão da literatura em relação ao controlo interno e controlo externo;
- Capítulo 3: apresentação e discussão de resultados em resposta ao problema apresentado e às questões de investigação elaboradas;

- Capítulo 4: conclusão, limitações e investigação futura, com apresentação das principais conclusões retiradas com a elaboração deste trabalho, das principais limitações do presente estudo, e da sugestão de algumas questões e pistas de investigação que poderiam ser realizadas no futuro para melhor esclarecer o presente.

2 Motivação e enquadramento teórico

Tendo em conta a importância dos mecanismos de controlo, especificamente do controlo interno e do controlo externo, no sucesso das organizações, torna-se fundamental aprofundar e explorar melhor este tema, investigando a relação existente entre ambos os controlos. Assim sendo, neste capítulo iremos apresentar as principais motivações para a abordagem do presente tema, identificando e declarando o problema a investigar, explicitando as questões de investigação elaboradas e explicando a metodologia de investigação utilizada neste estudo.

2.1 Motivação

A pertinência do presente estudo está relacionada com o facto de este tratar um assunto pouco abordado na literatura pois são escassos os estudos relacionados com o tema do controlo interno e do controlo externo. Por esta razão, é fundamental que se comece a aprofundar mais esta questão, devido à sua importância, e é importante que se comecem a delinear alguns pontos de investigação que devem ser futuramente aprofundados.

Além disso, este tema é bastante relevante, na medida em que o controlo interno é fundamental para o sucesso de qualquer organização, nomeadamente na prevenção de erros e fraudes, na gestão dos riscos, na garantia do cumprimento das leis, políticas e procedimentos aplicáveis e no alcance dos objetivos das empresas (Costa, 2007; Marçal & Marques, 2011). Além disso, é cada vez mais comum, pelo menos a nível teórico, o recurso, por parte dos auditores independentes, a informação avaliada e validada pelo controlo interno para procederem às suas análises (Diniz, Filho, Libonati, & Fragoso, 2004; Filho, Lopes, Pederneiras, & Ferreira, 2008; Rodrigues, 2005; Sousa, 1997).

Face ao exposto, torna-se crucial perceber de que forma estes dois sistemas de controlo estão relacionados e como essa relação se operacionaliza na prática. De seguida, identificaremos o problema de investigação e explicitaremos as principais questões de pesquisa que entendemos útil ver esclarecidas.

2.2 Identificação e declaração do problema

O principal objetivo deste trabalho é analisar o impacto que o controlo interno poderá ter no controlo externo. De facto, se a importância do controlo interno parece ser bem visível, a importância do controlo externo é igualmente notória. Isto porque, o controlo interno, por si só, não é suficiente para a credibilização da informação financeira, sobretudo devido à sua íntima associação com os órgãos de gestão. Na verdade, o controlo externo é essencial para certificar e validar o controlo interno e as demonstrações financeiras das organizações, e só desta forma poderá ser transmitida uma maior credibilidade à informação financeira, minimizando escândalos financeiros, mantendo a estabilidade dos mercados, protegendo os investidores, e aumentando a confiança nas organizações.

Apesar de ser explícito por vários autores e por várias entidades reguladoras a importância de existir uma relação de cooperação entre controlo interno e controlo externo (Attie, 1998; Diniz et al. 2004; Filho et al. 2008; Lima, 2007; Rodrigues, 2005; Sousa, 1997), a forma como essa cooperação deve existir nem sempre é clara. O objetivo deste estudo consiste em esclarecer, por um lado, se essa relação existe efetivamente e, por outro lado, de que forma ela se processa.

Tendo em atenção o referido anteriormente, identifica-se o seguinte problema que carece de investigação:

- **Qual o impacto exercido pelo sistema de controlo interno no sistema de controlo externo tanto no setor público como no setor privado?**

De seguida, serão apresentadas algumas questões de investigação, que emergem do presente problema, e que este estudo pretende ver esclarecidas.

2.3 Questões de investigação

Com o objetivo de dar resposta ao problema identificado e declarado na secção anterior, identificamos algumas questões de investigação que carecem de resposta. Consideramos que as questões de investigação devem ser exequíveis, claras, significativas, relevantes e éticas. Entendemos deverem ser respondidas as seguintes questões:

- **questão 1:** existe alguma relação entre o sistema de controlo interno e o sistema de controlo externo?
- **questão 2:** tendo em conta que existe uma maior referenciação em relação ao controlo externo no setor público, será que o controlo externo é mais importante no setor público do que no setor privado? Se sim, por que razão ou por que razões?
- **questão 3:** será que deveria existir uma única entidade reguladora de controlo externo no setor privado, como existe o Tribunal de Contas no setor público?
- **questão 4:** é defendido pelas entidades de controlo externo o recurso à informação fornecida pelo controlo interno. Estará o controlo interno sujeito a limitações? Poderão essas limitações ser ultrapassadas? Como podem os auditores independentes avaliar e testar a eficácia do controlo interno? Será esta tarefa uma obrigação para os auditores independentes?
- **questão 5:** como podem os auditores externos garantir a independência do seu trabalho quando recorrem à informação proveniente do controlo interno, que é implementado e regularizado pelos órgãos de gestão?

Este trabalho procura esclarecer e dar respostas a estas questões de investigações, de forma a contribuir para um maior conhecimento em relação à associação entre controlo externo e controlo interno. De seguida, será apresentada a metodologia de investigação adotada.

2.4 Metodologia de investigação

A definição e utilização de uma metodologia em qualquer trabalho de investigação é necessária, pois só assim se garante que um trabalho é realizado com rigor e método, e só assim se assegura que os resultados obtidos são confiáveis (Minayo, 2003). A metodologia aplicada está intimamente relacionada com o objeto de estudo e com os objetivos que se pretendem alcançar.

No entanto, um trabalho de investigação só pode ser considerado científico quando é possível identificar, de forma clara, as operações mentais e as técnicas utilizadas para a sua verificação, ou seja, quando se pode identificar o método que possibilitou o alcance desse conhecimento (Gil, 1999). Segundo o mesmo autor, um método pode ser definido como “um caminho para chegar a determinado fim” (Gil, 1999, p.26).

Por essa razão, o método científico é o único que nos permite obter informação fiável e precisa. Trata-se de um conjunto de processos que se empregam na realização de uma investigação e que permitem explicar a linha de raciocínio adotada na mesma. Apenas através do método científico se podem testar hipóteses ou responder a questões de investigação de forma rigorosa. Segundo Gil (1999), o método científico é “o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento” (p.26).

O método científico implica a identificação e o esclarecimento de um problema, a elaboração de hipóteses ou questões de investigação e a identificação do tipo de pesquisa que deverá ser efetuada para responder às questões de investigação e conseqüentemente ao problema (Gil, 1999).

O tipo de investigação a adotar em cada estudo está intimamente relacionado com diversas características. A opção por um ou outro tipo de pesquisa apresenta vantagens e desvantagens, pelo que a tomada de decisão deve centrar-se, sobretudo, nos objetivos que se pretendem alcançar, maximizando as vantagens e minimizando as desvantagens da utilização de determinado tipo de investigação. Além disso, é possível a combinação de diferentes tipos de investigação.

Como se mostra no quadro 1, o tipo de pesquisa a efetuar pode ser classificada tendo em conta as seguintes características: quanto à ciência (pesquisa teórica, pesquisa

metodológica, pesquisa empírica e pesquisa prática), quanto à sua natureza (trabalho científico geral ou resumo de assunto), quanto aos seus objetivos (pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa), quanto à forma de abordagem (pesquisa quantitativa ou pesquisa qualitativa), quanto ao objeto de estudo (pesquisa bibliográfica, pesquisa de laboratório e pesquisa de campo), e quanto aos procedimentos a utilizar (pesquisa de campo ou pesquisa de fonte de papel) (Rodrigues, 2007).

Área de ciência	Natureza	Objetivos	Abordagem	Objeto	Procedimentos
Pesquisa teórica	Trabalho científico	Pesquisa exploratória	Pesquisa quantitativa	Pesquisa bibliográfica	Pesquisa de campo
Pesquisa metodológica	Resumo assunto	Pesquisa descritiva	Pesquisa qualitativa	Pesquisa de laboratório	Pesquisa documental: Análise de Conteúdo
Pesquisa empírica		Pesquisa explicativa		Pesquisa de campo	
Pesquisa prática					

Nota: Encontra-se assinalado a negrito o tipo de pesquisa adotado neste estudo em função das características descritas.

Quadro 1 - Tipos de pesquisa (adaptado de Rodrigues, 2007).

Em relação à ciência, pode-se considerar que é uma **pesquisa teórica** quando se pretende estudar teoria, **pesquisa metodológica** quando se debruça sobre os métodos de fazer ciência, **pesquisa empírica** quando pretende codificar a realidade social, e **pesquisa prática** quando pretende intervir na realidade (Rodrigues, 2007).

Quanto à natureza é possível distinguir entre **trabalho científico** (pesquisa inovadora, com novos contributos e novas descobertas essenciais para a evolução científica; baseia-se numa pesquisa aprofundada da literatura já produzida e na utilização do método científico) e **resumo de assunto** (consiste na análise e interpretação de informação já existente) (Assis, s.d.).

No que respeita aos objetivos, as pesquisas podem ser classificadas em três tipos: pesquisas **exploratórias**, pesquisas **descritivas** e pesquisas **explicativas** (Selltiz et al. 1967 citado por Gil, 1999).

As **pesquisas exploratórias** são utilizadas quando o objetivo do estudo é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, isto é, quando se pretende fazer uma primeira aproximação a um determinado tema. Só assim é possível formular problemas mais precisos e criar hipóteses para estudos futuros. Este tipo de pesquisa pretende contribuir para um maior conhecimento em relação ao problema abordado, com o intuito de o tornar mais explícito, através do levantamento e da construção de hipóteses. Além disso, trata-se de uma pesquisa que pretende descrever determinados fenômenos, através da análise e interpretação dos mesmos. Exige uma pesquisa aprofundada de informações disponíveis em relação ao tema e aos investigadores que o estudam. As pesquisas exploratórias são utilizadas, assim, quando se pretende oferecer uma visão geral em relação a determinado fenômeno. São ideais quando se trata de um fenômeno pouco explorado (e por isso é difícil elaborar hipóteses operacionalizáveis em relação ao mesmo) (Gil, 1999).

As **pesquisas descritivas**, por seu lado, são utilizadas quando o principal objetivo do estudo é a descrição de características conhecidas de uma população ou de um determinado fenômeno, ou quando se pretendem estabelecer relações entre variáveis, chegando mesmo a identificar a natureza dessas relações, aproximando-se, por vezes, das pesquisas explicativas. Caracteriza-se pela utilização de técnicas padronizadas de recolha de dados. (Gil, 1999).

Por fim, as **pesquisas explicativas** devem ser utilizadas quando se pretende estudar um fenômeno, através da identificação de fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência do mesmo. Trata-se de um tipo de pesquisa que tenta explicar a razão da ocorrência de determinado fenômeno e, por isso, as pesquisas explicativas são as que analisam a realidade de forma mais profunda. Regra geral, utilizam o método experimental (Gil, 1999).

Relativamente à abordagem, esta pode ser uma abordagem quantitativa ou qualitativa. A **abordagem quantitativa** caracteriza-se por ser objetiva, dedutiva, focalizada e

estruturada, descrever significados inerentes aos objetos. Por essa razão, utiliza dados quantitativos, testa hipóteses, utiliza testes estatísticos e generaliza os seus resultados.

Já a **abordagem qualitativa** é utilizada quando o investigador pretende aprofundar a sua compreensão dos fenómenos através da descrição e interpretação dos mesmos. Trata-se de uma abordagem não estruturada, rica em contexto, dá maior ênfase às interações, é subjetiva, recolhe dados qualitativos, enfatiza a análise de conteúdo, e utiliza técnicas indutivas, sem a preocupação de generalizar os seus resultados (Terence & Filho, 2006).

No que respeita ao objeto em estudo, este pode ser uma pesquisa bibliográfica, uma pesquisa de laboratório ou uma pesquisa de campo. A **pesquisa bibliográfica** pode ser definida como uma atividade de procura e consulta de diversas fontes de informação escrita, com o objetivo de juntar dados gerais ou específicos em relação a determinado tema (Carvalho, 2008). A pesquisa bibliográfica é desenvolvida tendo como base o material já elaborado (livros e artigos científicos). Pode-se mesmo afirmar que uma parte dos estudos exploratórios são pesquisas bibliográficas (Gil, 1999).

Silva (2003) ressalta que “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica” (p.63). Também Vergara (2004) refere que a pesquisa bibliográfica fornece um instrumento analítico para qualquer pesquisa.

Na **pesquisa de laboratório** o investigador tenta reproduzir a ocorrência de um fenómeno, controlando determinadas variáveis. É feita num local fechado e controlado. Recorre a técnicas experimentais. Na **pesquisa de campo** há uma observação dos fenómenos em contexto real, uma recolha de dados através da observação e uma compreensão e interpretação dos dados em função de uma teoria. Em função das técnicas de recolha de dados pode ter uma abordagem quantitativa ou qualitativa.

Por fim, em relação aos procedimentos a adotar, temos a pesquisa de campo e a pesquisa de fontes de papel, mais especificamente a análise de conteúdo. A **pesquisa de campo** caracteriza-se por efetuar a observação e a recolha dos dados no local onde eles ocorrem.

A **pesquisa documental** consiste na recolha de dados através de diversos documentos escritos, e apresenta diversas vantagens: possibilita o conhecimento do passado, possibilita

obtenção de dados com menos custos, possibilita a investigação dos processos de mudança social e cultural, favorece a obtenção de dados sem o constrangimento dos sujeitos (Gil, 1999). A análise de conteúdo insere-se, precisamente, neste tipo de pesquisa.

A **análise de conteúdo** existe desde os primórdios da humanidade quando esta tentava perceber e interpretar as mensagens escritas deixadas pelos seus antecessores. No entanto, pode-se afirmar que só a partir da década de 20 é que a análise de conteúdo começou a ser considerada como um método científico, muito por causa dos primeiros estudos de Leavell sobre a primeira guerra mundial (Trivinos, 1987) e pela publicação do primeiro livro sobre o tema por Lazarsfeld e Lasswell nos Estados Unidos da América (Berelson, 1952).

Em 1953, a análise de conteúdo era abordada como sendo a semântica estatística do discurso político (Nunes, Lins, Baracuhy, & Lins, 2008). Contudo, é apenas no final dos anos 50 que começam a surgir as primeiras definições mais completas da análise de conteúdo. A primeira definição é apresentada por Berelson, que entende a análise de conteúdo como “uma técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto das comunicações, tem por finalidade a interpretação destas mesmas comunicações” (Berelson, 1952 citado por Gil, 1999, p.165). Por essa altura, a maioria dos autores considerava a análise de conteúdo uma técnica de pesquisa que recorria à palavra para produzir inferências do conteúdo de uma dada comunicação, de forma prática e objetiva, associando-o ao seu contexto social (Nunes et al. 2008).

Em 1977, Bardin escreveu um livro que ainda hoje é considerado um elemento fundamental no que respeita á análise do conteúdo. A autora considera que a análise de conteúdo é um conjunto de instrumentos metodológicos que se aplicam a discursos (falados ou escritos). Define, assim, a análise de conteúdo como:

Um conjunto de técnicas de análise de comunicação visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/ receção de mensagens (Bardin, 1977, p. 42).

Podemos afirmar que a análise de conteúdo se baseia na inferência e oscila entre os dois polos da objetividade e da subjetividade. Ela apresenta, deste modo, uma tentativa de

aplicar um corte entre as intuições e as hipóteses, dirigindo-se para interpretações mais definitivas, sem perder com isso o seu carácter científico. Esta pode assumir um carácter quantitativo, quando se centra na frequência com que surgem determinadas características; e pode assumir um carácter qualitativo, quando se foca na presença ou ausência de determinadas características (Bardin, 1977; Minayo, 2000).

Godoy (1995) assegura que a análise de conteúdo tem favorecido as formas de comunicação oral e escrita, mas que isso não implica a exclusão de outros meios de comunicação igualmente propiciadores da utilização da análise de conteúdo. De facto, toda a comunicação que integre um conjunto de significados que serão transmitidos de um emissor para um recetor pode ser traduzida através da análise de conteúdo (Silva, Gobbi & Simão, 2005).

A análise de conteúdo caracteriza-se por possuir duas funções: uma heurística, pois pretende enriquecer a tentativa exploratória e, conseqüentemente, aumentar a possibilidade de descoberta; e outra de administração da prova, na medida em que um conjunto de hipóteses levantadas, quer através de questões quer através de afirmações, vão servir de base para o método de análise que irá confirmar ou infirmar essas hipóteses (Silva et al. 2005). Segundo Minayo (2000) a análise de conteúdo pretende ultrapassar o senso-comum e o subjetivismo, atingindo uma vigilância crítica no que respeita à comunicação, quer ao nível de documentos, textos e biografias quer ao nível de entrevistas e observação.

Para Bardin (1977) a análise de conteúdo apresenta os seguintes objetivos: ultrapassagem da incerteza e enriquecimento da leitura. Segundo Minayo (2000) a análise de conteúdo pretende relacionar as estruturas dinâmicas (significantes), com as estruturas sociológicas dos textos (significados), associando-os a outros fatores que influenciam as suas características (e.g. fatores psicossociais, culturais, contextuais e relacionados com a produção das mensagens).

Relativamente à operacionalização da análise de conteúdo, Bardin (1977) identifica três fases essenciais, apesar de considerar que essa operacionalização irá depender dos objetivos de cada estudo:

- A fase da pré-análise:

- requer uma organização e sistematização das ideias, e implica a escolha dos documentos (de forma exaustiva, representativa, homogénea, pertinente e exclusiva), o estabelecimento dos objetivos e a formulação de hipóteses ou questões de investigação;
 - é composta por várias etapas: leitura flutuante (contato exaustivo com o material), constituição do corpus (organização e delimitação do material a utilizar), formulação de hipóteses e objetivos, referenciação dos índices e elaboração dos indicadores, e preparação do material.
- A fase da exploração do material:
 - através da codificação dos dados do material de forma a promover a compreensão da totalidade de determinado texto;
 - a codificação pode englobar diversos procedimentos (e.g. recorte, contagem, classificação, enumeração, etc.).
 - A fase do tratamento dos resultados, inferência e interpretação:
 - os dados podem ser submetidos a análises estatísticas ou não;
 - são efetuadas inferências e o investigador deve propor as suas próprias interpretações.

Trivinos (1987) defende, de forma semelhante a Bardin, que a análise de conteúdo deve ser efetuada tendo em conta três fases: a pré-análise (através da organização do material a ser utilizado e de todo o material que poderá contribuir para a compreensão do fenómeno, e através da identificação do objeto de estudo), a descrição analítica (aprofundamento do material reunido em relação ao objeto de estudo, orientado em função das hipóteses elaboradas e em função do referencial teórico adotado; deve procurar-se perceber quais as diferentes perspetivas e opiniões que existem, em que aspetos são concordantes e discrepantes) e a interpretação referencial (fase da análise, onde predomina a reflexão, a intuição, a conexão e interligação de ideias e pressupostos, com base em dados empíricos).

Por seu lado, Laville e Dionne (1999) identificam as seguintes fases da análise de conteúdo: fase do recorte dos conteúdos, a fase da definição das categorias analíticas e a fase da categorização final das unidades de análise.

Neste estudo realizaremos, assim, uma pesquisa teórica, com uma abordagem qualitativa, de tipo exploratória e utilizaremos a pesquisa bibliográfica e a análise de conteúdo para atingirmos o nosso objetivo, uma vez que o mesmo consiste em analisar a literatura já existente sobre o controlo interno e controlo externo, tentando perceber que tipo de relação existe entre ambos.

No capítulo seguinte, é apresentada uma revisão da literatura em relação ao controlo interno e ao controlo externo, no sentido de percebermos de forma mais aprofundada o que existe na literatura sobre este temas, para, posteriormente, darmos resposta às nossas questões de investigação.

3 Revisão da literatura

O controlo interno tem sido abordado ao longo dos últimos anos como uma característica fundamental em qualquer organização. De facto, a sua importância é indiscutível e têm sido feitos diversos estudos nesta área. Isto porque num contexto de crescente globalização e mutação dos mercados e de um notório aumento da concorrência entre empresas, torna-se fundamental aperfeiçoar a forma de controlar e gerir todas as atividades realizadas.

Na verdade, o sucesso de uma organização poderá depender da implementação de um bom sistema de controlo interno, garantindo uma “segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades” (Marçal & Marques, 2011, p.55). Um efetivo sistema de controlo interno é essencial para manter os registos contabilísticos e financeiros de uma organização, cruciais para a sua gestão de forma transparente e rigorosa. Como refere Costa (2007) “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno” (p.205).

São vários os conceitos, definições e modelos que diferentes organismos têm proposto relativamente ao controlo interno, que serão apresentados nas secções seguintes.

3.1 Controlo interno

Não podemos identificar rigorosamente a origem do controlo interno ou a primeira vez em que foi referenciado. Apesar de os primeiros sinais de controlo interno já serem visíveis nos documentos da civilização Mesopotâmica 3600 A.C. (Lee, 1971) e da natureza de alguns mecanismos de controlo já ser pormenorizadamente documentada no Talmude (compilação que data de 499 D.C. de leis e tradições judaicas) (Fonfeder, Holtzman, & Maccarrone, 2003), alguns autores apontam o seu nascimento aquando da revolução industrial, na sequência de uma crescente necessidade de financiamento de capital que exigia uma verificação periódica dos resultados e da posição financeira das empresas (Root, 1998). Isto porque só com esta informação é que investidores e credores poderiam tomar melhores decisões em relação aos seus investimentos.

No entanto, poder-se-á afirmar que a origem do atual controlo interno está intimamente associada ao *crash* da Bolsa de Nova York em 1929, e aos escândalos financeiros dos anos 20 e 30 (figura 1). Foi neste contexto que surgiu a necessidade de se elaborarem reformas ao nível dos regulamentos, impedindo que o mercado de ações se autorregulasse (Root, 1998).

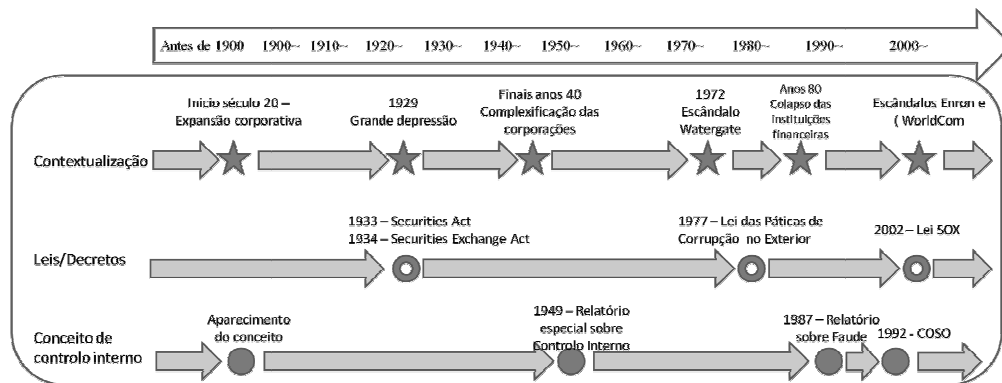


Figura 1 – Evolução do controlo interno (adaptado de Nakano, Kimura, Nishiyama, Taguchi, Sakuma, & Ota, 2009).

Deste modo, com o intuito de reforçar o mercado de capitais e de proteger os investidores, foram promulgadas duas leis: *Securities Acts* de 1933 e 1934. A primeira (1933) tinha essencialmente dois objetivos: exigir que os investidores tivessem acesso a informações financeiras ou outras informações em relação aos valores mobiliários que eram colocados à venda; e proibir enganar, deturpações e outras fraudes relacionadas com a venda de mobiliários aos investidores (Hall & Singleton, 2005; Root, 1998). A segunda lei (1934) criou a *Securities and Exchange Commission* (SEC), dando autoridade a esta comissão para registar, regular e fiscalizar agências e organizações que atuavam na área das vendas mobiliárias. Além disso, a SEC passou também a regular as normas de auditoria. Uma das medidas mais importantes implementadas por esta comissão foi, precisamente, a obrigatoriedade de todas as corporações deterem um sistema de controlo interno, suscetível de ser avaliado pela auditoria externa (Hall & Singleton, 2005). Foi igualmente nos anos

30 que surgiu a primeira definição de controlo interno apresentada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) através da SAS nº1 e utilizada pela SEC¹.

Nos anos 70, após a ocorrência de várias fraudes (e.g. escândalos Watergate e Lockheed), foi instituída a lei relativa a práticas de corrupção no exterior. Esta lei tinha como objetivo evitar o suborno de funcionários estrangeiros. Para tal, exigiu que todas as corporações tivessem registos precisos de todas as contas e operações, e mantivessem um sistema de controlo interno que fornecesse informação razoável em relação ao alcance dos objetivos das organizações (Hall & Singleton, 2005). Deste modo, esta lei veio clarificar a obrigatoriedade da implementação dos sistemas de controlo interno, promovendo a difusão do mesmo, e contribuindo para a renovação do papel do controlo interno, sobretudo no que respeita à área da prevenção da fraude (Nakano et al. 2009).

Nos anos 80, a AICPA estabeleceu a *Treadway Commission* (juntando algumas entidades como a *American Accounting Association* e o *Institute of Internal Auditors*, entre outras). Em 1987, esta comissão publicou o relatório *Fraudulent Financial Reporting* onde enfatizava a importância dos controlos internos e a necessidade de criar critérios de análise para avaliação detalhada dos mesmos (Nakano et al. 2009).

Em 1992 o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que nasceu em 1985 com o intuito de lidar com as situações de fraude, publicou o documento *Internal Control – Integrated Framework* dando origem ao Modelo COSO I. Tendo consciência de que a melhor maneira de evitar as fraudes é através de um forte controlo interno, decide desenvolver um modelo de controlo interno numa perspetiva de gestão (Hall & Singleton, 2005). Segundo este modelo, o controlo interno integra cinco componentes que se inter-relacionam. Os primeiros quatro componentes (ambiente de controlo, avaliação de risco, atividades de controlo e informação e comunicação) estão relacionados com a operacionalização do controlo interno. O quinto componente (monitorização) tem como objetivo principal garantir que o controlo interno opere de forma efetiva (COSO, 2008; Olach & Weeramantri, 2009).

¹ “Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed managerial policies” (Root, 1998, p.68).

Mas é em 2002 com a promulgação da *Lei Sarbanes-Oxley* (Lei SOX), na sequência de várias fraudes financeiras e várias perdas sofridas pelos acionistas que o controlo interno assume um carácter fundamental no aumento da confiança por parte dos investidores nos mercados mobiliários, e na prevenção e combate à fraude. Deste modo, a secção 404 – “Avaliação da Gestão do Controlo Interno” refere que é responsabilidade do órgão de gestão a criação e a manutenção de um sistema de controlo interno, assim como a avaliação da sua eficácia.

Em 2004 o COSO apresenta um novo modelo intitulado *Risk Management - Integrated Framework*, e que designaremos por COSO II, na sequência dos estudos e relatórios que foram sendo feitos pela *Treadway Commission*, contribuindo para a expansão do controlo interno focando o papel da gestão de risco no sucesso das organizações (COSO, 2004). A partir deste momento, o controlo interno passa a ser compreendido à luz de 8 componentes: ambiente de controlo; definição de objetivos; identificação de eventos; avaliação do risco; resposta ao risco; atividades de controlo; informação e comunicação, e monitorização.

São vários os conceitos de controlo interno apresentados por diversos organismos reguladores das normas de auditoria (e.g. AICPA, COSO, *International Federation of Accountants* (IFAC), *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)). No entanto, todos demonstram a importância que o controlo interno assume numa organização, referindo o seu carácter organizativo e de gestão, assim como o papel que este assume na gestão do risco e no alcance dos objetivos da organização.

Apesar da multiplicidade de conceitos existentes, o controlo interno consiste num processo que deve ser colocado em prática quer pelos gestores quer por todo o pessoal, e que tem como objetivos: a promoção da eficácia e eficiência das operações, o desenvolvimento de relatos financeiros fiáveis e a certificação de que estes relatos e restantes informações estão em conformidade com a lei e regulamentos aplicáveis (Russel, 2009).

A Norma ISA 315 – “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente”, define o controlo interno como:

O processo desenhado e implementado pelos responsáveis pela governação, gestão e outro pessoal para proporcionar segurança responsável que contribua para atingir os objetivos da entidade em

relação à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimentos das leis e regulamentos aplicáveis (IFAC, 2009, p.264).

A mesma definição é adotada pela OROC em Portugal, na sua Diretriz de Revisão/Auditoria 410 (OROC, 2000). Podemos afirmar então que o controlo interno se refere a um plano dos órgãos de gestão que tem por objetivo promover, por um lado, uma segregação de funções adequada e, por outro, um sistema de autorização e procedimentos que têm como principal objetivo garantir um razoável controlo contabilístico dos ativos, passivos, réditos e gastos (Costa, 2007).

Existem ainda outras definições de controlo interno, que serão descritas e analisadas à luz dos respetivos modelos teóricos, apresentados mais adiante, que nos auxiliarão a compreender melhor o controlo interno.

3.1.1 Distinção entre controlo interno e auditoria interna

Por vezes surge alguma dificuldade em distinguir o controlo interno de auditoria interna, chegando mesmo a existir alguma confusão entre os dois conceitos. Por esta razão, torna-se fundamental apresentar aqui a distinção entre um e outro. De facto, quer o controlo interno quer a auditoria interna partilham algumas características, na medida em que apresentam um objetivo geral comum: salvaguardar o património empresarial, atribuindo mais valor a uma determinada organização e contribuindo para melhorar o nível das operações da mesma. Além disso, tanto a auditoria interna como o controlo interno recorrem a técnicas de auditoria e a ferramentas analíticas semelhantes para avaliar o ambiente organizacional (Hightower, 2009). No fundo, ambos exercem controlo sobre as atividades e informação das organizações e ambos fazem parte da estrutura organizacional das mesmas, protegendo os seus interesses.

No entanto, o controlo interno é diferente da auditoria interna, pois aquele não se limita a apreciar e avaliar o cumprimento de uma organização relativamente aos regulamentos aplicáveis. O controlo interno tem um papel ativo durante todo o ciclo financeiro, nomeadamente na definição, documentação, comunicação, verificação e suporte das operações das empresas e dos seus objetivos (Hightower, 2009). Por seu lado, a auditoria interna está interessada em validar as demonstrações financeiras, no final de um ciclo

financeiro, com o intuito de dar uma opinião sobre se estas estão preparadas de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. É também papel da auditoria interna avaliar o controlo interno, verificando se este está a ser colocado em prática e se está a funcionar de forma eficaz.

Concluindo, e tendo em consideração as semelhanças e as diferenças evidenciadas anteriormente, pode-se afirmar que a auditoria interna é todo o trabalho realizado por um departamento ao longo de todo ano, com o objetivo (entre outros) de avaliar e validar os controlos internos, que não são mais do que um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas colocados em prática pela gestão de uma organização para alcançar os seus objetivos. O controlo interno executa os procedimentos e a auditoria interna avalia o funcionamento e a eficácia desses mesmos procedimentos.

3.1.2 Objetivos do controlo interno

São vários os objetivos que se pretendem alcançar com a implementação de um sistema de controlo interno. De facto, a organização e os gestores necessitam de auxílio para conseguirem alcançar as metas estabelecidas, sendo que o controlo interno desempenha uma ajuda fundamental nesse sentido. Além disso, os órgãos de gestão têm que, com muita frequência, tomar decisões, que se baseiam na informação disponível, que deve ser fiável e credível e deve estar atualizada (Morais & Martins, 2007).

Segundo o *Institute of Internal Auditors* (IIA) o controlo interno compreende os seguintes objetivos: manter a confiança e a integridade da informação; assegurar o cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis; salvaguardar os ativos; promover a utilização económica e eficiente dos recursos; alcançar os objetivos e metas fixados para as operações ou programas (IIA, 1972 citado por Costa, 2007). O Tribunal de Contas (1999), entidade fiscalizadora do setor público, acrescenta ainda como objetivos do controlo interno: o registo e atualização do imobilizado da entidade; a promoção da integralidade e exatidão dos registos contabilísticos, alcançando uma imagem fiel das demonstrações financeiras; a promoção da eficácia da gestão e a qualidade da informação.

São ainda objetivos do controlo interno: a avaliação dos pagamentos efetuados e recebidos; a promoção do registo das transações e da transparência da informação obtida; a revisão

operacional e financeira; a segregação de funções; a promoção da integridade (Hightower, 2009); a promoção da eficácia operacional; o encorajamento do cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Costa, 2007); a prevenção e deteção de fraudes; e, por último, a preparação tempestiva da informação financeira (Filho, Jacques, & Marina, 2005).

3.1.3 Tipos componentes e princípios do controlo interno

A figura 2 apresenta, de forma resumida, os diferentes tipos de controlo interno, os seus componentes, bem como os princípios mais importantes a ele associados. Diferentes autores apresentam diferentes ideais relativamente a estes aspetos, pelo que abordaremos este tema com alguma atenção.

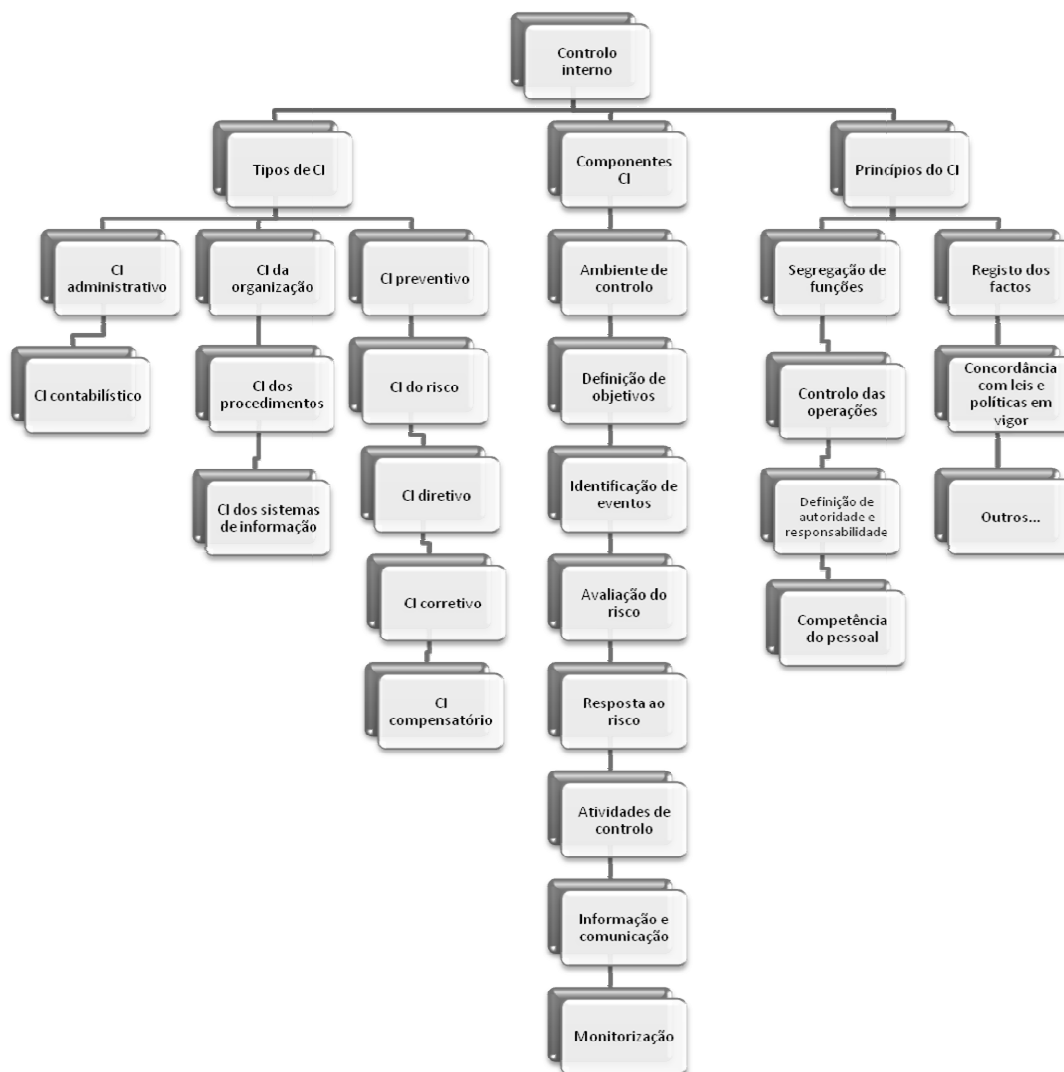


Figura 2 - Tipos, componentes e princípios do controlo interno (fonte: o autor).

Em relação aos tipos de controlo interno, a literatura não é consensual, com diferentes autores a apresentarem diferentes tipos de controlo, embora sem apresentarem justificação para a sua escolha e sem fazerem referência à existência de outras opiniões. Segundo o AICPA (1958) existem dois grandes tipos de controlo interno: o controlo interno administrativo e o controlo interno contabilístico.

- O primeiro tipo de controlo – **controlo interno administrativo**, está relacionado com a organização, com os registos e com os procedimentos que pretendem salvaguardar os ativos e contribuir para a confiabilidade da informação financeira, na medida em que se pretende assegurar com alguma razoabilidade que as transações efetuadas estão de acordo com as autorizações dos órgãos de gestão.
- Por outro lado, o **controlo interno contabilístico** refere-se à organização, procedimentos e registos relacionados com os processos de tomada de decisão e que contribuem para a elaboração de autorizações dadas pelos órgãos de gestão.

Por seu lado, Marçal e Marques (2011) apontam três tipos de controlo interno: controlo interno da organização, controlo interno dos procedimentos e controlo interno dos sistemas de informação.

- No **controlo interno da organização** pretende-se avaliar a atribuição de responsabilidades e competências, assim como a definição de responsabilidades e limites, incluindo a segregação de funções, devido à importância que estas têm para uma organização.
- O **controlo interno dos procedimentos** relaciona-se com todas as operações associadas ao processamento e registo das transações, com o objetivo de impedir que sejam ultrapassadas etapas nesses registos; e aos procedimentos do controlo de fluxo normal das transações, nomeadamente, ao nível do seu processamento e registo.
- O **controlo interno dos sistemas de informação** está associado aos dispositivos que produzem, armazenam e disseminam a informação que chega até aos órgãos de gestão (Marçal & Marques, 2011).

Outros autores (Morais & Martins 2007; Pickett, 2005) referem a existência de cinco tipos de controlo num sistema de controlo interno:

- **controle preventivo** (pretende impedir a ocorrência de situações indesejáveis);
- **controle detetor** (pretende identificar falhas ou erros);
- **controle diretivo** (pretende contribuir para a ocorrência de situações desejáveis);
- **controle corretivo** (pretende corrigir erros);
- **controle compensatório** (pretende compensar fraquezas presentes noutras áreas).

Do nosso ponto de vista, os tipos de controle apresentados por Marçal e Marques (2011) parecem-nos ser os mais adequados, uma vez que focam o controle das grandes áreas da existência e atuação de qualquer organização: o controle interno das organizações, o controle interno dos procedimentos colocados em prática e o controle interno dos sistemas de informação. No entanto, consideramos que todos acabam por focar, de forma mais generalista ou de forma mais específica, as principais áreas de controle das organizações.

Em relação aos componentes do controle interno, há uma tendência generalizada para considerar a existência de cinco grandes componentes, todos eles inter-relacionados entre si. São eles o ambiente de controle, o processo de avaliação do risco, os sistemas de informação, incluindo os processos de negócios associados importantes para o relato financeiro e a comunicação; as atividades de controle e a monitorização dos controles (Costa, 2007; Hayes, Dassen, Schilder, & Wallage, 2005).

- O **ambiente de controle** engloba ações, políticas e procedimentos que representam as opções tomadas pelos órgãos de gestão relativamente ao controle interno e sua importância. Inclui, assim, valores éticos e de integridade, compromisso com a competência, participação geral dos órgãos de gestão, filosofia de gestão e estilo das operações, estrutura da organização, definição de autoridade e responsabilidade e políticas relacionadas com recursos humanos.
- O processo de **avaliação do risco** identifica e analisa os riscos relevantes para preparação das demonstrações financeiras e o impacto que estes têm nos resultados.
- O terceiro componente, ou seja os **sistemas de informação**, auxiliam o controle interno na identificação, classificação, registo e relato das transações das organizações, de forma a controlar todas as suas atividades.
- O quarto componente – **atividades de controle**, refere-se a todas as políticas e procedimentos que contribuem para assegurar o cumprimento das diretivas

implementadas pelos órgãos de gestão com o objetivo de alcançar as metas estabelecidas. As atividades de controlo englobam: a segregação de funções, a autorização de transações e atividade, a existência de registos e documentos adequados, o controlo físico de ativos e registos e as verificações independentes em relação ao seu desempenho.

- A **monitorização dos controlos** refere-se à verificação contínua de que os controlos estão a ser colocados em prática e a funcionar como previsto, procedendo-se a alterações caso seja necessário (Costa, 2007; Hayes et al. 2005).

Parece-nos que será importante incluir também como componentes do controlo interno a definição de objetivos, a identificação de eventos e a resposta ao risco, componentes estes definidos no modelo COSO II, mas que ainda não são amplamente reconhecidos como componentes de controlo interno. Isto porque é cada vez mais importante que se tenham em conta os riscos de gestão.

No que respeita aos requisitos e princípios do controlo interno, este para conseguir ter alguma consistência e ser efetivamente útil, necessita de um conjunto de bases e princípios que devem ser colocados em prática. Esses princípios, segundo Marçal e Marques (2011) são: a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade, a competência do pessoal e o registo dos factos.

- De facto, o controlo interno exige que haja uma **segregação das funções**, uma vez que esta medida permite diminuir a prática de erros ou irregularidades, pois uma mesma pessoa não deve ter funções concomitantes. No entanto, quando a segregação de funções não é possível, outros níveis de controlo devem ser implementados, tais como rotação de funções, determinação de funções e responsabilidades, implementação de sistemas de informação, medidas de supervisão, divulgação de circulares, numeração sequencial, pagamentos aprovados sempre pelo gerente, criação do fundo fixo de caixa, pagamentos efetuados com cheques, entre outras medidas.
- No que respeita ao **controlo das operações**, o seu objetivo é verificar e analisar as operações realizadas, devendo o mesmo ser feito por pessoas diferentes das que as realizaram.

- A **definição da autoridade e da responsabilidade** pretende definir rigorosamente os níveis de autoridade e responsabilidade das diferentes operações, de forma a delimitar as funções de cada pessoa.
- O princípio da **competência do pessoal**, baseia-se na necessidade de uma organização ter pessoal qualificado e competente para exercer as funções que lhe são atribuídas.
- A importância do **registo dos dados** no controlo interno é evidente, na medida em que é fundamental cumprir regras contabilísticas e ter documentos que justifiquem as transações efetuadas. Além disso, este registo contribui para promover uma melhor ligação entre serviços e para assegurar um rápido acesso à informação (Marçal & Marques, 2011).

Para Hightower (2009) um dos princípios fundamentais de qualquer mecanismo de controlo interno prende-se com a necessidade de este estar de acordo com as leis, regulamentos, políticas e procedimentos aplicáveis nas diferentes organizações. De facto, este parece-nos ser um dos aspetos mais importantes relacionados com o controlo interno, pois se isto não acontecer toda a informação resultante do controlo interno e que é, muitas vezes, utilizada pelo controlo externo, deixa de ser fidedigna e útil.

Deste modo, para otimizar o papel do controlo interno, este deve apresentar os seguintes requisitos: a existência de um organograma com a distribuição das responsabilidades; a elaboração de normas e procedimentos que assegura um bom controlo sobre ativos; a existência de pessoal qualificado para a função que desempenha; a eliminação da rotina através da rotação de funcionários de forma a minimizar fraudes e erros; definição clara de limites, obrigações e direitos; controlo rigoroso das operações; o registo metódico dos factos (Marçal & Marques, 2011); a definição de objetivos e planos de acordo com a filosofia dos órgãos de gestão; uma estrutura organizativa sólida; a promoção da integridade e de valores éticos; a existência de um compromisso com a qualidade e competência; e a criação de metas realistas (Morais & Martins, 2007). Estes requisitos são assim importantes para garantir que os objetivos dos sistemas de controlo interno são alcançados.

3.1.4 Limitações do controlo interno

Como já foi referido anteriormente, o controlo interno é muito importante para qualquer entidade uma vez que tem um papel fundamental no alcance dos objetivos e das metas estabelecidas pelas organizações. No entanto, são vários os fatores limitadores ao nível do controlo interno (figura 3). É importante abordar a questão das limitações do controlo interno, uma vez que estas limitações poderão influenciar a sua implementação. Aquando da sua implementação torna-se fundamental ter conhecimento da capacidade de resposta do controlo interno às nossas exigências, e compreender até que ponto ele é capaz de nos dar uma segurança razoável em relação à informação financeira de uma organização.



Figura 3 - Limitações do controlo interno (fonte: o autor)

Em primeiro lugar, é necessário que haja interesse por parte dos órgãos de gestão não só para implementarem um sistema de controlo interno, mas também para manterem um bom sistema de controlo interno, ou seja, se não for do interesse dos órgãos de gestão que haja um bom controlo interno poderá estar em causa a obtenção de informação íntegra e verdadeira (Costa, 2007). Apesar das limitações que o controlo interno apresenta, ele é considerado o instrumento mais eficaz no combate à corrupção (Carvalho & Flores,

2007). Por apresentar algumas limitações é que o controlo interno pode apenas dar uma segurança razoável e nunca absoluta do cumprimento dos procedimentos implementados pela gestão e por isso é que é alvo de avaliação pelo controlo externo antes deste recorrer à informação proveniente daquele para efetuar o seu trabalho.

Além disso, a dimensão da empresa é outro fator que influencia a implementação do sistema de controlo interno. Na verdade, a implementação do controlo interno numa pequena empresa é mais difícil devido ao baixo número de trabalhadores, situação que dificulta a segregação de funções, bem como devido aos limites relacionados com a ausência de documentação. De facto, as pequenas empresas tendem a utilizar processos e procedimentos mais simples e menos formais para alcançar os seus objetivos (IFAC, 2006a). No entanto, as pequenas empresas poderão adotar outros mecanismos de controlo interno como os que já foram referenciados anteriormente.

Uma outra limitação ao nível do controlo interno está relacionada com a relação custo-benefício, na medida em que a implementação de um sistema de controlo interno obriga a gastos que vão aumentando em função da complexidade do mesmo. Por essa razão, é fundamental que haja uma avaliação dos benefícios que o sistema de controlo interno poderá proporcionar de modo a que os custos com a sua implementação não sejam superiores aos benefícios (Russel, 2009; Costa, 2007; Marçal & Marques, 2011).

Costa (2007) aponta ainda como limitação do sistema de controlo interno a ocorrência de transações pouco usuais (o sistema de controlo interno aquando da sua implementação tenta prever algumas transações e, por isso, se forem efetuadas transações pouco usuais ou excecionais, estas não estarão contempladas no controlo interno (neste caso, deve existir uma revisão do sistema de controlo implementado e adicionar mecanismos que possam dar resposta a estas novas transações), e a existência de erros humanos, conluio e fraudes (apesar da sofisticação de qualquer controlo interno, se as pessoas não forem competentes e íntegras, a informação obtida será sempre falível). Mesmo com a segregação de funções não é possível evitar, de todo, o conluio ou a cumplicidade (Marçal & Marques, 2011).

Além disso, segundo os autores referidos anteriormente, poderá haver um abuso do pessoal que detém poderes de autorização, assim como uma deterioração da competência e integridade dos mesmos por diversos fatores. A própria direção poderá forjar o próprio

sistema de controlo interno com o intuito de manipular a informação. Isto é, há sempre a possibilidade de existir uma manipulação dos dados (Russel, 2009).

Para além destas limitações, existem algumas áreas difíceis de controlar, nomeadamente, o imobilizado, as existências, as compras, as vendas, as disponibilidades e os registos administrativos (c.f. Marçal & Marques, 2011). Nestas situações, deverá promover-se um maior controlo e uma documentação mais pormenorizada de todas as atividades e de todos os bens comprados e/ou vendidos, de forma a aumentar o controlo sobre estas áreas.

Porém, algumas das limitações apresentadas pelo controlo interno poderão ser contrabalançadas pelo controlo externo, uma vez que este último tem um papel muito importante na avaliação do controlo interno e na sugestão de alterações quando este é insuficiente ou deficiente. Por exemplo, o controlo externo ao rever o controlo interno e ao elaborar um parecer sobre o mesmo, poderá verificar as suas condições de economicidade e legalidade, ultrapassando algumas das limitações associadas à vontade dos órgãos de gestão de colocar em prática um sistema de controlo interno e à possibilidade de conluio e erros humanos por parte dos funcionários.

3.1.5 Frameworks de controlo interno

Tendo em consideração a importância e o impacto que o controlo interno tem em qualquer organização, não é surpreendente que surjam diferentes modelos em relação ao mesmo. De seguida, será feita uma apresentação e uma reflexão acerca dos principais modelos de controlo interno desenvolvidos nos últimos anos por diferentes organizações, nomeadamente, AICPA, IIA, COSO, COCO, COBIT e INTOSAI.

3.1.5.1 SAS nº55 e 78 - Statements on Auditing Standards

Como foi referido anteriormente, através da SAS nº1, a AICPA definia pela primeira vez o controlo interno como

Um plano de organização e todos os métodos e medidas de coordenação adotadas por uma empresa para salvaguardar os seus ativos, verificar a exatidão e a fiabilidade da informação financeira, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas de gestão prescritas (AICPA, 1972, p.17).

Em 1988 a AICPA publicou um documento intitulado SAS nº55 - *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, que fornecia orientações em relação à estrutura do controlo interno e à forma como este deveria ser abordado pelos auditores independentes. Segundo esta norma, o auditor deve obter um conhecimento acerca do controlo interno da organização que seja suficiente para planear e realizar a auditoria da mesma. A identificação e a avaliação dos controlos são, assim, um dos passos fundamentais para qualquer auditoria. Segundo esta norma, o controlo interno é definido como “as políticas e procedimentos estabelecidos para dar uma garantia razoável de que os objetivos específicos da entidade serão atingidos” (AICPA, 1988, p.29) e é constituída por três elementos: o ambiente de controlo (que representa o efeito coletivo de vários fatores que influenciam as políticas e os procedimentos adotados, tais como a atitude, a consciência e as ações dos órgãos de gestão); o sistema contabilístico (que consiste em todos os métodos utilizados para registar, identificar, analisar e relatar as operações de uma organização); e o controlo dos procedimentos (que representam as restantes políticas e procedimentos que os órgãos de gestão estabelecem para garantir que os objetivos são alcançados). Este último é aplicado em vários níveis organizacionais e pode ter diversos objetivos, inclusive ser aplicado nos dois elementos referidos anteriormente.

Em 1995, é feito um aditamento à norma SAS nº55, surgindo a norma SAS nº78 - *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*. Esta nova norma, vem abordar o controlo interno, recorrendo às definições e elementos defendidos pelo modelo COSO I entretanto criado, na medida em que este se torna um modelo amplamente aceite pelas diversas entidades financeiras. A SAS nº78 vem, então, definir o controlo interno, os seus objetivos, os seus componentes e a forma como o auditor deve usar o controlo interno no planeamento e na realização de uma auditoria.

O controlo interno é definido como um processo realizado pela administração ou órgãos de gestão, com o intuito de proporcionar uma segurança razoável no alcance dos seguintes objetivos: fiabilidade das demonstrações financeiras; eficácia e eficiência das operações; e conformidade com as leis e normas aplicáveis (AICPA, 1995). O controlo interno compreende cinco elementos (indo ao encontro do COSO I): ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação, e monitorização.

Note-se que a grande diferença em relação ao modelo COSO I é a ênfase colocada na importância da veracidade das demonstrações financeiras, mais do que a eficácia e eficiência das operações.

Em 2001 surge a SAS nº94 intitulada *The Effect of Information Technology on the Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, que vem colocar a tónica na importância que as tecnologias da informação assumem e no modo como estas podem afetar todos os elementos do controlo interno. Além disso, vem defender os benefícios que as tecnologias de informação podem trazer para a promoção da eficácia e eficiência do controlo interno (c.f. AICPA, 2001).

Em 2006, a SAS nº55/78 é substituída pela SAS nº 109 intitulada *Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement*. Neste caso, o conhecimento do controlo interno torna-se essencial para um completo conhecimento da entidade e do seu meio ambiente (figura 4). A definição de controlo interno, bem como os seus componentes mantêm-se, seguindo, mais uma vez, o modelo COSO I (AICPA, 2006).

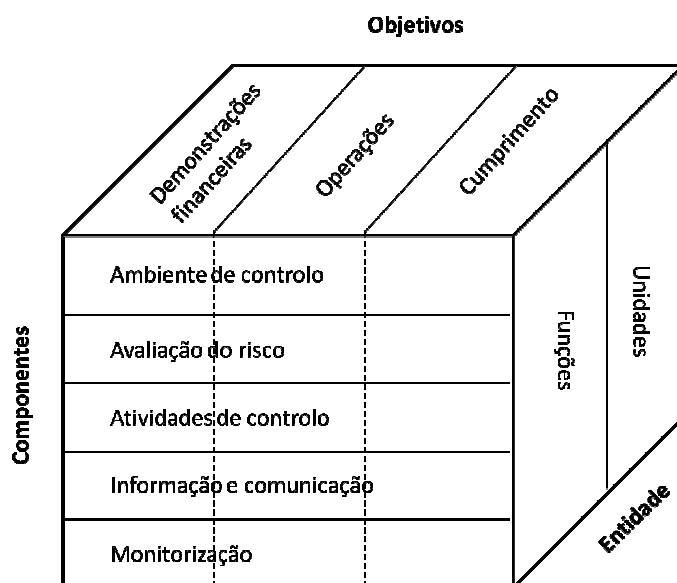


Figura 4 - Relação entre objetivos da entidade e controlo interno (traduzido de AICPA, 2001, p.126)

3.1.5.2 SAC – Systems Auditability and Control

Embora o modelo SAC tenha sido originalmente publicado em 1977 pelo IIA, só em 1991, é que este sistema começa a ganhar relevo com a publicação de novo relatório pelo *Internal Auditors Research Foundation* e, posteriormente, com a sua revisão em 1994.

Este modelo tinha como principal objetivo promover a criação de um sistema de controlo interno direcionado para as tecnologias de informação, que fosse capaz de contribuir de forma significativa para o aperfeiçoamento do trabalho realizado pelos auditores. A novidade introduzida por este sistema está relacionada, por isso, com o facto de este apresentar novas informações para compreender, monitorizar, avaliar e eliminar os riscos relacionados com o uso das novas tecnologias de informação. Aliás, os objetivos do modelo SAC relacionam-se, apenas, com os sistemas de informação das organizações, nomeadamente, integridade da informação utilizada, a segurança e proteção dos recursos, e consistência com os procedimentos e leis internas e externas.

Segundo o modelo SAC, o controlo interno é um meio utilizado para garantir que os objetivos estabelecidos são alcançados. Deste modo, um sistema de controlo interno é composto por todos os processos, funções, atividades e pessoas, que em conjunto contribuem para o alcance desses objetivos e para garantir que os riscos são aceitáveis. O modelo SAC é constituído pelos seguintes componentes: ambiente de controlo (que inclui estrutura da organização, estrutura do controlo, procedimentos de organização e influências externas); sistemas manuais e automáticos (inclui todos os modos como a informação é processada, relatada, armazenada ou transferida); e procedimentos de controlo (controles gerais que têm um impacto na efetividade das funções dos sistemas de informação). O foco está, então, nas tecnologias de informação (Cupello, 2006).

3.1.5.3 COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

A origem do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) deu-se em 1985, na sequência de uma recomendação da Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos, que juntou as entidades financeiras mais importantes dos Estados Unidos da América, que realizaram diversos estudos, incluindo uma revisão da

literatura acerca do controlo interno e da sua importância, com o objetivo de criar mecanismos que pudessem contribuir para diminuição das situações de fraude e de relatórios fraudulentos (Pickett, 2005; Zanette, Dutra, & Alberton, 2007).

Em 1992, e na sequência de vários estudos realizados, esta comissão apresentou o Modelo COSO I, através da publicação de um relatório intitulado *Internal Control – Integrated Framework*, que tinha como objetivo melhorar a eficácia dos controlos internos. Deste modo, para o COSO o controlo interno é um:

Processo efetuado por pessoas da direção, da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos, nas seguintes categorias: eficiência e eficácia das operações; confiança nas demonstrações financeiras; e conformidade com as leis e regulamentos (COSO, 1994, p.13).

Assim, pode concluir-se que o controlo interno é um processo, ou seja um meio para alcançar um fim, é efetuado por pessoas, espera-se que transmita uma segurança razoável da informação, não uma segurança absoluta, e contribua para o alcance dos objetivos organizacionais.

Segundo o modelo COSO I, o controlo interno integrava cinco componentes que se inter-relacionavam (figura 5). Os primeiros quatro componentes (ambiente de controlo, avaliação de risco, atividades de controlo e informação e comunicação) estão relacionados com os procedimentos e com as operações do controlo interno. O quinto componente (monitorização) tem como objetivo principal garantir que o controlo interno opere de forma efetiva (COSO, 2008; Olach & Weeramantri, 2009).



Figura 5 - Elementos do controle interno (traduzido de Pickett, 2005).

Em 2004, o COSO publica um novo documento intitulado *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* que parte dos princípios referidos anteriormente e que descreve os componentes essenciais, os princípios e os conceitos relacionados com a gestão de risco, designado COSO II. Deste modo, para além dos cinco componentes já referidos, são acrescentados três novos componentes: **definição de objetivos** (qualquer organização deve estabelecer objetivos estratégicos, que devem ir ao encontro da sua missão/visão), **identificação de eventos** (através da monitorizando de eventos e ocorrências, internos ou externos, positivos ou negativos, que possam interferir com o alcance dos objetivos estabelecidos); e **resposta ao risco** (desenvolvimento de estratégias para responder aos riscos identificados) (Moeller, 2009). Na figura 6 pode ser analisado o modelo de gestão de risco proposto pelo COSO II.

Assim sendo, uma organização para conseguir alcançar os seus objetivos precisa definir estratégias, utilizar os seus recursos de forma eficaz, produzir relatórios de decisões e resultados e respeitar as leis e regulamentos aplicáveis (Zanette et al. 2007).

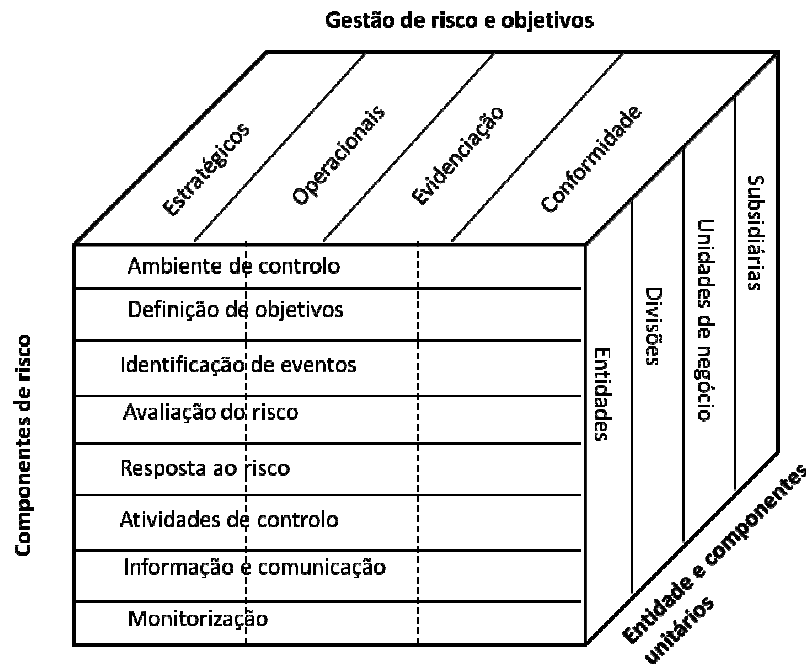


Figura 6 - Modelo de Gestão de risco do COSO II (traduzido de Moeller, 2009, p.53).

Em 2006, o COSO publicou um novo manual, desta vez destinado a pequenas empresas públicas, intitulado *Internal Control Over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies*. Desta vez, o manual vem salientar a necessidade dos elementos propostos trabalharem de forma coesa, pois só desta forma é possível criar um sistema de controlo interno efetivo. Por esta razão, são apresentados vinte princípios (quadro 2) que ajudam na implementação de um controlo interno efetivo nas organizações, princípios esses que o COSO considera imprescindíveis para qualquer empresa, independentemente do seu tamanho.

Ambiente de controlo	Avaliação do risco	Atividades de controlo	Informação e comunicação	Monitorização
1. Integridade e valores éticos	8. Objetivos dos relatos financeiros	11. Integração com avaliação de risco	15. Informação de relato financeiro	19. Monitorização contínua e avaliações independentes
2. Quadro de diretores	9. Risco dos relatos financeiros	12. Seleção e desenvolvimento de atividades de controlo	16. Informação do controlo interno	20. Reportar deficiências
3. Filosofia de gestão e estilo operacional	10. Risco de fraude	13. Políticas e procedimentos	17. Comunicação interna	
4. Estrutura organizacional		14. Tecnologias de informação	18. Comunicação externa	
5. Competências de relato financeiro				
6. Autoridade e responsabilidade				
7. Recursos humanos				

Quadro 2 - Princípios para um controlo interno efetivo (traduzido de COSO, 2008).

Deste modo, pode-se concluir que o COSO II pretende fornecer uma ideologia para lidar com três temas inter-relacionados e essenciais para o sucesso de qualquer organização: gestão de risco, controlo interno e deteção de fraude. Por esta razão, o COSO II é um dos modelos mais amplamente aceites em todo o mundo e tem servido de base para o desenvolvimento de outros modelos (Dutra, Zanette, Alberton, Bornia, Limongi, 2009; Santos, Vasconcelos, & Tribolet, 2004).

3.1.5.4 COCO – Criteria of Control Committee

O modelo COCO foi desenvolvido em 1995 pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants*, através da publicação do livro *Guidance in Control*. A principal diferença deste modelo em relação ao COSO I é a preferência pelo termo controlo em detrimento do termo controlo interno. Isto porque o presente modelo pretendia ter uma abordagem mais abrangente (Root, 1998), incluindo no seu conceito de controlo outras atividades que o COSO I não integrava inicialmente, tais como a definição de objetivos, o planeamento estratégico, a avaliação do risco e as ações corretivas.

Outra novidade que o COCO traz está relacionada com a avaliação da eficácia do controlo. Enquanto o COSO I não apresentava critérios para avaliar a eficácia do controlo interno, baseando-se apenas no alcance dos objetivos, na preparação fiel dos relatos financeiros e na concordância destes com os regulamentos aplicáveis, o COCO, por seu lado, vem especificar vinte critérios que têm como objetivo avaliar a eficácia do controlo (Root, 1998).

Esses critérios podem ser agrupados em quatro categorias, como se pode ver na figura 7: propósito (critérios que estabelecem um caminho para a organização), compromisso (critérios que dão um sentido de identidade e valor à organização), capacidade (critérios que dão um sentido de competência à organização) e monitorização e aprendizagem (critérios que dão um sentido de evolução à organização) (Luscombe, 1995; Root, 1998). No entanto, uma das críticas apontadas a este modelo é o facto de este, inicialmente, não considerar como elementos do controlo interno a informação e a comunicação, ao contrário do COSO I que os integra como elementos essenciais (Root, 1998).

Assim sendo, para este modelo, o controlo interno é tido como um processo contínuo, que integra todos os elementos de uma organização, nomeadamente, recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e funções que, em conjunto, contribuem para o alcance dos objetivos estabelecidos (CICA, 1999).

Deste modo, compreende-se a ênfase colocada nos valores comportamentais do controlo, nomeadamente nos valores éticos e culturais, em detrimento das estruturas e procedimentos (Tenório, 2007 citado por Fernandes, Heinzmann, & Wienhage, 2010).

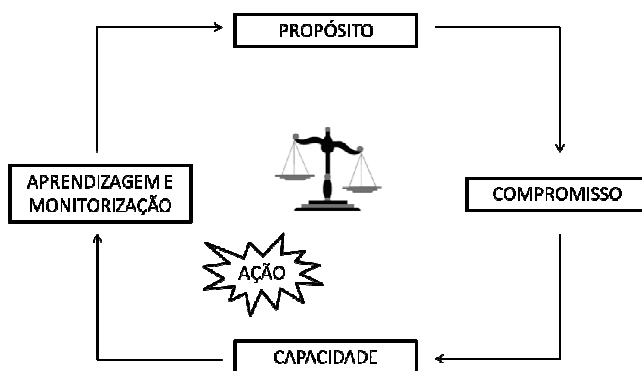


Figura 7 - Modelo COCO (traduzido de Pickett, 2005).

Analisando, agora, mais especificamente os critérios do COCO, podemos afirmar que, é fundamental, em qualquer organização, a existência de uma direção clara, de um propósito, e de uma finalidade. Ou seja, é necessário que existam objetivos específicos a atingir, uma missão, uma visão e uma estratégia, que todos os elementos da organização devem conhecer e respeitar. É importante que se tenha em conta os riscos e as oportunidades, as políticas, os planos, os desempenhos, entre outros indicadores. Para que isto seja possível, torna-se essencial que as pessoas que constituem a organização assumam um compromisso, aceitem e adotem a identidade e os valores da mesma. Isto inclui elementos como: valores éticos, integridade, recursos humanos, políticas, autoridade, responsabilidade e confiança mútua.

Outro aspeto fundamental está relacionado com a capacidade que as pessoas têm para compreender os requisitos do controlo interno, isto é, as pessoas devem possuir recursos, competências, conhecimentos e ferramentas que lhes permita trabalhar de forma eficaz. Além disso, é importante que haja uma boa comunicação entre pessoas, que haja

transmissão de informação e que existam atividades de controlo. Por fim, só através da monitorização dos controlos interno e externo, dos desempenhos, dos sistemas de informação, e da aprendizagem é que se torna possível evoluir e alcançar os objetivos estabelecidos (Fernandes et al. 2010; Luscombe, 1995; Maia, Silva, Duenas, Almeida, Marcondes, & Ching, 2005; Pickett, 2005).

O COCO é visto por alguns autores como um modelo mais amplo e mais próximo à realidade das organizações. Este modelo considera que o controlo engloba todos os elementos de uma organização, que atuando em conjunto, contribuem para que as pessoas possam trabalhar para alcançar os objetivos estabelecidos pela organização. O COCO pretende, assim, ir mais além do que o COSO I. No entanto, tem consciência de que algumas condições, por exemplo maus julgamentos, o custo - benefício e os erros humanos, não permitem desenhar e operar um controlo interno que funcione na perfeição (Root, 1998).

3.1.5.5 COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology

O modelo COBIT teve a sua origem em 1996, na sequência da publicação do manual *Control Objectives - Controls in an Information Systems Environment: Control Guidelines and Audit* por parte da ISAFIC. Em 1998 é criado o *IT Governance Institute* (ITGI), formado pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA), que passa a ser o responsável pelo desenvolvimento do modelo, tendo publicado, nos últimos anos, várias versões atualizadas do mesmo.

O presente modelo tem uma estrutura semelhante ao COSO e utiliza os seus conceitos básicos, embora mais centrado em ambientes altamente tecnológicos (Morais & Martins, 2007; Zanette et al. 2007). Este foca-se na promoção da sustentabilidade das organizações através de uma gestão efetiva das tecnologias de informação e comunicação, tendo como missão “pesquisar, desenvolver, publicar e promover um modelo de controlo para governança de TI atualizado e internacionalmente reconhecido para ser adotado por organizações e utilizado no dia-a-dia por gerentes de negócios, profissionais de TI e profissionais de avaliação” (ITGI, 2007, p.11). Deste modo, o controlo interno é definido como um conjunto de “políticas, planos e procedimentos e a estrutura organizacional

criada para prover uma razoável certeza de que os objetivos de negócio serão atingidos e eventos indesejáveis serão impedidos e corrigidos” (ITGI, 2007, p.194).

Para que a governação das TI seja eficiente, é necessário focar a atenção nas atividades e nos riscos da mesma, para que possam ser tidos em conta e geridos da melhor maneira possível. Assim sendo, o COBIT apresenta o controlo como baseado em quatro domínios: planeamento e organização (tenta identificar a melhor forma das TI ajudarem a alcançar os objetivos); aquisição e implementação (depois de identificada a forma como as TI ajudarão a organização, é necessário que estas sejam adquiridas e colocadas em ação); entrega e suporte (recebe as soluções e coloca-as à disposição dos usuários); e, por fim, a monitorização e a avaliação (pretende avaliar de forma contínua todos os processos de TI, por forma a garantir a sua qualidade, conformidade com os requisitos de controlo, e por forma a manter a direção desejada) (ITGI, 2007; Pickett, 2005; Rudman, 2008).

Torna-se importante que as TI funcionem de forma eficaz, produzindo informação fiável e real, gerindo da melhor maneira possível essa informação, sempre com o objetivo de contribuir para o alcance dos objetivos e para melhorar a forma de lidar com os riscos. De facto, as organizações, para conseguirem alcançar os seus objetivos e para conseguirem efetuar uma boa gestão, devem, sempre que possível, implementar um modelo para gestão e controlo de TI. Este modelo de gestão e controlo será útil não apenas para as partes interessadas das empresas, mas também para todos os que fornecem serviços de TI e para todos os que são responsáveis pelos riscos e controlos. Para que isto seja possível, o COBIT baseia-se nos seguintes princípios que, em conjunto, estabelecem um processo contínuo e inter-relacionado (figura 8): requisitos de negócios (nomeadamente, efetividade, eficiência, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade); recursos de TI (engloba todos os recursos necessários para controlar e gerir todos os recursos de TI de uma organização, especificamente, aplicativos, informações, infraestruturas e pessoas), processos de TI (incluindo os seguintes segmentos: domínios, processos e atividade) e informação organizacional (que deve cumprir três requisitos: qualidade, confiança e segurança) (ITGI, 2007; Morais & Martins, 2007; Rudman, 2008).

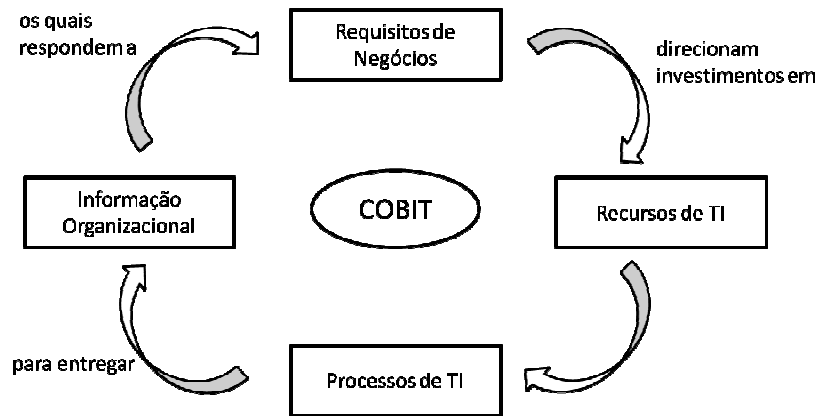


Figura 8 - *Princípios básicos do COBIT (adaptado de ITGI, 2007).*

A nova versão do COBIT, ainda em fase experimental (Oliver & Lainhart, 2011) vem, por seu lado, salientar cinco princípios (figura 9) e sete facilitadores, que são desenvolvidos tendo como base um modelo genérico que se apoia na consistência, integridade e facilidade de compreensão e utilização. Esses facilitadores são os seguintes: processos; habilidades e competências; cultura ética e comportamento; informação; princípios e políticas; estruturas organizacionais; e capacidade de serviço.

O objetivo desta nova versão é, por um lado, promover a renovação e fortalecimento do modelo anterior já aceite mundialmente e, por outro lado, incluir as atuais necessidades de gestão, indo ao encontro dos atuais pensamentos da governação corporativa e técnicas de gestão de TI. Pretende, por isso, aumentar a criação de valor através do uso de TI, da satisfação dos usuários com os serviços de TI e da conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, assim como promover o desenvolvimento de um modelo de negócio mais focado nas TI (Oliver & Lainhart, 2011).

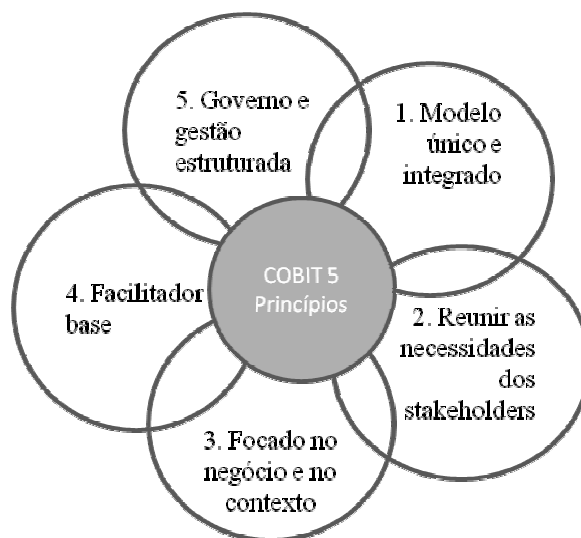


Figura 9 - Princípios básicos do COBIT 5 (traduzido de Oliver & Lainhart, 2011, p.2).

3.1.5.6 INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

A INTOSAI foi fundada em 1953. No entanto, só desde de 1992 é que surgiram as diversas normas relacionadas com o controlo interno na administração pública, tendo estas sido atualizadas em 2007, com a criação do documento INTOSAI GOV 9100 - *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* integrando conceitos e princípios base do COSO.

Esta organização tinha como objetivo apresentar recomendações e normas ao nível dos procedimentos e práticas a serem seguidas numa auditoria no setor público. Segundo a INTOSAI, o controlo interno engloba: todos os sistemas de controlos financeiros e outros (inclusive a estrutura organizacional, métodos, procedimentos, entre outros), estabelecidos pelos órgãos de gestão dentro das suas metas corporativas, que têm como objetivo garantir a aderência às políticas de gestão, a salvaguarda dos ativos e outros recursos, assegurar a precisão e integridade dos registos contabilísticos, e produzir informação financeira tempestiva e fiável.

Assim sendo, o controlo interno é definido pela INTOSAI (2007) como:

É um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz

das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano (p.6)

Segundo a definição apresentada, o controlo interno é considerado dinâmico, em constante adaptação em relação às mudanças pelas quais a organização vai passando.

A INTOSAI realça a importância do controlo interno fazendo, no entanto, notar que por si só o controlo interno não pode garantir o alcance dos objetivos estabelecidos, até porque só pode dar uma garantia razoável e nunca absoluta em relação ao alcance dos objetivos de uma organização ou em relação à sua sobrevivência.

Seguindo os princípios orientadores do COSO II, a INTOSAI, através da GOV 9130, apresenta também como elementos do controlo interno: ambiente de controlo, definição de objetivos, identificação de eventos, avaliação do risco, resposta ao risco, atividades de controlo, informação e comunicação, e monitorização. Estes elementos estão relacionados entre si e apresentam os seguintes objetivos: responsabilidade, conformidade, operações e salvaguarda de recursos (INTOSAI, 2004). Segundo Davis e Blaschek (2006) a INTOSAI tem vindo a defender padrões de estruturas e processos relacionados com o controlo interno, valorizando a gestão de riscos e os modelos de governação corporativa, indo ao encontro dos princípios defendidos pelo COSO II.

3.1.5.7 Lei Sarbanes-Oxley

Na sequência dos escândalos financeiros de grandes empresas americanas (e.g. Enron, Worldcom, Parmalat), surge a necessidade de se criarem novos mecanismos e procedimentos reguladores da atividade financeira. Neste sentido, a 30 de Julho de 2002, é assinada nos Estados Unidos da América a Lei *Sarbanes-Oxley* (Lei SOX). Esta lei tinha como principais objetivos a recuperação da credibilidade do mercado de capitais e a proteção dos investidores, aumentando a confiança destes nas informações presentes nas demonstrações financeiras. Além disso, a constante desculpabilização dos responsáveis alegando a falta de conhecimento da real situação financeira das empresas, torna clara a necessidade de se lhe imputarem responsabilidades pelo controlo das empresas. Com a Lei SOX, pretende-se desencorajar esta passividade e desculpabilização dos responsáveis

financeiros, criando medidas punitivas graves para os comportamentos impróprios destes (Oliveira & Linhares, 2006; Zanette et al. 2007).

A Lei SOX vem, deste modo, enfatizar o papel crítico do controlo interno relativamente aos objetivos das empresas e no controlo da sua situação financeira. São várias as medidas implementadas por esta nova lei, no entanto, no contexto deste estudo, são particularmente importantes duas secções: a secção 302 e a secção 404.

A primeira, intitulada “Responsabilidade da sociedade pelas demonstrações financeiras”, vem determinar a exigência que os principais responsáveis financeiros declararem pessoalmente a sua responsabilidade pelos controlos, nomeadamente o seu desenho e a sua eficácia, e pelos procedimentos de divulgação. Além disso, os responsáveis devem declarar igualmente que são divulgadas todas as deficiências, insuficiências materiais e fraudes que existam (Lei SOX; Pires, 2008).

Por seu lado, a secção 404, designada “Avaliação dos controlos internos feita pela gestão”, vem exigir que cada relatório financeiro anual englobe um relatório sobre os controlos e procedimentos internos. Além disso, deve existir um relatório por parte de um auditor independente que ateste a informação dada pelos responsáveis financeiros relativamente à eficácia dos controlos internos e procedimentos de divulgação (Lei SOX; Pires, 2008).

Pode-se afirmar que a Lei SOX vem criar um novo ambiente de governação corporativa, vem estabelecer novas responsabilidades e vem agravar as sanções para os comportamentos incorretos.

3.1.6 Controlo interno no setor público

Pimenta (2008) refere que, nos últimos vinte anos as fraudes têm vindo a aumentar e a ter uma influência cada vez maior na economia do país. Estas ocorrem quer no setor privado quer no setor público. Como refere Pimenta (2008) nenhuma área escapa à fraude:

Do Parlamento Europeu às pequenas empresas; dos bancos aos hospitais; do Estado aos particulares. Todos nós somos potenciais alvos. Da apropriação e utilização indevida de recursos à corrupção; da fuga ao fisco às transações de branqueamento de capitais; da manipulação dos registos contabilísticos à utilização de cheques e documentos de identificação falsos (...) há uma lista infinita

de ilegalidades e ilicitudes que a imaginação e a compreensão humanas têm dificuldade em inventariar (p.1).

De facto, as situações de fraude representam cerca de um quarto da riqueza produzida em Portugal durante um ano (Moreira, 2009). Por esta razão, torna-se fundamental perceber o papel que o controlo interno e o controlo externo devem ter, sobretudo no setor público, uma vez que se tratam de bens e serviços públicos, colocando em causa o dinheiro dos cidadãos.

É necessário ter em consideração que o desempenho das organizações tem influência no controlo interno implementado. Este permite prevenir situações semelhantes às referidas anteriormente, funcionando como um importantíssimo instrumento de gestão quer das entidades privadas quer das entidades públicas, na medida em que contribui claramente para o alcance dos objetivos estabelecidos pelas mesmas. Apesar disso, o controlo interno, por si só, não pode garantir de forma absoluta a gestão eficaz e eficiente dos recursos públicos, nem o alcance dos objetivos e o sucesso das organizações (Tribunal de Contas, 2009).

Além disso, o controlo interno não pode eliminar todas as situações de fraudes e todas as situações de má utilização de recursos públicos. O controlo interno apenas pode dar uma segurança razoável, pois este está sujeito a algumas limitações (e.g. a existência de conluio por parte dos funcionários, a relação custo-benefício, outros fatores externos) (INTOSAI, 2004).

Na última década, progressivamente, o controlo interno tem vindo a ganhar importância no setor público. Em Portugal, é na dependência do governo que o sistema de controlo interno da administração financeira do estado se encontra instituído, em estreita articulação com o Ministério das Finanças. Este surgiu com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º166/98 de 25 de Junho, em que foi criado o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, que tinha como principal objetivo estruturar o sistema nacional do controlo interno da administração financeira do estado e apresentava a missão de “consolidar metodologias harmonizadas de controlo e de estabelecer critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de controlo interno, suscetíveis de garantir um elevado nível de proteção dos interesses financeiros do estado” (Decreto-Lei n.º166/98 de 25 de Junho) e promover “uma

«cultura do controlo» em todos os níveis da administração financeira do Estado” (Decreto-Lei n.º166/98 de 25 de Junho).

Com o Decreto-Lei n.º166/98 de 25 de Junho, é criado o sistema de controlo interno da administração financeira do estado (designado de SCI), que passa a atuar em articulação com o Ministério das Finanças. Este sistema compreende, então, quatro domínios: orçamental, económico, financeiro e patrimonial. Para o SCI, o controlo interno

Consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos ou operações de entidade de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei (Decreto-Lei n.º166/98 de 25 de Junho).

Fazem parte deste SCI as inspeções gerais, a Direção Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e outros órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização, que tenham como objetivo o exercício do controlo interno. Além disso, o SCI apresenta uma estrutura de três níveis de controlo: operacional, setorial e estratégico. A figura 10 ajuda a melhor compreender esta estrutura.

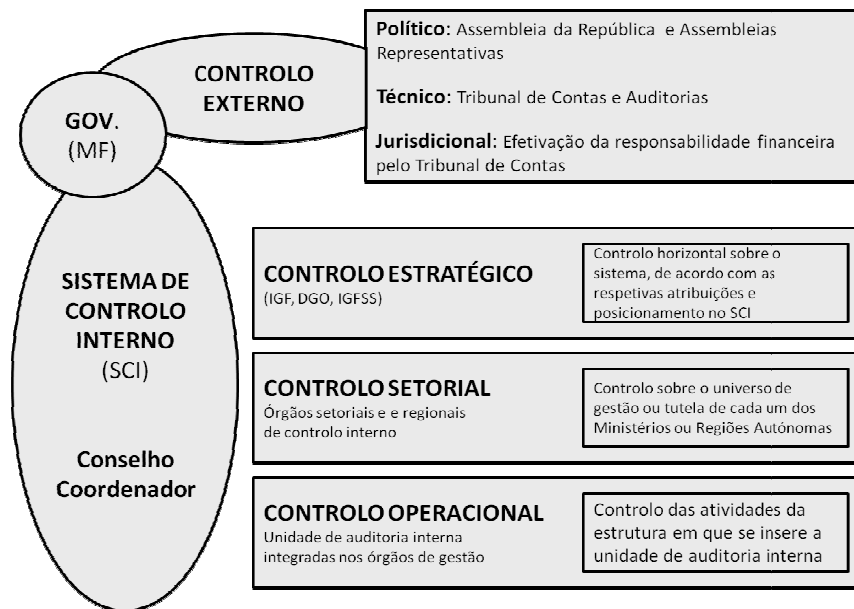


Figura 10 - Esquema do controlo financeiro do setor público (adaptado de Tribunal de Contas², 2009).

² Henrique Polaco – IGF, Controlo Setorial na Administração Financeira do Estado, apresentação em ação de formação sobre Introdução ao Controlo Financeiro, 6ªEd, 2006 citado por Tribunal de Contas, 2009.

No final dos anos 90, no âmbito da reforma da administração financeira do Estado, surgiu a necessidade de se criarem mecanismos de apoio à gestão das autarquias locais. Neste contexto, entra em vigor o Decreto-Lei n.º54-A/99 de 22 de Fevereiro³, que define um novo sistema de contabilidade para as autarquias locais, nomeadamente através do POCAL. Pode-se afirmar que o POCAL é uma adaptação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, pois este último foi a base para o desenvolvimento do POCAL (Carvalho & Fernandes, 1999). Deste modo, pretendia-se alcançar um dos objetivos da Reforma da Contabilidade Pública: promover uma uniformização e normalização da informação contabilística (Carvalho & Fernandes, 1999). Além disso, pretende-se mais do que estabelecer uma preocupação exclusiva com o orçamento, focar também aspetos patrimoniais, económicos e financeiros, através do registo das transações financeiras e das operações orçamentais, com o intuito de promover um maior controlo financeiro das entidades públicas (Monteiro, 2002). Assim, o principal objetivo do POCAL é criar condições para que os três sistemas de contabilidade, nomeadamente o orçamental, patrimonial e de custos, atuem de forma integrada e constituam um instrumento de apoio à gestão pública (Monteiro, 2002). Segundo a mesma autora, as principais vantagens do POCAL são:

Conhecer a situação financeira dos municípios e das freguesias; conhecer as origens das receitas das autarquias; saber em quanto aumenta a riqueza da autarquia local no final de cada ano; determinar o montante de investimento anual efetuado pela autarquia; conhecer o valor dos bens da autarquia local; conhecer os gastos com a conservação das estradas, arruamentos, escolas; conhecer o montante dos subsídios que a autarquia concede às associações humanitárias e culturais, etc. (Monteiro, 2002, p.477).

No que respeita ao sistema de controlo interno, o POCAL contém orientações genéricas, não deixando, no entanto, de salientar a importância do sistema de controlo interno para a organização e divulgação dos dados contabilísticos (Caiado, 1999). O POCAL estabelece que o sistema de controlo interno deve integrar

O plano de organização, as políticas, os métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade

³ Com várias alterações entretanto elaboradas: Decreto-Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, e Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril.

dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (POCAL, 1999, p. 12).

O POCAL (1999) identifica ainda no ponto 2.9.2 os seguintes objetivos do SCI:

- a) a salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) a salvaguarda do património;
- d) a aprovação e controlo de documentos;
- e) a exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) o incremento da eficiência das operações;
- g) a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) o controlo das aplicações e do ambiente informático;
- i) a transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- j) o registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais (Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro).

Contudo, apesar da presente legislação que obriga os municípios a implementarem um modelo de controlo interno, nem todos o fazem. Num estudo realizado por Guedes, Santos e Ferreira (2011), que tinha como objetivo analisar o controlo interno nos municípios portugueses e as novas tecnologias de informação e comunicação, foi possível verificar que, em 2009, 91.8% dos municípios tinha implementado um modelo de controlo interno, enquanto 8.2% dos municípios ainda não o tinha feito. Os autores referem como possíveis explicações para esta situação, a ausência de fiscalização dos órgãos responsáveis ou a pouca importância e utilidade que os órgãos do município atribuem ao controlo interno.

Um outro aspeto que é importante realçar, tem que ver com a forma de atuação do sistema de controlo interno na administração pública. De facto, o controlo interno pode ser classificado em termos de atuação em três momentos: atuação prévia ou à *priori* (o controlo e a avaliação acontecem antes da ocorrência do facto com o objetivo de prevenir acontecimentos indesejáveis); concomitante (existe uma verificação constante dos acontecimentos no momento em que estes ocorrem, com o objetivo de detetar erros e

resolvê-los de forma imediata); e sucessiva ou à *posteriori* (avaliação após a ocorrência do acontecimento, o que dificulta qualquer ação remediativa) (Marques & Almeida, 2004; Davis & Blaschek, 2006).

Num estudo em contexto brasileiro, verificou-se que, regra geral, os controlos internos atuam à *posteriori*, ou seja, focam-se na correção e punição em vez de se focarem na prevenção (Davis & Blaschek, 2006). De acordo com os mesmos autores, existe uma maior preocupação em relação aos aspetos legais e formais e uma menor preocupação em relação ao uso eficiente e eficaz dos recursos. Deste modo, parece existir uma ação punitiva, que não é, de todo, eficaz, com uma atuação centrada no passado e por isso com tendência a ser ineficiente (Davis & Blaschek, 2006). É defendido por Davis e Blaschek (2006) a necessidade de existir uma atitude mais pró-ativa e a adoção de uma estrutura de gestão de riscos, como já acontece noutros países. Segundo os autores:

Os sistemas de controlo interno na administração pública brasileira não buscam a máxima aproximação com relação à ação controlada no tempo e no espaço. Os órgãos de controlo não identificam as situações propiciadoras de ineficiência e não ajudam a definir as medidas compensatórias e as alterações de processo necessárias para reduzi-las, mas continuam focados nos aspetos formais e legais e atuam a *posteriori* em atividades de correção (Davis & Blaschek, 2006, p.12).

No entanto, em relação ao contexto português, não foram encontrados estudos que evidenciam uma maior prevalência do controlo à *posteriori*.

Como se pode verificar, a existência do controlo interno no setor público é importante. No entanto, é igualmente necessário a existência de um controlo externo e independente, que verifique e valide os controlos implementados e os resultados alcançados, que se certifique que existe uma gestão eficaz e eficiente dos recursos públicos. Esta necessidade existe não apenas no setor público, como no setor privado. Por essa razão, de seguida, será abordada a questão do controlo externo, nomeadamente, a sua importância e a forma de atuação em ambos os setores público e privado.

3.2 Controlo externo

Os acontecimentos económicos e financeiros verificados nos últimos anos, nomeadamente os relacionados com a fraude e com a transmissão de uma visão não real das condições das empresas, levou à necessidade de serem revistas normas e os mecanismos que promovessem uma visão mais real e fidedigna da situação económica das empresas, com o intuito de aumentar a confiança dos investidores. Deste modo, surge a necessidade de se criarem mecanismos de controlo externo e independente das entidades fiscalizadas, obrigando todas as organizações a serem reguladas e supervisionadas pelas entidades competentes (e.g. INTOSAI, IFAC, Tribunal de Contas, OROC, CMVM).

Assim sendo, o controlo externo assume uma importância crucial para o sucesso de qualquer organização. Isto porque, apesar da importância que o controlo interno tem e do contributo que ele pode dar no alcance dos objetivos das organizações, o facto da sua existência bem como do seu funcionamento ser controlado pelos órgãos de gestão torna-o falível e sujeito a manipulação, para além das limitações que o mesmo apresenta. Deste modo, surge a necessidade de existir uma validação e certificação da informação financeira das empresas, só possível através da existência de um controlo externo e independente. De seguida, será aprofundado o tema do controlo externo, no sentido de esclarecer a sua origem, conceitos, formas de atuação e entidades existentes em Portugal responsáveis pelo mesmo.

3.2.1 Origem e conceito

A origem do controlo externo surge no contexto da auditoria. Esta tinha como objetivo controlar a situação financeira e patrimonial das empresas de forma a dar aos investidores uma visão verdadeira das mesmas. No entanto, existia a necessidade de se garantir a veracidade da informação prestada, sendo necessária a existência de um controlo externo e independente.

Além disso, desde cedo se exigia a fiscalização das entidades, quer públicas quer privadas. No entanto, a evolução do controlo externo não foi igual em ambos os setores e, ainda hoje, essa diferença parece existir.

No que respeita ao controlo externo no setor público, a sua evolução tem contornos diferentes nos diversos países (figura 11). No entanto, pode afirmar-se que o controlo externo se classifica segundo três grandes sistemas, todos oriundos da Europa (Melo, 2007).

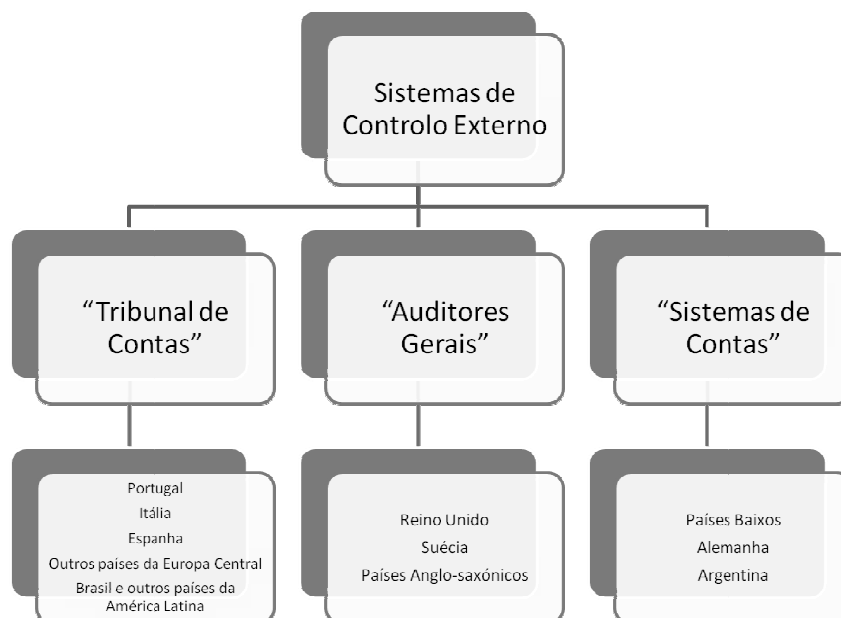


Figura 11 - *Sistemas de controlo externo e países que o adotam (fonte: o autor).*

O primeiro sistema, caracterizado pela criação dos Tribunais de Contas, teve a sua origem no século XIII, com uma evolução mais significativa após o século XVIII, sendo mais característico da Europa Central (é o modelo adotado por Portugal), embora esteja também muito presente nos países da América Latina. É designado de modelo jurisdicional francês e consiste na criação de um Tribunal de Contas, que assume funções de controlo e jurisdição, transmitindo as irregularidades ao Parlamento e colocando em prática medidas repressivas (Melo, 2007).

O segundo sistema, designado de Auditores Gerais, surgiu no Reino Unido em 1866 e foi-se desenvolvendo, sobretudo, nos países anglo-saxónicos (mas outros países europeus também o utilizam, como é o caso da Suécia). Trata-se de um modelo que se caracteriza por promover a realização de auditorias, sendo os seus resultados comunicados ao Parlamento, que assume a tomada de decisões (Melo, 2007). Surge como figura mais

importante o Controlador e Auditor Geral, que são nomeados pela Coroa. Também os Estados Unidos da América adotam um sistema semelhante, tendo, no entanto, como principal figura o Ofício Geral de Contas, dirigido pelo Controlador Geral, que é nomeado pelo Presidente da República, e sujeito a aprovação do Senado.

Por último, o terceiro sistema é designado por Conselho de Contas e é adotado, sobretudo, pelos Países Baixos, Alemanha, Argentina, entre outros (Melo, 2007). Trata-se de um modelo que apresenta algumas semelhanças ao Tribunal de Contas.

Na Itália, a *Corte dei conti* surge em 1862, com o objetivo de controlar a administração pública, e evitar o desperdício do dinheiro e garantir a sua boa utilização, exercendo jurisdição em sentido próprio, afastando a competência do Poder Judiciário comum. Mas apenas em 1934 foi definida a estrutura, organização e tarefas do Tribunal de contas italiano. Nos anos 90, foi criada legislação no sentido de estabelecer uma nova função do Tribunal de Contas como órgão de controlo à *priori* (analisando a legitimidade do ato administrativo) e à *posteriori* (após a ocorrência do ato) dos departamentos do governo, das suas agências e das autoridades locais e regionais, com o objetivo de garantir a gestão eficiente dos serviços públicos (*Corte dei conti*, 2012).

No Brasil, é em 1890 que surge pela primeira vez o conceito de Tribunal de Contas, com o Ministro da Fazenda, Rui Barbosa a decretar a criação de um Tribunal de Contas com princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia que examine (Tribunal de Contas da União, 2012), e que reveja e julgue todas as operações relacionadas com as receitas e despesas públicas (Tribunal de Contas da União, 2008).

A primeira constituição republicana, designada de Constituição de 1891, por interferência de Rui Barbosa, institucionalizou de forma definitiva o Tribunal de Contas da União, através do seu artigo 89. No entanto, só em 1893 é que o Tribunal de Contas é institucionalizado, com o Ministro da Fazenda Serzedello Corrêa.

Deste então, o mesmo tem sofrido diversas alterações, incluindo diversas modificações no seu regulamento. Mas é em 1988 que o Tribunal de Contas vê a sua jurisdição e as suas competências alargadas, aquando da criação do artigo 70 da Constituição Federal, que determinava o Congresso Nacional como responsável pela fiscalização contabilística, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União. O artigo 71 da Carta Magna

deixa claro o auxílio que o Tribunal de Contas da União deve prestar no controlo externo. O Tribunal de Contas é organizado do seguinte modo:

- um Tribunal de Contas da União, com sede no Distrito Federal e representa todas as unidades da Federação;
 - vinte e seis Tribunais de Contas Estaduais, um em cada Unidade da Federação;
 - quatro Tribunais de Contas dos Municípios (Bahia, Ceará, Pará e Goiás);
 - dois Tribunais de Contas Municipais (São Paulo e Rio de Janeiro).
- o Tribunal de Contas da União exerce fiscalização nas seguintes áreas: avaliação de programas de governo, licitações e contratos, obras públicas, pessoal, regulação, responsabilidade fiscal, tecnologias de informação e transferências constitucionais e legais (TCU, 2012).

Em relação a Portugal, segundo o Tribunal de Contas (2012) desde os princípios do séc. XIII que existe uma certa preocupação com a fiscalização da contabilidade da administração pública, apesar da sua rudimentaridade. Esta preocupação estava relacionada com a necessidade de se obter uma maior precisão e rapidez na liquidação e fiscalização das contas públicas, além de se pretender obter uma maior eficácia da contabilidade. No entanto, pode-se afirmar que só em 1844 é que surge o primeiro Conselho Fiscal de Contas, que funcionaria como ensaio para a criação do Tribunal de Contas em 1849. Contudo, só após a implementação da República Portuguesa é que se começam a instituir as entidades de controlo financeiro semelhantes às que hoje existem, primeiro com o Conselho Superior da Administração Financeira do Estado em 1911, substituído pelo Conselho Superior de Finanças em 1919 e, mais tarde, com o Tribunal de Contas em 1930.

O Tribunal de Contas foi sujeito a uma grande renovação após a Constituição da República Portuguesa em 1976, que para além de o integrar no âmbito dos tribunais, confere-lhe várias competências, entre elas funcionar como órgão supremo de controlo. Mais adiante serão abordadas de forma mais pormenorizada as competências do Tribunal de Contas enquanto entidade de controlo externo.

Em Portugal, como já foi referido, o controlo externo no setor público é efetuado pelo Tribunal de Contas. A INTOSAI, principal entidade reguladora de auditoria no setor público, refere que, independentemente do sistema organizacional das entidades fiscalizadoras, elas devem ter como principal objetivo garantir e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas e a implementação de boas práticas de gestão (INTOSAI, 2005).

No que respeita ao setor privado, pode afirmar-se que o controlo externo teve a sua grande evolução a partir dos anos 30, com a criação da SEC, após o *crash* da Bolsa de Nova Iorque. Esta passou a regular as normas de auditoria e subjacente às instituições privadas. Nas últimas duas décadas, uma série de instituições (e.g. COSO, COBIT, COCO) foram criadas e foram-se atualizando com novas regras de controlo externo (e interno, como já vimos anteriormente), com o objetivo de salvaguardar os interesses dos investidores.

Relativamente a Portugal pode-se afirmar que desde sempre houve uma preocupação em fiscalizar as atividades das empresas de forma a proteger os investidores e o mercado financeiro. No entanto, a forma como essa fiscalização se realizava nem sempre era clara. Pode-se afirmar que já em 1911 existia um regime de fiscalização das sociedades anónimas, fiscalização essa que deveria ser efetuada por peritos contabilísticos, que tinham funções de arbitragem na Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas.

Em 1943 surge a Câmara dos Verificadores das Sociedades por Ações, que exigia a fiscalização das sociedades por ações por peritos e pelo tribunal. Mas é em 1969 que surge, pela primeira vez, a referência aos revisores oficiais de contas aquando da implementação de um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas, sendo que em 1972 é regulamentada a atividade de revisor oficial de contas. Em 1986 surge o Código das Sociedades Comerciais e, mais recentemente, é aprovado, em 1991, o Código do Mercado de Valores Mobiliários, com a criação da CMVM.

Ao longo do tempo foram criadas diversas entidades de controlo que se dedicam à fiscalização de diferentes áreas de atuação (Banco de Portugal, CMVM, ISP), pois não existe uma entidade suprema de controlo no setor privado, como existe no setor público. Mais adiante serão aprofundados alguns aspetos relacionados com estas entidades.

Relativamente ao conceito de controlo externo, este pode ser definido como um controlo ou fiscalização exercido por um organismo externo ou por profissionais independentes da instituição a ser controlada ou fiscalizada, com habilitações técnicas e profissionais para exercer auditoria (Marques & Almeida, 2004; Tribunal de Contas, 1999).

3.2.2 Controlo externo no setor público

O tema do controlo externo e da fiscalização em relação às atividades do governo tem alcançado uma crescente centralidade nos últimos anos, na sequência da crise económica e financeira que se verifica, e que coloca em questão as boas práticas de gestão dos bens e recursos públicos. Como refere Melo (2007) “o controle externo tem sido visto como peça central da qualidade institucional de um país, e o ambiente institucional é fundamental para a consecução de objetivos económicos, fiscais e sociais” (p.1).

De facto, o controlo externo no setor público tem como objetivo garantir a legalidade da informação contabilística e financeira do estado, a regularidade dos gastos e investimentos de dinheiro e bens públicos e a correta e fiel execução dos orçamentos (Rocha, s.d.). Como Marques e Almeida (2004) referem, o uso racional e eficiente dos recursos públicos é:

Uma condição essencial da boa gestão das finanças públicas, e bem assim, dos objetivos alcançados. Desse modo, para que todo o processo atinja a eficácia desejada, torna-se indispensável que cada Estado disponha de uma entidade de fiscalização superior eficaz, conferindo-lhe a lei total independência (p.86).

Segundo o Tribunal de Contas (1999), o controlo externo não se limita apenas a fiscalizar a legalidade e regularidade das operações financeiras públicas, mas fiscaliza igualmente toda a gestão financeira quer do setor público administrativo quer das empresas públicas, sociedades de capitais e todas as entidades que beneficiam de fundos públicos.

Em Portugal, o controlo externo do setor público pode ser exercido por várias entidades, nomeadamente, Tribunal de Contas, Inspeção Geral das Finanças, Inspeção Geral de Administração do Território, Conselhos Fiscais, Revisores Oficiais de Contas, Assembleias, Órgãos de Controlo Interno (auditoria interna), Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das empresas, e pelos cidadãos através do controlo social (Costa,

Pereira, & Blanco, 2006). No entanto, é o Tribunal de Contas que tem assumido as responsabilidades mais elevadas no que respeita à auditoria pública.

A Assembleia da República apresenta igualmente poderes e competências de controlo financeiro, de natureza política, incidindo a sua fiscalização, sobretudo, no acompanhamento da execução orçamental, desde a sua aprovação, execução e encerramento.

O controlo externo no setor público está, assim, organizado em três grandes áreas: a nível político (Assembleia da República); a nível técnico (órgãos de controlo interno e Tribunal de Contas); e a nível jurisdicional (efetivação da responsabilidade financeira pelo Tribunal de Contas). Além disso, o controlo externo deve ser pautado por duas grandes características: autonomia, de forma a garantir a sua independência das entidades controladas, e publicidade, uma vez que todos os resultados devem ser devidamente divulgados.

3.2.3 Tribunal de Contas

A alínea c) do n.º1 do art.º 209 da Constituição da República Portuguesa define o Tribunal de Contas como órgão soberano de controlo, a par da Presidência da República e do Governo. Neste sentido, deve obedecer aos seguintes princípios: princípio de independência e exclusiva sujeição à lei, direito à coadjuvação de outras entidades, princípios da fundamentação, obrigatoriedade e prevalência das decisões, e o princípio da publicidade.

O Tribunal de Contas assume-se, assim, como “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe” (nº1 do art.º 214 da Constituição da República Portuguesa).

Deste modo, compete-lhe:

- a) dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social;
- b) dar parecer sobre as contas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira;
- c) efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei;

d) exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei (alíneas a, b, c e d do n.º do art.º 214 da Constituição da República Portuguesa).

Em 1997 é criada a Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto que determina a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas. O artigo 1.º define o Tribunal de Contas como uma entidade que “fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras” (Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto).

O Tribunal de Contas exerce, deste modo, um controlo externo sob diversas entidades públicas, nomeadamente, o estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, os institutos públicos, as instituições de segurança social, empresas públicas, parcerias público-privadas e todas as sociedades ou empresas que utilizem fundos públicos (artigo 2.º, n.º1, 2 e 3). Na figura 12 podemos analisar o trabalho realizado pelo Tribunal de Contas no ano de 2010, por área de atuação.

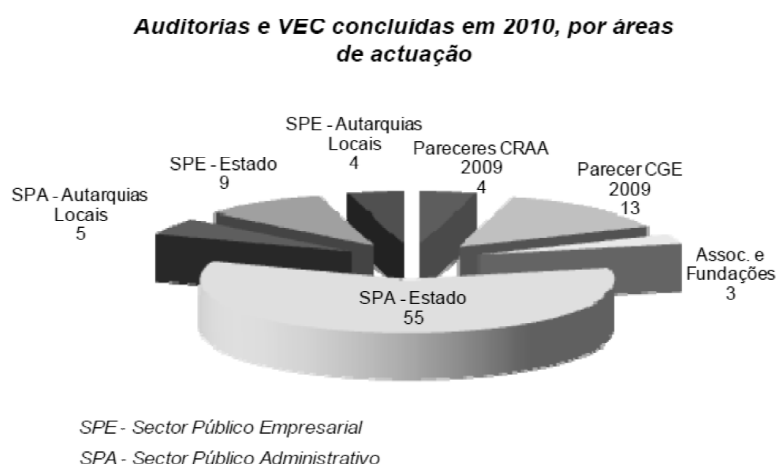


Figura 12 - Auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas em 2010, por área de atuação (copiado de Tribunal de Contas, 2011).

O controlo externo é definido pelo Tribunal de Contas (1999) como uma fiscalização que é efetuada por um organismo externo, que deve ser independente da entidade que é fiscalizada. No caso do setor público, o controlo externo deve ser realizado por um órgão de soberania como o Tribunal de Contas, que deve ter uma atuação que ultrapasse os

limites que são impostos por uma conceção jurídica da gestão pública (Tribunal de Contas, s.d.).

Na nota de apresentação do Relatório de Atividades e Contas de 2008, o Presidente do Tribunal de Contas, enfatiza a importância da ação de controlo exercida pelo Tribunal de Contas, pois este pretende ter um efeito pedagógico, uma vez que mais do que punir, pretende prevenir, avaliar e recomendar melhorias. Por isso, o controlo externo dá um importante contributo para uma melhor gestão dos dinheiros e valores públicos.

Já antecipando a relação existente entre o controlo interno e o controlo externo no setor público, tema debatido mais adiante, podemos verificar que o Tribunal de Contas, como órgão de controlo externo, faz-se representar no conselho do Sistema Nacional de Controlo Interno através de um observador. Assim sendo, o Tribunal de Contas é responsável pela validação e validação dos sistemas de controlo interno. Ao Tribunal de Contas devem ser enviados todos os documentos relativos a pareceres sobre projetos de leis orgânicas e planos e relatórios setoriais de atividade (Tribunal de Contas, 2009). Assim sendo, é definido pela lei⁴ que os vários órgãos de controlo interno estão sujeitos a um dever especial de colaboração com o Tribunal de Contas.

3.2.4 Controlo externo no setor privado

No que respeita ao controlo externo no setor privado, existem várias entidades que garantem a regulamentação e supervisão financeira das empresas. Existem várias entidades de controlo no setor privado, nomeadamente, o Banco de Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o Instituto de Seguros de Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Inspeção Geral das Finanças.

É importante salientar que, na última década, tem-se assistido a um esforço conjunto por parte destas entidades reguladoras (Banco de Portugal, CMVM e ISP) de uniformizar os processos de controlo, com o intuito de promover uma maior comunicação entre as diferentes entidades, criar canais de comunicação mais eficientes e melhorar a transmissão de informações e a coordenação das suas atuações por forma a suprimir conflitos de competência, lacunas de regulamentação e múltipla utilização de recursos. Deste modo, em

⁴ Lei da Organização e Processo do Tribunal de contas, artigo 12.º, n.º1

Setembro de 2000, foi criado o Conselho Nacional de Supervisores Financeiros através do Decreto-Lei n.º 228/2000, constituído por elementos de cada uma das entidades referidas.

3.2.4.1 Banco de Portugal

Apesar de a origem do Banco de Portugal remontar a 1846, este apenas começou a exercer a sua função de supervisor em 1975 aquando da publicação do decreto de lei n.º 644/75, de 15 de Novembro. Neste decreto de lei é-lhe concedido o estatuto de banco central, após as alterações sociais e económicas, que obrigaram a um aumento das responsabilidades do Banco de Portugal em termos de controlo monetário e de crédito e na organização e regulamentação de mercados monetários. O artigo 21º estabelece assim uma das principais funções do Banco de Portugal: fiscalizar as atividades das instituições de crédito, auxiliares de crédito e parabancários (Banco de Portugal, 2012).

3.2.4.2 Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários

A CMVM foi criada em 1991 com a missão de supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários, os instrumentos financeiros daí derivados, bem como toda a atividade dos agentes que atuam neste setor. Trata-se de um organismo público e independente, na medida em que tem uma autonomia administrativa e financeira.

Segundo a CMVM (2012) a supervisão que exerce consiste:

- no acompanhamento permanente da atuação das pessoas ou entidades que intervêm no mercado de capitais com o objetivo de detetar atos ilícitos, nomeadamente na negociação em bolsa;
- na fiscalização do cumprimento de regras;
- na deteção de infrações;
- na punição dos infratores, designadamente por aplicação de coimas;
- na concessão de registos de pessoas e operações para verificar se foram cumpridas as regras aplicáveis e
- na difusão de informações, nomeadamente sobre empresas cotadas, através do seu site na Internet.

Estão sujeitos ao controlo da CMVM: emitentes de valores mobiliários; intermediários financeiros; consultores autónomos; entidades gestoras de mercados, de sistemas de liquidação e de sistemas centralizados de valores mobiliários; investidores institucionais; fundos de investimento; titulares de participações qualificadas em sociedades abertas; fundos de garantia; sistemas de indemnização dos investidores e respetivas entidades gestoras; auditores e sociedades de notação de risco; fundos e sociedades de capital de risco; fundos e sociedades de titularização de créditos; sociedades gestoras de fundos de titularização de créditos; outras pessoas que exerçam, a título profissional ou acessório, atividades relacionadas com valores mobiliários.

Importa salientar que também a atividade da CMVM é controlada quer por órgãos internos quer por entidades externas, nomeadamente:

- órgãos de controlo interno:
 - comissão de fiscalização da CMVM (constituída por 3 membros nomeados pelo Ministro das Finanças, sendo que 1 deles deve ser obrigatoriamente revisor oficial de contas);
 - conselho consultivo da CMVM (constituído por representantes das entidade que intervêm no mercado de valores mobiliários);

- órgãos de controlo externo:
 - ministro das finanças;
 - assembleia da república;
 - direção geral do orçamento;
 - auditor externo;
 - tribunal de contas;
 - tribunais tributários;
 - conselho de ministros;
 - tribunais administrativos;
 - outros particulares.

3.2.4.3 Instituto de Seguros de Portugal

O ISP é uma pessoa coletiva de direito público, com autonomia administrativa e financeira e com património próprio, constituída como autoridade de supervisão de seguros e fundos de pensão, que surge nos anos 80 na sequência da fusão entre a Inspeção Geral de Seguros e o Instituto Nacional de Seguros. Este é formado por 3 órgãos: conselho diretivo, conselho consultivo e comissão de fiscalização e está sujeito à tutela do Ministério das Finanças.

O ISP apresenta como principais objetivos a verificação da conformidade técnica, financeira e legal da atividade das empresas de seguros e resseguros, dos fundos de pensões e respetivas sociedades gestoras e dos mediadores de seguros, bem como a obtenção de informação sobre as mesmas, através da fiscalização das suas garantias financeiras, e do cumprimento dos requisitos legais quer no que respeita à sua estrutura e mecanismos de governo, quer no que respeita às suas condutas de mercado (ISP, 2012).

3.2.4.4 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

O Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969 vem instituir um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas e exige que as sociedades tenham um órgão interno de fiscalização, do qual deveria fazer parte um elemento que estivesse inscrito na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. De facto, este é o primeiro decreto-lei que faz referência aos revisores oficiais de contas.

Assim sendo, a profissão de revisor oficial de contas passa a ser institucionalizada através do decreto de lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro. No decreto de lei n.º 49381 de 15 de Novembro de 1968 é criado o regime que obriga a um regime de fiscalização das sociedades anónimas, fazendo referência à profissão de ROC (OROC, 2012).

A principal função da OROC, segundo o artigo 5º do Decreto de lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro, é “exercer jurisdição sobre tudo o que respeite à atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor”.

3.2.5 8ª Diretiva Revista

A falta de uniformização em relação à revisão legal de contas na Europa e a descredibilização dos investidores em relação à informação financeira das empresas propiciada pelos escândalos financeiros das últimas décadas, levaram à necessidade de se criarem mecanismos e normas que protegessem os investidores e, conseqüentemente, aumentassem a confiança destes nos mercados. Em 2006 foi criada a Diretiva 2006/43/CE que revogou a Diretiva 84/253/CEE, com o intuito de criar novos mecanismos em relação à revisão legal de contas e de proceder a uma uniformização da revisão legal de contas entre os países da União Europeia.

Deste modo, a 8ª Diretiva Revista vem abordar diversas questões importantes, como:

Deveres dos ROC e Auditores, independência e ética, estabelecimento de regras específicas para auditores que prestem serviços a entidades de interesse público, introdução de exigência de controlo de qualidade externa, assegurar um robusto sistema de supervisão sobre a profissão de revisão legal de contas/ Auditoria, melhorar a cooperação entre os órgãos de supervisão dos auditores na União Europeia (Freire, s.d., p.2).

Foram implementadas várias medidas, entre elas a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (órgão de supervisão da profissão de ROC e das sociedades de ROC, constituído por um representante de cada entidade reguladora, nomeadamente, Banco de Portugal, CMVM, ISP, OROC e Inspeção Geral de Finanças, que tinha como objetivo aumentar a credibilidade da informação auditada), alterações ao estatuto dos ROC (aumentando a sua exigência em termos éticos e de deveres, dando uma maior importância à independência, confidencialidade, integridade, objetividade e diminuindo os conflitos de interesse, por forma a aumentar a qualidade dos serviços realizados) e alterações ao Código das Sociedades Comerciais. De forma geral, pode-se afirmar que a revisão desta diretiva vem tornar mais eficiente a fiscalização dos órgãos de direção e dos trabalhos auditados (Reis, 2010).

Após efetuada uma aprofundada e extensa revisão da literatura sobre o tema do controlo interno e do controlo externo, iremos, no próximo capítulo, dar resposta às questões de investigação formuladas inicialmente.

4 Análise de conteúdos

A revisão da literatura efetuada permitiu clarificar o conceito de controlo interno, e compreender a evolução que este tem sofrido ao longo das últimas décadas, com importantes alterações, que acompanham a evolução e a complexidade verificadas nas organizações e nos mercados, decorrentes da globalização dos mesmos, das constantes mudanças e evoluções, e da introdução das novas tecnologias de informação e comunicação. De facto, podemos verificar a importância que o controlo interno tem assumido no sucesso das organizações, especificamente, contribuindo para o alcance dos objetivos estabelecidos pelos órgãos de gestão. Verificamos também a existência de uma multiplicidade de modelos relacionados com a aplicação e funcionamento dos controlos internos. Embora os diferentes modelos defendam diferentes perspetivas, são várias as similitudes entre os mesmos. Obviamente que a escolha do modelo a implementar em cada organização deverá ir ao encontro das suas próprias características e dos seus objetivos.

Relativamente ao controlo externo, foi possível apurar que este é efetuado por um conjunto de entidades reguladoras, que têm as suas próprias regras e procedimentos. No entanto, parece existir uma aproximação cada vez maior entre as diferentes entidades, com o intuito de melhorar a comunicação entre elas, bem como eliminar a duplicação de esforços. Além disso, nota-se a inexistência de uma entidade responsável pelo controlo externo no setor privado, tal como existe o Tribunal de Contas no setor público, órgão supremo de controlo.

Nas secções seguintes, e tendo em consideração as questões de investigação elaboradas inicialmente, a revisão da literatura e respetiva análise de conteúdos apresentamos a resposta às diferentes questões de investigação.

4.1 Impacto do controlo interno no controlo externo

A relação existente entre o controlo interno e o controlo externo, apesar de se tratar de um tema pouco abordado na literatura, é de extrema importância, tal como tem sido evidenciado ao longo deste trabalho. De facto, torna-se fundamental abordar esta questão, tendo em conta a influência que o controlo interno e o controlo externo têm no sucesso de qualquer organização, quer no alcance dos seus objetivos quer na transmissão de uma imagem verdadeira e credível aos seus acionistas e investidores. É importante salientar

que, se, por um lado, o controle interno tem um papel tão importante, com alguns autores a defenderem que o sucesso das organizações está intimamente dependente da excelência dos controles internos implementados (Silva, 2004), por outro lado, ele por si só não é suficiente para validar o trabalho das organizações, tendo que ser submetido a um controle externo exercido pelas entidades reguladoras competentes, que contribuirá para o seu melhor funcionamento.

Por estas razões, torna-se crucial perceber e caracterizar o tipo de relação existente entre controle interno e controle externo, nomeadamente, que implicações tem o controle interno no controle externo e que contributos pode o controle externo dar para melhoria do controle interno. Além disso, é necessário ter em conta, igualmente, os contributos que ambos os tipos de controle podem dar para realização de uma qualquer auditoria tanto interna como externa. Obviamente, tendo em consideração os objetivos e as atividades da auditoria interna e da auditoria externa, poderá antecipar-se uma relação entre as mesmas e o controle interno e externo.

Relativamente à associação entre controle interno e controle externo, são vários os autores (Diniz et al. 2004; Filho et al. 2008; Rodrigues, 2005) que defendem que ambos devem atuar de forma integrada e congruente, cooperando e interagindo com o intuito de aumentar a eficácia e eficiência das organizações, diminuindo custos e aumentando a sua confiança e qualidade. As próprias entidades reguladoras de auditoria defendem, nas suas normas e *guidelines*, a cooperação entre controle externo e interno.

O controle interno é considerado por alguns autores como um elemento crucial para um bom desempenho do controle externo, na medida em que aumenta a confiança da informação contabilística que deve ser avaliada e validada pelo controle externo, pois a estrutura, a funcionalidade, a competência técnica e o grau de integração do controle interno de uma organização funciona como base para o controle externo (Filho et al. 2008; Rodrigues, 2005). Outros autores enfatizam igualmente a necessidade de existir uma congruência entre ambos os controles, uma vez que o controle externo recorre, muitas vezes à confiança depositada no sistema de controle interno (Diniz et al. 2004).

Por outro lado, o controle externo é igualmente importante, tendo um papel de extrema relevância no desenvolvimento e no aperfeiçoamento do controle interno (Filho et al.

2008), e na verificação do mesmo, aferindo se este está a funcionar e a ser utilizado de forma eficaz e eficiente, tal como os órgãos de gestão esperam. Deste modo, o controlo externo avalia e valida as condições de legalidade e economicidade dos atos de gestão colocados em ação através dos sistemas de controlo interno (Diniz et al. 2004). De facto, a avaliação e validação do controlo interno por parte do controlo externo tornou-se um padrão consagrado na auditoria, porque, apesar do controlo interno ser alvo da responsabilidade dos órgãos de gestão, a sua avaliação e validação faz parte do trabalho do auditor independente (Attie, 1998). Segundo o mesmo autor, a avaliação do controlo interno pelo auditor independente auxilia-o no estabelecimento dos procedimentos mais adequados de auditoria.

Pelo exposto, não é difícil perceber que uma maior interação e cooperação entre os dois tipos de controlo promoverá uma maior transparência ao nível da gestão, e uma maior rapidez na deteção de erros e irregularidades, sendo extremamente vantajoso para qualquer organização. Vários autores enfatizam a importância que o controlo interno tem não apenas para a administração pública, mas também para a operacionalização do controlo externo. Diniz et al. (2004) referem mesmo que:

Os sistemas de controlo externo e interno devem se complementar numa única relação operacional, pois o controle interno torna-se suporte do externo através da fácil acessibilidade do fluxo de informações e acompanhamento das contas públicas, esta interação é importante principalmente quando há ocorrências questionáveis, irregularidades e desvios constatados durante a execução dos programas governamentais (p.6).

As próprias entidades reguladoras defendem a cooperação entre controlo interno e controlo externo. O Tribunal de Contas português prevê a existência de complementaridade entre controlo interno e controlo externo, com o objetivo de aumentar a eficácia e a racionalidade do controlo financeiro. Essa complementaridade seria efetuada através da comunicação ao Tribunal de Contas de planos de atividades e relatórios associados e do envio de relatórios de fiscalização que interessem ao Tribunal de Contas.

O Banco de Portugal, por exemplo, defende que as instituições de crédito e sociedades financeiras possuam um sistema de controlo interno, que, entre outros objetivos, sirva para prestar informação financeira credível, completa e tempestiva às autoridades de supervisão (Banco de Portugal, s.d.). Por seu turno, a CMVM defende que todas as sociedades devem

criar um sistema de controlo interno, que funcionará não apenas como um fator de redução de risco, mas também como um elemento importante na promoção da qualidade da informação divulgada nos mercados. Além disso, a obrigatoriedade de realização de relatórios anuais em relação aos sistemas de controlo interno têm grande importância, na medida em que são utilizados para recolher informação para definir o modelo de supervisão a adotar baseado no risco, serve para verificar o cumprimento ou não do dever de análise de operações e, por último, serve para identificar indícios de responsabilidade criminal (CMVM, 2008).

Sousa (1997), na altura presidente do Tribunal de Contas, defendia a necessidade de existir uma racionalidade e eficácia do controlo interno, que seria alcançada através da complementaridade das ações entre as diversas entidades de controlo interno e externo. O autor refere, deste modo, como vantagens desta complementaridade a redução de custos e a eliminação da duplicação dos procedimentos de controlo, contribuindo para a seletividade e flexibilidade do controlo financeiro e, conseqüentemente, racionalizando todo o sistema nacional de controlo financeiro.

Para alcançar este objetivo, o Decreto-lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, no seu artigo 5º, defende como forma de articulação entre os diferentes mecanismos de controlo, a possibilidade do Tribunal de Contas “apreciar a organização, o funcionamento e a fiabilidade e conseqüentemente a adequabilidade dos sistemas de controlo interno existentes” (Sousa, 1997, p.20) e determinar se o sistema de controlo interno de determinada entidade é suficientemente seguro e fiável para poder cessar a necessidade de fiscalização externa sucessiva da mesma.

O Tribunal de Contas defende, assim, que independentemente das instituições superiores de controlo terem direito a realizar as formas de controlo que lhe competem, devem ser estabelecidas formas de cooperação com os órgãos de controlo interno, quer através da legislação e regulamentação, quer através de acordos de colaboração. Além disso, a própria articulação entre controlo interno e controlo externo contribui para cumprir o dever de prestação de contas no setor público (Tribunal de Contas, 2009).

A Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP) ressalva também a importância do controlo interno para o controlo externo. O controlo externo deverá obter

conhecimentos e compreender os sistemas de controlo interno implementados (em relação à sua conceção e ao seu funcionamento). Defende ainda que os procedimentos a adotar devem ter em conta a dimensão, complexidade e materialidade do objeto que será auditado, e em função dos controlos internos adotados e implementados (CPLP, 2009).

Também o Tribunal Administrativo Moçambicano defende que controlo interno e controlo externo devem colaborar entre si e se devem complementar, com o intuito de estabelecerem um sistema integrado de controlo financeiro e diminuir a duplicação de esforços (Tribunal Administrativo, 2004). Deste modo, defende o acesso aos planos e programas de auditoria por parte de ambos os controlos, encontros periódicos para discutirem os assuntos de interesse comum, a obrigatoriedade de elaboração e envio de relatórios que sejam de interesse para o Tribunal Administrativo, a criação de mecanismos de partilha de informação, técnicas e métodos de auditoria, e a análise do controlo interno por parte do controlo externo, no sentido de verificar a sua atuação e a sua qualidade.

No contexto brasileiro, é igualmente desejável que exista uma interação entre controlo interno e controlo externo. Num estudo realizado por Lima (2007), verificou-se que a interação entre os dois tipos de controlo é maior se forem implementadas medidas técnicas e organizacionais, nomeadamente, partilha dos sistemas de informação e existência de auditores internos, realização de auditorias e reuniões e encontros frequentes. São estas medidas que permitem uma efetiva interação entre o controlo interno e o Tribunal de Contas Brasileiro.

No que respeita aos estudos relacionados com a interação entre controlo interno e auditoria externa (na perspetiva da auditoria externa ser um elemento preponderante do controlo externo), pode-se verificar que o primeiro parece ter uma grande influência em relação ao segundo. No seu trabalho, Hay, Knechel e Ling (2008) referem que alguns estudos chegam a afirmar que o controlo interno e a auditoria externa se podem substituir, na medida em que um melhor controlo interno poderá reduzir o trabalho do auditor externo, nomeadamente ao nível dos procedimentos substantivos. No entanto, são vários os estudos que não corroboram esta ideia, salientando a complementaridade dos controlos em detrimento da substituição de um pelo outro (O'Keef, Simunic, & Stein, 1994; Hackenbrack & Knechel, 1997; Mock & Wright, 1999). Attie (1998) realça a importância do trabalho do auditor interno para o auditor externo, enfatizando que este trabalho deve

ser um complemento e não um substituto. A cooperação e a complementaridade entre controlo interno e auditoria externa é vantajosa para ambos.

Verifica-se, igualmente, que é defendida uma cooperação entre controlo externo e auditoria interna. Um estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) demonstra que a maioria dos países afirmam haver coordenação entre o controlo externo e a auditoria interna, utilizando igualmente os seus relatórios (figura 13).

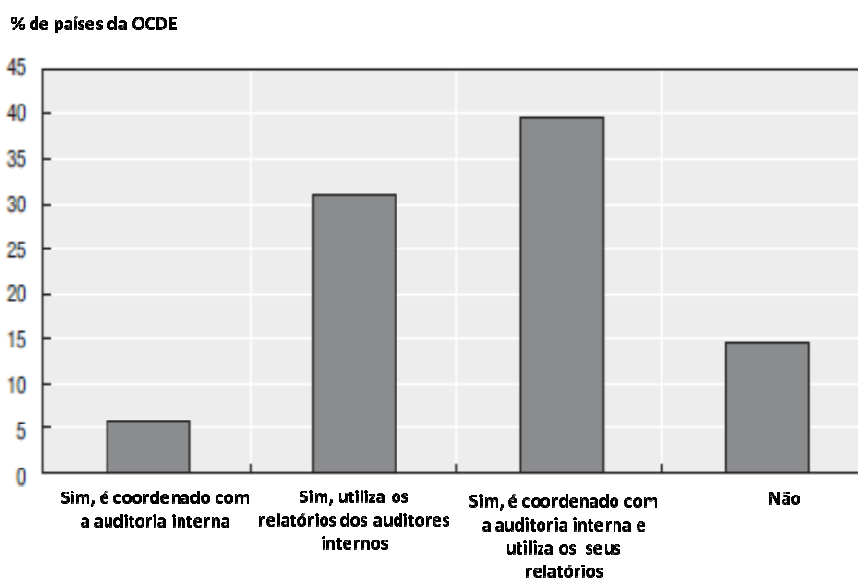


Figura 13 - Resposta dos países da OCDE em relação à coordenação do controlo externo com a auditoria interna e ao uso dos seus relatórios (Copiado de Ruffner & Sevilla, 2004, p.136).

Face ao exposto, é importante analisar as vantagens da associação e da complementaridade entre controlo externo e controlo interno, especificamente no que respeita à diminuição ou não dos seus custos e aos procedimentos de auditoria a adotar.

No que respeita aos custos, grande parte da literatura defende que um bom sistema de controlo interno contribui, em larga medida, para a redução dos custos, nomeadamente através da diminuição do tempo gasto na análise da informação contabilística e, consequentemente nos gastos com os honorários dos auditores externos, e através do evitamento da duplicação dos procedimentos de auditoria (Felix, Gramling, & Maletta, 2001; Krishnamoorthy, 2001, 2002; Morrill & Morrill, 2003; Mihret 2010; Mihret, James

& Mula 2010). Também Munro e Stewart (2010) e Hay, et al. (2008) referem que a confiança que o auditor externo tem no controlo interno determina não só os planos de auditoria, mas também os honorários acordados.

Além disso, os custos são também influenciados pelo tempo despendido pela auditoria externa. Quando existe um bom controlo interno, não é necessária a realização de determinados procedimentos, reduzindo assim o tempo necessário para a realização do controlo externo. Além do mais, o auditor interno tem um maior conhecimento quer em relação às políticas e aos procedimentos adotados, quer em relação ao ambiente da organização contribuindo para a diminuição do risco de auditoria resultando numa diminuição do tempo de trabalho (Schneider, 2009).

No entanto, a confiança que o auditor externo (principal agente do controlo externo) tem no trabalho do auditor interno está intimamente relacionada com diversos fatores, nomeadamente, independência e zelo profissional (Abdel-Khalik, Snowball & Wragge, 1983; Brown, 1983); objetividade (Schneider, 1984); competência (Haron, Chambers, Ramsi, & Ishak, 2004); e nível de risco inerente da empresa (Carey, Subramaniam, & Ching, 2006; Felix et al. 2001) isto porque, para clientes de alto risco, o trabalho do auditor pode reduzir o risco inerente uma vez que este tem maior conhecimento das operações do cliente (Carey et al. 2006).

Além disso, o auditor interno tem acesso facilitado à informação da organização (Spraaakman, 1997). Outro fator relevante é a aceitação ou não por parte dos órgãos de gestão das sugestões do auditor interno. De facto, quanto maior for a aceitação das sugestões, maior é a confiança que o auditor externo tem no trabalho do auditor interno (Mihret & Woldeyohatmis, 2008; Mihret & Yismaw, 2007; Roth, 2000).

Relativamente em termos de FTE (*full-time employment*), o esforço é igualmente mais reduzido. A informação prestada por um bom sistema de controlo interno tem uma influência significativa na extensão e na natureza dos procedimentos a adotar pelo controlo externo. Na verdade, o sistema de controlo interno vai determinar o planeamento da auditoria levada a cabo pelo auditor externo (Dana, 2005). Como refere Jung (2002), quanto maior for a confiança nos SCI menor será o volume dos testes a realizar, tal como se pode ver na figura 14.

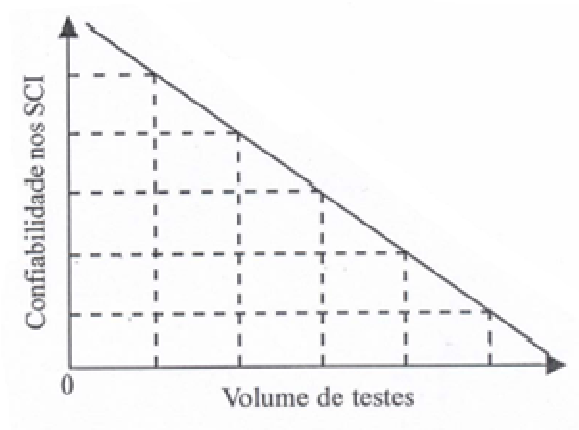


Figura 14 - *Relação entre o volume de testes e a confiança nos sistemas de controlo interno (copiado de Jung, 2002, p.265).*

A norma ISA 610 intitulada *Using the work of internal auditors* defende que o trabalho do auditor interno seja avaliado e validado por parte do auditor externo, no sentido de apreciar o trabalho desenvolvido pela auditoria interna e verificar se esse trabalho é adequado e pode ser utilizado pelo auditor externo. Em função dessa avaliação, o auditor externo deve determinar a natureza, o período e a extensão dos procedimentos a adotar.

Também a SAS 78 e a SAS 99 fornecem orientações em relação à estrutura do controlo interno e à forma como este deve ser abordado pelos auditores independentes. Segundo esta norma, o auditor deve obter um conhecimento acerca do controlo interno da organização que seja suficiente para planear e realizar a auditoria da mesma. A identificação e a avaliação dos sistemas de controlo interno são, assim, um dos passos fundamentais para qualquer auditoria, evidenciando mais uma vez a importância que o controlo interno tem no planeamento da auditoria externa.

No entanto, a forma como estas normas estão apresentadas levantam alguma polémica. Segundo a interpretação de alguns autores (Dana, 2005; Stachowski, 1994), estas normas apenas exigem que o auditor independente compreenda o controlo interno implementado numa determinada organização, analisando-o em termos do risco para a auditoria, isto é, estas normas apenas pretendem que o controlo interno seja compreendido. Contudo, segundo os mesmos autores, as normas existentes não explicitam a forma como o controlo

interno deve ser testado e validado. Continua a existir assim uma lacuna nas normas de auditoria em relação a este tema.

Segundo Silva (2004), o controlo interno é considerado um instrumento muito importante para a auditoria externa, na medida em que esta efetua a medição dos riscos de auditoria tendo em consideração a qualidade e profundidade dos controlos internos, uma vez que são estes controlos internos que permitem aceder às operações efetuadas pelas empresas, operações essas que são a base das demonstrações financeiras, principal instrumento de trabalho da auditoria externa.

Também em relação à associação entre auditoria externa e auditoria interna se pode verificar que é amplamente aceite que haja uma cooperação entre ambos os tipos de auditoria. As próprias entidades reguladoras defendem essa necessidade de cooperação através das suas normas.

A organização IIA, por exemplo, defende que o trabalho da auditoria interna e externa deve ser coordenado com o intuito de garantir uma cobertura apropriada, a diminuição da duplicação de esforços e promover o alcance da máxima eficácia da auditoria (citada por Morais & Martins, 2007). Por essa razão, na sua Prática Recomendada n.º 2050-1 determina que existam reuniões periódicas entre os auditores internos e externos para discussão de assuntos mútuos; acesso recíproco a papéis de trabalho, bem como a programas de auditoria; trocas de relatórios de auditoria e cartas de representação; compreensão por ambas as partes das técnicas, métodos e terminologias utilizadas; incumbir o diretor da atividade de auditoria interna de efetuar avaliações periódicas em relação à cooperação entre auditoria interna e externa (citado por Morais & Martins, 2007).

Por seu lado, a AICPA enfatiza a necessidade de coordenação entre auditoria externa e auditoria interna para diminuir esforços e aumentar a eficácia da cobertura da auditoria, especificamente através da SAS nº 65. Esta norma defende que os auditores, de forma a obterem uma melhor perceção do trabalho desenvolvido pela auditoria interna, devem alcançar um entendimento da função de auditoria, avaliar a proficiência e objetividade da auditoria interna, ponderar o efeito da auditoria interna na delimitação da auditoria externa, planear e coordenar o trabalho com a auditoria interna, avaliar e testar a eficácia do

trabalho da auditoria interna, e utilizar a auditoria interna para proporcionar apoio direto ao auditor externo (citada por Morais & Martins, 2007).

Pode-se concluir que, de forma generalizada, a literatura mostra que a relação entre a auditoria interna e a auditoria externa beneficia as organizações e por esta razão, os responsáveis pela gestão devem colaborar e incentivar a cooperação entre os dois tipos de controlo (Al-Twaijry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Felix et al. 2001). Como se pôde verificar, também as diversas entidades competentes (IFAC, IIA, AICPA, SEC) defendem a coordenação do trabalho entre auditor interno e auditor externo, sempre com o objetivo de alcançar a máxima eficácia e eficiência do trabalho realizado (Morais & Martins, 2007).

No entanto, também foi possível verificar que existe ainda um longo percurso a efetuar para estudar e analisar empiricamente a eficácia e eficiência de ambos os controlos. De facto, a maioria dos estudos encontrados referem-se ao controlo interno e ao controlo externo apenas do ponto de vista teórico. Não foram encontrados quaisquer estudos que analisem, por exemplo, os resultados financeiros decorrentes da implementação dos sistemas de controlo interno (ou ainda se determinadas medidas de controlo interno são mais eficazes que outras). Também relativamente ao controlo externo os estudos são raros, centrando-se essencialmente na sua vertente legal.

A revisão da literatura e a respetiva análise de conteúdo permite responder à primeira questão de investigação:

- o controlo interno tem impacto no controlo externo, e o controlo externo também tem influência no controlo interno.

Percebemos que ambos os controlos estão intimamente relacionados, com o controlo interno a dar informação essencial para o controlo externo. Por seu lado, o controlo externo é importante para validar, certificar e melhorar os sistemas de controlo interno. Fica assim corroborada a nossa primeira questão de investigação.

4.2 O controlo externo é mais importante no setor público do que no setor privado?

A segunda questão de investigação relacionada com a importância do controlo externo em ambos os setores (público e privado), surge na sequência de diversos estudos realizados que se debruçam, exclusivamente, sobre o controlo externo no setor público. Esta situação leva a que nos questionemos sobre se o controlo externo será mais importante no sector público do que no sector privado. Se, por um lado, é verdade que o controlo externo foi criado e desenvolvido para responder a necessidades manifestadas pelo sector privado (Levant & De La Villarmois, 2001) com o objetivo de avaliar a performance das diversas organizações, por outro lado, também é verdade que o controlo externo se começou a disseminar pelo setor público, inicialmente com o objetivo de avaliar a conformidade dos atos de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis (Mulgan, 2000) e mais recentemente com o objetivo de avaliar a eficácia da gestão pública (Berland & Drevetton, 2006). De facto, cada vez mais o setor público está a assumir os princípios de gestão aplicados ao setor privado e a adotar os modelos de governação corporativa. No entanto, apenas esta informação relacionada com a origem do controlo externo é insuficiente para determinar e concluir se o controlo externo é mais importante no setor público do que no setor privado.

Para podermos compreender melhor esta problemática, é fundamental ter em conta a situação financeira e económica que vivenciamos atualmente. De facto, a existência de uma economia marcada pelo pior crescimento dos últimos 90 anos (figura 15), que apresenta a maior dívida pública e externa dos últimos 100 anos (figura 16), e a maior taxa de desemprego dos últimos 80 anos (figura 17), torna crucial a necessidade de se promover a implementação de controlos cada vez mais eficazes e eficientes no sentido de acionar uma maior responsabilidade dos órgãos de gestão e impulsionar melhorias na gestão dos recursos das organizações.

No que respeita ao setor público, esta exigência torna-se ainda maior na medida em que este é responsável pela gestão dos dinheiros dos cidadãos. Este dinheiro deve ser especialmente bem gerido já que é a base para o funcionamento de serviços de importância fundamental para os cidadãos (e.g. sistema nacional de saúde; sistema de segurança social).

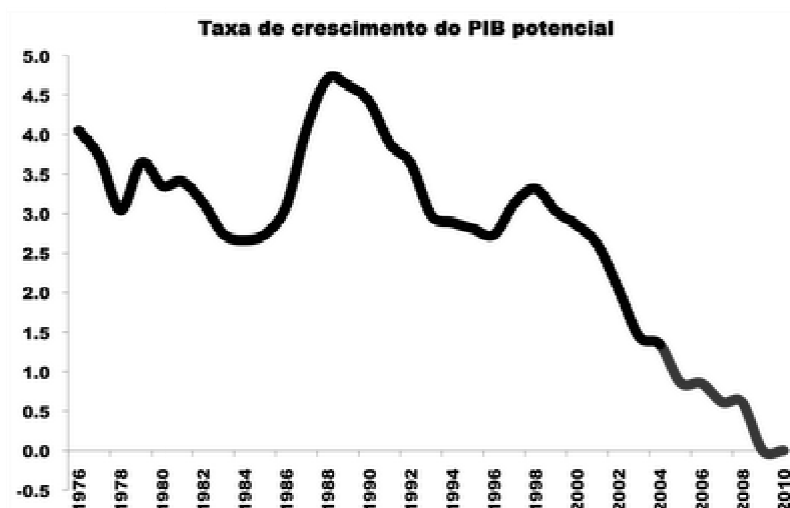


Figura 15 - PIB potencial da economia nacional a crescer 0% ao ano - 1976-2010 (fonte: <http://desmitos.blogspot.pt/2011/05/o-verdadeiro-legado-deste-governo.html>).



Figura 16 - Dívida pública (% PIB) 1850-2010 (fonte: <http://desmitos.blogspot.pt/2011/05/o-verdadeiro-legado-deste-governo.html>).



Figura 17 - Taxa de desemprego em Portugal: 1932-2010 (fonte:<http://desmitos.blogspot.pt/2011/05/o-verdadeiro-legado-deste-governo.html>).

A adoção por parte da administração pública dos princípios da nova gestão pública por volta dos anos 90, uma das transformações mais importantes foi, precisamente, o aumento da importância dada à responsabilidade financeira, ou seja, passou a ser fundamental no âmbito da nova gestão pública a prestação de contas por parte dos gestores (através da prestação de informação referente a todos os elementos) a uma entidade superior de controlo – O Tribunal de Contas (Franco, 1995). De facto, passou a ser atribuída uma maior responsabilidade a todas as pessoas que ficam responsáveis pela gestão dos dinheiros e bens públicos (Marques, 2002). Esta situação expõe a evidência da importância do controlo externo no setor público.

O controlo externo, quando abordado no setor público, é considerado um conjunto de técnicas que tem como principal objetivo a avaliação da gestão pública e da aplicação dos recursos públicos (Calixto & Velasquez, 2005). Pode afirmar-se que se trata de um conjunto de técnicas de extrema importância no controlo da administração pública uma vez que este pretende não apenas promover um melhor uso dos recursos públicos, mas também corrigir erros, desperdícios e fraudes.

O Tribunal de Contas, principal entidade de controlo externo público, em Portugal cumpre um papel indispensável no controlo da boa gestão financeira dos dinheiros públicos (próprios e oriundos da União Europeia). Mas para que esse papel seja cumprido com sucesso, foi necessário dar uma maior ênfase à qualidade da gestão financeira, e não apenas à mera legalidade das receitas e das despesas, passando a incidir o seu trabalho sobre a qualidade da gestão financeira (Sousa, 1997). Fica assim claro o motivo da evolução da função do controlo externo no setor público.

Pelo que é dito anteriormente poderíamos ser levados a considerar que o controlo externo é mais importante no setor público do que no setor privado. No entanto, é necessário perceber quem são os destinatários da informação avaliada e validada pelo controlo externo, bem como que objetivos se pretendem alcançar com essa informação. O número de destinatários bem como a sua importância para os respetivos setores poderão ajudar a compreender a importância que o controlo externo tem.

Em relação aos destinatários da informação do controlo externo, duas questões podem ser levantadas: quem são os destinatários da informação e quais os mais importantes (em termos de poder decisório nas organizações)?

Os destinatários da informação, quer no setor público que no setor privado, são classificados de diferentes maneiras por diferentes autores. No que diz respeito ao setor público, alguns autores classificam os destinatários em utilizadores internos e utilizadores externos (Trigo & Pérez-Gruesco, 2000). Estes autores consideram que o utilizador interno da informação será a administração pública, enquanto os utilizadores externos serão os fornecedores de recursos (e.g. contribuintes, colaboradores e empregados), os recetores de bens e serviços e ainda outros interessados indiretos (e.g. Governo, comunidade).

Segundo a *American Accounting Association* (López, 1995) existem igualmente dois tipos de destinatários: os internos e externos. No entanto, estabelecem uma divisão ligeiramente diferente:

- internos:
 - departamentos do governo;
 - gestores;
 - auditores internos,

- externos:
 - legisladores;
 - público em geral;
 - credores;
 - sindicatos.

No entanto, de acordo com Fernández (2000) a informação dirige-se, essencialmente, a três grupos de destinatários:

- os cidadãos;
- os profissionais (onde se incluem os órgãos de controlo e órgãos políticos);
- e os agentes económicos e financeiros.

Em relação ao setor privado, os principais destinatários são classificados, segundo a *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 2008), em credores, investidores, e outros utilizadores, uma vez que são estes os principais responsáveis pelas tomadas de decisão. Por seu lado, o *International Accounting Standards Board's* (IASB, 1989) determina que os destinatários são: investidores; empregados; fornecedores e outros credores comerciais; clientes; os governos; os departamentos do governo; e público em geral. É igualmente defendido pelo IASB que os principais destinatários são os investidores, uma vez que os interesses destes vão ao encontro dos interesses da maioria dos destinatários.

Por seu lado, a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA, 2001) identifica como destinatários: acionistas e/ou proprietários; empregados e seus representantes; investidores; fornecedores e outros credores; gestores; clientes; outros devedores; Governo e seus organismos públicos; e público em geral. A principal característica que diferencia os principais destinatários no setor público e no setor privado é a existência dos acionistas no setor privado.

De facto, são vários os destinatários comuns em ambos os setores (e.g. governo, público em geral). No entanto, apesar disso esses mesmos destinatários assumem importâncias e papéis diferentes consoante os setores. Senão vejamos: o público em geral. O público em geral compreende contribuintes e eleitores. No setor público estes poderão ter maior importância devido à influência que exercem, por exemplo, através das eleições. Além disso, trata-se da gestão do seu próprio dinheiro e por isso devem estar informados sobre os

resultados da gestão pública, informação que é alcançada através do controlo externo. Turet e Xifra (1996) referem mesmo que:

O «cidadão normal» não tem grande importância nas entidades privadas, pois apesar de receber toda a informação contabilística, não tem capacidade de decisão para alterar as estruturas da unidade económica em questão; ao contrário, nas entidades públicas, como contribuinte e/ou eleitor, poderá tomar decisões políticas que podem alterar a gestão da unidade económica (p.170).

Segundo alguns autores (Bargues, 1992), no setor privado cabe aos investidores e acionistas a tomada de decisão, sendo que, neste caso, serão eles os principais destinatários da informação financeira. No entanto, na ótica do controlo externo, os principais destinatários da informação serão os principais órgãos de controlo e fiscalização de cada área de atuação, assim como o governo, uma vez que lhes interessa saber se as atividades são feitas de acordo com as leis se não existe fraude e se não existe evasão fiscal.

Tendo em consideração o exposto, a tendência seria para afirmar que no setor público o controlo externo seria mais importante do que no setor privado pois estamos a falar do dinheiro dos contribuintes, ou seja, estamos perante um interesse coletivo. Contudo, o setor privado, apesar de estarmos a falar do interesse de um conjunto limitado de pessoas, tem obrigações fiscais de extrema relevância para o estado e, por essa razão, também o controlo externo deve ser igualmente abordado com grande importância neste setor. A percentagem das receitas proveniente da tributação sobre as empresas é, no entanto, menos significativa (7,6%), do que a receita proveniente da tributação das famílias (14,5%), como mostra a figura 18.

Relativamente aos objetivos da informação financeira (vistos do ponto de vista do controlo externo), são igualmente diferentes no setor privado e no setor público. No que respeita ao setor público, os principais objetivos da informação financeira são o de proporcionar dados relativamente à posição financeira da entidade, e aos seus desempenhos e fluxos de caixas, já que esta informação é essencial para a tomada de decisões e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pela gestão dos recursos que lhe foram confiados (Public Sector Committee IFAC, 1993).

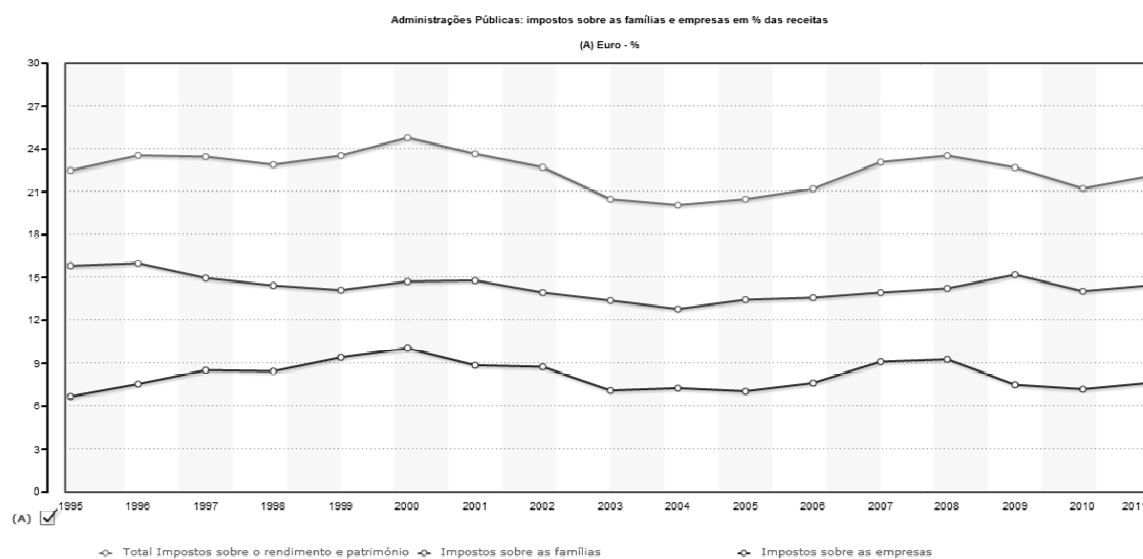


Figura 18 - Gráfico em relação à percentagem de receita associada aos impostos sobre a família e sobre as empresas (fonte: Pordata, 2012).

Quando o controlo externo se debruça sobre a informação financeira do setor público, pretende verificar se os recursos são usados de acordo com o estipulado no orçamento, se os recursos são bem utilizados e empregados, se a informação financeira está de acordo com as leis e procedimentos aplicáveis e avaliar a eficácia, eficiência e economicidade da gestão pública. Segundo Manzenedo (2002) a informação financeira pública tem três grandes fins:

- fins de gestão (informação para tomada de decisão e avaliar o desempenho da gestão);
- fins de controlo (prestação de contas aos órgãos de controlo e garantir eficácia, eficiência e economia da despesas públicas);
- fins de análise e de divulgação (facultar informação importante para os destinatários interessados).

No normativo conceptual da AECA (2001) referente à informação financeira das entidades públicas, é referido que o principal objetivo da informação financeira é justificar à sociedade a prestação dos gestores, bem como justificar a captação de recursos realizada e as finalidades a que serviram, proporcionando informação útil aos utilizadores para a tomada de decisões de carácter económico, financeiro e social.

Relativamente aos objetivos da informação financeira no setor privado, a FASB (2008) determina como principais objetivos:

- transmitir informação útil para investidores, credores e utilizadores da informação poderem tomar decisões relacionadas com o investimento e com o crédito;
- avaliar o desempenho da empresa;
- avaliar a performance dos gestores.

Segundo a AECA (1999), o objetivo da informação para as entidades privadas é proporcionar informação para a tomada de decisão, que forneça uma visão geral acerca do comportamento económico-financeiro, a estabilidade da empresa, a eficácia no cumprimento das funções, a capacidade da empresa para remunerar as suas fontes de financiamento.

Face ao exposto, podemos afirmar que a principal diferença entre os objetivos da informação financeira no setor privado e no setor público é que no setor público o principal objetivo é determinar a eficácia, eficiência e economicidade da gestão, enquanto no setor privado o principal objetivo da informação é a sua utilidade na tomada de decisão do investidor.

No entanto, e apesar da reconhecida importância do controlo interno e do controlo externo na gestão do setor público, continuam ainda a existir, segundo o Tribunal de Contas (2011) situações que afetam o rigor e a transparência das contas públicas. Estas situações estão associadas à impossibilidade de confirmação de valores globais de receitas e despesas na conta geral do estado devido à falta de respeito pelos princípios orçamentais, ao não cumprimento de disposições legais associadas à execução e contabilização de receitas e despesas e, ainda, às deficiências que ainda existem nos procedimentos aplicados nestas áreas.

O Estado dispõe de organismos de controlo que garantem não apenas que a gestão dos gastos públicos é feita de acordo com as normas em vigor, mas também que essa gestão está de acordo com os princípios das boas práticas de gestão.

Após análise da informação disponível, podemos dar resposta à nossa segunda questão de investigação:

- o controlo externo é igualmente importante no setor público quanto no setor privado, independentemente de estarmos perante uma grave crise financeira que impõe a necessidade de se efetuar uma boa gestão dos dinheiros públicos (gestão essa que só pode ser controlada através do controlo externo).

4.3 Entidade reguladora do controlo externo no setor privado

Conforme referido anteriormente, no setor público o controlo externo é realizado, principalmente, pelo Tribunal de Contas, enquanto no setor privado existem várias instituições responsáveis pelo controlo externo das sociedades, nomeadamente CMVM, ISP e Banco de Portugal.

A nossa terceira questão de investigação é: deve existir apenas uma entidade responsável pelo controlo externo no setor privado, tal como existe o Tribunal de Contas no setor público? De facto, apesar de diferentes instituições no setor privado serem responsáveis por diferentes áreas (i.e. ISP responsável pelas entidades ligadas à área dos seguros; Banco de Portugal principal responsável pelas entidades na área da banca), muitas vezes elas acabam por avaliar as mesmas informações das empresas.

Para resolver esta situação foi criado, através do Decreto-Lei n.º 228/2000, o Conselho Nacional de Supervisores Financeiros (constituído pela CMVM, ISP e Banco de Portugal). Este conselho poderá assim assumir um papel semelhante ao do Tribunal de Contas mas no setor privado. Isto porque ele é responsável pela supervisão do sistema financeiro nacional no setor privado, criando mecanismos de cooperação entre as diferentes áreas e criando orientações para a criação de relatórios de controlo interno mais uniformizados de forma a poderem eliminar duplicações de exigências em relação aos relatórios de controlo interno (CNSF, 2008).

Na revisão da literatura e análise de conteúdo apesar de não encontrarmos referência relevante à criação de uma entidade reguladora única no setor privado, consideramos que, à semelhança do que acontece no setor público, devia existir uma entidade reguladora semelhante ao Tribunal de Contas.

4.4 Limitações, avaliação e validação do controlo interno

Relativamente ao controlo interno, a revisão da literatura permitiu perceber a importância que este tem, com todos os autores/artigos a defenderem a sua existência bem como a sua importância no sucesso das organizações. Trata-se assim de um controlo que permite minimizar irregularidades, fraudes, falhas e outras situações menos positivas que poderão ter uma influência no sucesso das organizações.

No que respeita ao problema relacionado com a forma como as entidades de controlo externo podem garantir que a informação do controlo interno é fiável e fidedigna, levantam-se algumas questões. Em primeiro lugar, é necessário ter em consideração que qualquer sistema de controlo interno apresenta as suas limitações, tal como foi identificado na revisão da literatura referente ao controlo interno (Costa, 2007; IFAC, 2006a; Marçal & Marques, 2011; Russel, 2009).

Apesar das vantagens do controlo interno amplamente mencionadas nos diversos estudos, e apesar de este ser considerado pela grande maioria dos estudos como um instrumento essencial na gestão e no sucesso de qualquer organização, contribuindo de forma significativa para o alcance dos objetivos da mesma (Costa, 2007; Marçal & Marques, 2011; Tribunal de Contas, 2009), é necessário considerar as limitações que lhe estão subjacentes.

É fundamental ainda que se perceba que o sistema de controlo interno nunca pode assegurar de forma absoluta a fiabilidade das demonstrações financeiras e o cumprimento das leis e procedimentos aplicáveis. O sistema de controlo interno pode apenas proporcionar uma segurança razoável (Tribunal de Contas, 2009), precisamente por causa das suas limitações.

Pelo facto do controlo interno não conseguir prover uma segurança absoluta, mas apenas razoável em relação às demonstrações financeiras, é função do controlo externo, em particular do auditor independente, avaliar e testar a eficácia do sistema de controlo interno, de forma a perceber se a informação prestada pelo mesmo é fiável e de forma a perceber se poderá utilizar essa mesma informação nas suas análises. Para alcançar este objetivo, o auditor externo deve realizar um estudo e uma avaliação apropriada dos sistemas de controlo interno com o intuito de estabelecer o grau de confiança nos mesmos.

Se o auditor externo considerar que os controlos internos são deficientes ou não existem, este deve relatar esse facto e apresentar sugestões, soluções e propor medidas adequadas para determinada organização (Tribunal de Contas, 2009).

No entanto, levanta-se a questão em relação á forma como o sistema de controlo interno deve ser avaliado e testado. De facto, apesar de grande parte da literatura indicar a necessidade dessa avaliação e validação, poucos são os estudos que demonstram como ela deve ser realizada e se é efetivamente praticada.

Obviamente que a compreensão do sistema de controlo interno por parte do auditor externo irá depender:

- da dimensão e complexidade da entidade;
- das tecnologias de informação utilizadas por esta;
- das considerações relacionadas com a determinação da materialidade;
- dos tipos de controlos internos implementados;
- da natureza da documentação da entidade, e
- da avaliação do auditor externo relativamente ao risco inerente (Gomes, 2005).

Alguns estudos referem que a avaliação do controlo interno deve compreender a determinação de erros e irregularidades que poderiam acontecer, a verificação em relação ao facto do controlo interno implementado detetar esses erros e irregularidades rapidamente, a análise das deficiências do controlo interno e a emissão do relatório em relação ao mesmo, com sugestões para o melhorar (Almeida, 1996). Gomes (2005) aponta como procedimentos de avaliação do controlo interno:

- a conferência da exatidão dos registos;
- a manutenção das conciliações;
- as rotinas de validação do controlo de contas e balancetes de verificação;
- a aprovação e controlo de documentos;
- a comparação com fontes externas de informação;
- o confronto das contagens de caixa, títulos e existências com os registos contabilísticos;
- a limitação do acesso físico direto aos ativos e registos;
- e a comparação dos elementos finais obtidos com os orçamentos.

Marçal e Marques (2011) referem que a avaliação do controlo interno deve ser efetuada com o objetivo de avaliar o seu grau de confiança. Por essa razão, para efetuar essa avaliação devem ser consultados e avaliados os seguintes documentos:

- normas de controlo interno (e.g. se há respeito pelos princípios de segregação de funções, controlo de operações, definição de autoridade e responsabilidade, pessoal qualificado, responsável e competente e registo metódico dos factos);
- regulamentos de inventário, fundos de maneio e informático;
- e manuais de procedimentos de todos os setores.

Segundo o Tribunal de Contas (1999) o planeamento das suas auditorias deve ter como objetivo “o conhecimento dos principais sistemas, práticas e controlos de gestão da entidade auditada e a avaliação preliminar destinada a identificar os pontos fortes e fracos” (p.21), nomeadamente o conhecimento dos sistemas de controlo interno implementados pelas entidades. Este objetivo poderá ser alcançado através do levantamento de informação relacionada com o mesmo.

O conhecimento e levantamento dos sistemas de controlo interno podem ser realizados através de

- **narrações descritivas** (onde devem constar descrições detalhadas dos procedimentos e medidas de controlo interno que existem em cada uma das áreas das organizações);
- **questionários** (contêm vários procedimentos contabilísticos e de medidas do controlo interno que se espera que estejam em funcionamento numa determinada organização; devem cobrir todas as áreas das organizações);
- **fluxogramas** (conjunto de informação gráfica relacionada com os procedimentos de controlo interno existentes; permite a recolha sintética de informação em relação ao sistema de controlo implementado; pode ter uma apresentação horizontal ou vertical);
- **entrevistas**;
- **análise dos manuais** de procedimentos e descrição de funções e estudo de **organigramas** (IPCA, 2012).

Segundo Attie (1998) uma avaliação apropriada de um sistema de controlo interno implica o conhecimento e a compreensão dos procedimentos e métodos adotados. Além disso, é essencial determinar se eles estão efetivamente a ser utilizados e se funcionam da forma como está previamente determinado. Segundo o mesmo autor a avaliação do controlo interno permite realizar uma seleção mais racional dos testes a aplicar.

Uma das formas de determinar se os procedimentos de controlo interno estão implementados e em funcionamento é a realização de testes de controlo. Segundo o Manual do Revisor Oficial de Contas, os testes de controlo são os testes que permitem obter prova de auditoria relacionada com os sistemas contabilísticos e com os sistemas de controlo interno. Estes têm como objetivos:

- constatar a sua existência;
- avaliar se é adequada a sua conceção, devendo esta visar a prevenção e/ou deteção e correção de distorções materialmente relevantes;
- e avaliar o seu funcionamento eficaz ao longo do período sob exame.

Um exemplo de uma avaliação e validação do sistema de controlo interno pode ser observado em Duarte (2011). Este refere como primeiros passos essenciais: o entendimento da entidade e dos controlos utilizados (pode ser alcançado através do levantamento de narrativas); e a realização de testes às compras e às dívidas e aos gastos com pessoal (testes essenciais para a validação do sistema de controlo interno).

A Lei SOX prevê a identificação, análise e verificação do desenho e da eficácia dos mecanismos do controlo interno que permitem prevenir ou detetar erros materiais nas transações que constituem os balanços das demonstrações financeiras e na forma como essas demonstrações são preparadas e apresentadas.

Para o Tribunal de Contas (Sousa, 1997) os meios colocados ao seu dispor para avaliar a fiabilidade dos sistemas de controlo interno são a realização de auditorias. No entanto, tendo em conta que o objetivo do controlo externo ao utilizar a cooperação e complementaridade do controlo interno é a eliminação da duplicação de esforços e a diminuição do tempo e custos associados ao processo de auditoria, não será a realização de auditorias ao sistema de controlo interno contraproducente? Não implicará esta auditoria

ao sistema de controlo interno gastar mais recursos? Como poderá isso contribuir para a racionalidade dos serviços?

Gomes (2005) sugere:

Se o auditor acreditar ser possível reduzir o risco de controlo a um nível inferior ao nível máximo e que os benefícios que daí advêm ao nível da redução dos testes substantivos suplantem claramente os custos da sua realização, então deverá investir maior tempo na análise, teste e documentação do sistema de controlo interno (p. 157).

No entanto, não é possível apurar através da análise de estudos se os sistemas de controlo interno são realmente avaliados e certificados pelo auditor externo e se ele efetivamente utiliza a informação disponibilizada pelo sistema de controlo quando realiza as suas auditorias.

Não foi possível identificar a utilização por parte dos auditores externos da informação proporcionada pelo controlo interno, uma vez que os relatórios de auditoria e as certificações legais de contas não fazem referência a esta situação, enfatizando apenas a necessidade dos órgãos de gestão implementarem um sistema de controlo interno (e.g. Relatório de Contas da Sonae, Relatório de Contas do BCP, etc.). Alguns estudos mostram que a maioria dos auditores europeus utiliza a informação proveniente da auditoria interna e dos relatórios de controlo interno, quando estes se demonstram confiantes e credíveis (e.g. Ruffner & Sevilla, 2004). No entanto, não é especificada que tipo de informação é utilizada. Ainda assim, existe uma grande percentagem que afirma não utilizar a informação nem da auditoria interna nem do controlo interno.

Face ao exposto, estamos em condições de responder à nossa quarta questão de investigação:

- algumas limitações do controlo interno podem ser ultrapassadas, através de adoção de mecanismos de controlo adicionais (além disso, só o facto de estas limitações serem reconhecidas já se dá um primeiro passo para as ultrapassar), e existem várias formas de validar e certificar os sistemas de controlo interno.

4.5 Independência dos auditores externos

A nossa quinta questão de investigação está relacionada com o que respeita à questão da independência do auditor externo aquando da realização do seu trabalho no âmbito do controlo externo. É necessário ter em consideração que esta independência deve ser defendida, com o intuito de se obter sempre informação verdadeira e real para o conhecimento de todos os destinatários interessados. Por esta razão colocamos a seguinte questão: como poderá o auditor externo garantir a sua independência?

No setor privado e no setor público, é crucial ter acesso a informação fidedigna de forma a garantir que, no caso do setor público, os recursos são utilizados de forma regular e eficiente e, no caso do setor privado, os seus (potenciais) investidores possam tomar decisões com base na informação referente ao património empresarial. A independência do controlo externo será aqui abordada primeiramente do ponto de vista do auditor externo, uma vez que são eles que constituem o núcleo de trabalho do controlo externo e se a independência dos auditores externos for assegurada, com certeza os resultados finais do controlo externo também o serão. A questão da independência torna-se crucial sobretudo quando existem um conjunto de dependências e pressões a que o auditor externo está sujeito no exercício das suas funções (Barrote, 2010).

Assim sendo, é notório que “a independência do revisor/auditor é fundamental para assegurar a confiança do público na fiabilidade dos seus relatórios” (Barrote, 2010, p.19). De facto, se a independência dos auditores externos não for garantida, os resultados obtidos poderão ser colocados em causa. Apenas a independência do auditor externo permite que este desempenhe um papel fundamental no seio da governação, não apenas no processo de prestação de contas, mas também na redução das assimetrias de informação (Carassus & Gardes 2005).

A independência do auditor externo pode então ser definida, segundo a IFAC, de dois pontos de vista: do ponto de vista da independência mental e do ponto de vista da independência da aparência. A independência mental pode ser definida como a capacidade do auditor independente exprimir uma conclusão sobre as demonstrações financeiras sem ser afetado por influências que possam comprometer o seu julgamento profissional, permitindo atuar com integridade e objetividade (IFAC, 2006b).

A independência do ponto de vista da aparência pode ser definida como a capacidade de:

Evitar factos e circunstâncias que sejam tão significativos que um terceiro (...) tendo conhecimento de toda a informação relevante, incluindo salvaguardas aplicadas, concluiria de forma razoável que a integridade, objetividade ou ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa tenham estado comprometidos (IFAC, 2006b, p.1138).

A importância da independência do auditor externo é indiscutível, pelo que todas as entidades reguladoras e fiscalizadores defendem nos seus códigos esta mesma independência. Por exemplo, o Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas refere que a atividade de um revisor oficial de contas deve ser realizada:

Com absoluta independência profissional, à margem de qualquer pressão, especialmente, a resultante dos seus próprios interesses ou de influência exteriores, por forma a não se ver colocado numa posição que, objetiva ou subjetivamente, possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta (p. 4).

Algumas medidas para alcançar tal objetivo passam por: os revisores não devem aceitar trabalhos que possam diminuir a sua liberdade de julgamento ou colocar em causa a sua independência, devem rejeitar indicações de terceiros relativamente ao trabalho às conclusões a realizar, devem adotar uma conduta íntegra e serem justos, e não devem receber honorários acima de 15% do volume de negócios anual da sociedade de revisores onde trabalham (Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC).

No entanto, no IV Fórum Global de Combate à Corrupção, Goldsworthy (2005) enfatizou que alguns órgãos responsáveis por auditorias externas precisam ainda de mais liberdade para atuar e dar publicidade aos resultados das suas fiscalizações, o que indicia ainda a existência de algumas limitações relacionadas com a independência dos auditores. Por exemplo, apesar do Tribunal de Contas ser classificado como um órgão independente, não inserido na Administração Pública (i.e. no Estado), algumas dúvidas são levantadas ao seu trabalho. Mais especificamente, o Tribunal de Contas tem sido acusado, por alguns membros de partidos políticos, de falta de isenção política e de falta de rigor técnico, o que coloca em causa a sua independência. Do nosso ponto de vista, enquanto restarem dúvidas em relação à independência do controlo externo, a informação obtida através da sua fiscalização não será considerada totalmente verdadeira.

Segundo Barrote (2010) os principais riscos sobre a independência dos auditores são: riscos de autorevisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança e intimidação, ou uma sobreposição de riscos. De acordo com DiPiazza (2002) “uma das principais críticas dirigidas aos auditores decorrem destes não mostrarem firmeza perante as contas das empresas que apresentam uma certa criatividade, no modo como cumprem as normas legais” (p.167).

Deste modo, “a independência dos auditores deve pois, ser entendida como a ausência de interesse pessoal, autorevisão, representação, familiaridade ou confiança, intimidação, ou qualquer outra circunstância que reduza a objetividade do auditor no cumprimento das suas funções” (Barrote, 2010, p.31).

Existem ainda outros riscos relacionados com ausência da independência, nomeadamente, relacionados com incentivos para a manipulação de resultados: existência de planos de remuneração indexada aos resultados contabilísticos, elevado nível de endividamento, baixa rendibilidade ou abaixo das expectativas, custos políticos e reduções no pagamento de impostos (Scott, 2003).

No que respeita especificamente à independência do controlo externo, têm sido desenvolvidas várias legislações com o objetivo de salvaguardar essa mesma independência nas entidades responsáveis pelo controlo externo. Primeiramente com o Regulamento 11/2003, de 19 de Novembro, da CMVM para o governo das sociedades cotadas e posteriormente com a alteração do Código das Sociedades Comerciais (Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março). Estas alterações têm como principal objetivo renovar e aumentar a confiança dos investidores no mercado de capitais, através da divulgação de mecanismos que acautelam a independência, nomeadamente, através da divulgação dos honorários pagos aos auditores, e através da descrição das medidas tomadas para salvaguardar a independência do auditor.

A nível europeu, também várias medidas foram tomadas de forma a garantir a qualidade da informação resultante das auditorias. Primeiro através da criação do Livro Verde da Comissão Europeia em 1996 (abordando aspetos relacionados com o estatuto e responsabilidade dos auditores na UE), e posteriormente com a revisão da 8ª Diretiva em

2006 (abordando a questão da certificação legal de contas, onde se inclui a questão da independência dos revisores legais de contas).

Ao nível do setor público, o Tribunal de Contas é caracterizado como órgão independente, tendo como garantias dessa independência: o autogoverno, a inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus juizes e a exclusiva sujeição destes à lei (Lei n.º 86/89 de 8 de Setembro).

A *Intosai Conference on strengthening external public auditing* realizada em Viena em 2010 pela INTOSAI, dedicou-se ao tema da independência das instituições superiores de controlo (ISC). Segundo o presidente do Tribunal de Contas – Guilherme Martins (2010) foi defendido nesta conferência a necessidade de existirem ISC independentes, pois só assim é possível garantir que os cidadãos e os seus representantes nos Parlamentos nacionais são informados em relação ao modo como os dinheiros públicos são utilizados pelo Governo e pela Administração Pública.

A INTOSAI chega mesmo a afirmar que caso uma ISC não seja independente, ela poderá apenas ser mais um órgão de controlo interno. Durante a conferência foi enfatizado que “uma ISC só pode cumprir eficazmente as suas funções sendo independente da Instituição controlada e estando protegida das influências exteriores” (Martins, 2010, p.5). Guilherme Martins acrescenta:

Perante a recente crise financeira e económica, as ISC ganharam uma importância acrescida – são fatores essenciais de credibilização e de confiança perante os cidadãos e a comunidade internacional. Só ISC independentes e rigorosas na análise e controlo das contas públicas poderão contribuir para superar a desconfiança dos mercados e reforçar os instrumentos de combate à crise através da consolidação das finanças públicas e da equidade entre gerações (2010, p.11).

Posta a questão da independência do auditor externo e do controlo externo, que se afigura de fundamental importância, uma questão permanece: como poderá o auditor externo garantir a sua independência ao utilizar a informação proveniente do controlo interno, já que o controlo interno é implementado e assegurado pelos órgãos de gestão das entidades. Como foi possível verificar através da revisão da literatura na primeira parte deste trabalho, é defendida uma cooperação entre controlo interno e controlo externo, com o objetivo de eliminar ou pelo menos diminuir a duplicação de esforços e gastos. No entanto, e apesar de

não ser fácil perceber se esta cooperação efetivamente acontece na realidade, ao acontecer, como poderá ser garantida a independência do auditor?

Uma possível resposta a esta pergunta está relacionada com a obrigatoriedade da revisão do controlo interno por parte do auditor independente. Ou seja, as normas relativas à execução do trabalho do auditor externo implicam que este deve fazer um levantamento não apenas do sistema contabilístico de uma entidade, mas deve também realizar um levantamento do sistema de controlo interno implementado (Attie, 1998). Será a avaliação do controlo interno efetuado que determinará a sua confiança bem como o uso da sua informação por parte do auditor externo. Como refere Attie (1998) “a revisão do controlo interno, pelo auditor independente, auxilia-o na aplicação de outros procedimentos de auditoria adequados à formulação do parecer sobre a correta apresentação das demonstrações financeiras” (p.206). A existência de um bom sistema de controlo interno irá determinar o grau de confiança a depositar nas demonstrações financeiras e irá determinar a extensão, profundidade e natureza dos procedimentos a aplicar pelo auditor externo.

Uma outra possível explicação para a manutenção da independência do auditor externo, poderá estar relacionada com o facto da informação proveniente dos sistemas de controlo interno ser utilizada não como substituto do seu trabalho, mas apenas como um complemento, ou seja, a informação dos sistemas de controlo interno poderá servir como um primeiro passo para o trabalho do auditor externo, mas que não influenciará a sua independência, dada a revisão que ele faz ao sistema de controlo interno de forma a garantir que a informação que dele provém corresponde à realidade e não é manipulada pelos órgãos de gestão, principais responsáveis pela implementação e funcionamento dos sistemas de controlo interno.

É importante realçar que não foram encontrados estudos que abordem esta questão, especificamente como pode ser garantida a independência do auditor externo no âmbito da sua utilização e cooperação com o controlo interno. Além disso, não foram encontrados estudos que demonstrem que mecanismos poderão ser colocados em prática para garantir essa independência. Uma possível razão para a ausência deste tipo de estudos poderá ser o facto de na prática o auditor externo efetuar o seu trabalho sem recorrer à informação do controlo interno. Isto porque, apesar de na teoria ser defendida essa cooperação, na prática

foi apenas encontrado um estudo que demonstra que essa cooperação efetivamente acontece (e.g. Ruffner & Sevilla, 2004). Não foi no entanto explicado de que forma essa cooperação acontece.

Face ao exposto podemos responder à nossa quinta e última questão de investigação:

- o auditor externo deve garantir a sua independência. Independentemente de recorrer ou não à informação validada e avaliada pelo sistema de controlo interno. Uma maneira possível de assegurar essa independência é através da validação e certificação dos sistemas de controlos internos implementados, antes de recorrerem ao uso da sua informação. Outra possibilidade será a utilização da informação proveniente dos sistemas de controlo interno como um complemento e não como uma substituição do seu trabalho.

5 Conclusões, limitações investigação futura

5.1 Conclusões

A realização deste trabalho permitiu compreender de forma mais aprofundada o funcionamento do controlo interno e do controlo externo. Após ter sido efetuada uma revisão da literatura e análise de conteúdo sobre o controlo interno e sobre o controlo externo, procurámos resposta para várias questões de investigação formuladas na identificação e declaração do problema. Em primeiro lugar, respondemos à questão sobre o impacto do controlo interno no controlo externo, esmiuçando a relação que existe entre os mesmos, corroborando a questão de investigação.

Foi possível perceber que, de facto, existe uma relação entre os dois tipos de controlo, nomeadamente uma relação de cooperação e complementaridade, defendida por diversos autores e sugerida por diversas entidades responsáveis pela supervisão e fiscalização das atividades de diferentes setores, inclusive no setor público. No entanto, não foram encontrados estudos empíricos que evidenciassem ou comprovassem esta relação ou ainda que demonstrassem que ela efetivamente existe na prática e é realmente eficaz.

Assim sendo, pelo menos a nível teórico, é amplamente defendido que o controlo interno e o controlo externo se relacionem de forma complementar (mas nunca substituindo as suas funções), com os objetivos de evitar a duplicação de esforços, diminuir o tempo e os custos do controlo externo, e melhorar o funcionamento do controlo interno.

Outras questões de investigação foram alvo de estudo. Nomeadamente:

- perceber se o controlo externo é mais importante no setor público do que no setor privado, tendo em consideração que a maioria dos estudos existentes referem-se, sobretudo, ao setor público. Na ausência de estudos que evidenciassem tal facto, tentamos obter uma resposta à nossa questão através da análise de diferentes parâmetros, especificamente, a situação económica e social atual, o número e importância dos destinatários da informação do controlo externo, e os objetivos que o controlo externo pretende alcançar. Deste modo, pudemos concluir que o controlo externo é tão importante no setor público como no setor privado.

- Outra questão que levantamos está relacionada com a necessidade de existir uma entidade de controlo externo no setor privado (tal como existe o Tribunal de Contas no setor público). Apesar de não termos encontrado referências relevantes em relação à criação de uma entidade única reguladora no setor privado, entendemos que devia existir uma entidade reguladora neste setor semelhante ao Tribunal de Contas.
- Uma quarta questão que colocámos referia-se às limitações do controlo interno e à sua validação e certificação, dada a sua utilização por parte do controlo externo. Em relação às limitações do controlo interno, foi possível perceber que é possível ultrapassar algumas dessas limitações através da adoção de mecanismos de controlo adicionais. No que respeita à validação e certificação da informação proveniente dos sistemas de controlo interno, é possível ao auditor independente realizar esta tarefa através da utilização de diversos mecanismos e procedimentos (e.g. testes de controlo, organogramas, narrativas). Além disso, apesar de não existirem estudos que demonstrem a eficácia destes mecanismos na validação do controlo interno, a premissa existente de que o controlo interno é apenas um complemento ao trabalho do controlo externo, poderá ajudar a ultrapassar esta questão.
- Finalmente, a nossa última questão foi levantada com o intuito de percebermos de que forma poderia o auditor independente garantir a sua independência, quando na sua prática utiliza informação proveniente do controlo interno, intimamente relacionado com os órgãos de gestão. Foi possível entender que esta independência deve ser sempre garantida, mesmo quando os auditores externos utilizam a informação validada e certificada pelo controlo interno. Esta informação deve ser utilizada como um suplemento e não como um substituto do seu trabalho.

Findo este trabalho, resta-nos enfatizar o importante contributo que o mesmo dá para o estudo do controlo interno e do controlo externo. De seguida, serão apresentadas as principais limitações do estudo, bem como algumas pistas para investigação futura.

5.2 Limitações

No culminar do presente estudo e depois de expostas as suas principais conclusões, é necessário fazer referência a um conjunto de limitações que este apresenta, sobretudo para que estas limitações possam ser tidas em consideração em estudos futuros.

Em primeiro lugar, trata-se de um estudo exploratório que, apesar das vantagens que apresenta (especificamente o facto de dar um contributo e um incentivo para a procura de mais respostas nesta área) tem a limitação de existirem poucas referências em relação ao tema. São escassos quer os estudos teóricos quer os estudos empíricos relacionados com o tema do controlo interno e do controlo externo, sobretudo no que respeita à relação entre ambos. Aponta-se, deste modo, como principal limitação deste estudo a escassez de informação e estudos relacionados com a temática em análise, não apenas a nível nacional como também a nível internacional.

Em segundo lugar, é importante referir que a metodologia utilizada na concretização deste estudo, apesar de ser a mais adequada para os objetivos que pretendíamos alcançar, apresenta algumas limitações, nomeadamente, o facto de ser marcada por alguma subjetividade (pois cada investigador poderá interpretar a informação documental disponível à sua maneira), o facto de não possibilitar a generalização e inferência dos resultados encontrados (Gil, 1999), o facto dos documentos analisados poderem conter erros ou falsas informações, e o facto de nem sempre se conseguir obter todos os documentos disponíveis (e.g. alguns documentos poderão não estar disponíveis).

Contudo, apesar das limitações aqui identificadas, considera-se que o presente trabalho é de grande relevância, dando uma contribuição muito significativa para o estudo deste tema, uma vez que se debruça sobre uma área pouco explorada e estudada, mas de vital importância para o desenvolvimento económico das organizações e do país.

5.3 Investigação futura

No que respeita à investigação futura, o presente estudo fornece várias pistas de investigação que poderão ser seguidas em futuros estudos. Em primeiro lugar, seria interessante realizar um estudo sobre o impacto do controlo interno no controlo externo

mas de carácter empírico, ou seja, seria fundamental analisar este tema numa perspetiva mais prática, tentando perceber se o controlo interno tem um impacto no controlo externo através da realização de questionários às empresas e a auditores independentes. Assim, poderia perceber-se se na prática existe uma relação entre os controlos e como essa relação se operacionaliza.

Além disso, outros estudos poderão ser realizados, para melhor perceber este fenómeno, nomeadamente: a avaliação da quantidade de informação proveniente dos sistemas de controlo interno utilizada pelos auditores independentes; a identificação dos principais procedimentos utilizados pelos auditores independentes na validação e certificação dos sistemas de controlo interno; a avaliação da importância do controlo externo nos setores público e privado através de questionários ou entrevistas aos principais responsáveis pelo controlo externo, tentando perceber se ele é mais importante em algum dos setores e quais as razões para isso.

De facto, vários estudos poderão ser feitos, pois trata-se de um tema pouco explorado, mas de grande importância para o setor económico.

6 Referências bibliográficas

Referências institucionais:

- AICPA (1958). *SAS n°29: SAS n°1: Responsibilities and functions of the independent auditor*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00551A.pdf>
- AICPA (1972). *SAS n°1: Responsibilities and functions of the independent auditor*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00110.pdf>
- AICPA (1988). *SAS n°55: Consideration of internal control in a financial statement Audit*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038078.6626/1.PDF>
- AICPA (1995). *Consideration of internal control in a financial statement audit: An amendment to SAS No. 55*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038105.6703/1.PDF>
- AICPA (2001). *SAS n°94: The effect of information technology on the auditor's consideration of internal control in a financial statement audit*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038121.6751/1.PDF>
- AICPA (2006). *SAS n° 109: Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatements*. Consultado em 29 de outubro de 2011 através de <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00314.pdf>
- AECA (1999). *Marco conceptual para la información financiera*. Madrid.
- AECA (2001). *Marco conceptual para la información financiera de las administraciones públicas*. Madrid.
- Banco de Portugal (2012). <http://www.bportugal.pt>
- Banco de Portugal (s.d.). Instrução n°72/96. Assunto: Controlo interno. Consultado em 5 de janeiro de 2012 através de <http://www.bportugal.pt/sibap/application/app1/docs1/historico/textos/72-96i.pdf>
- CICA (1999). *Guidance for directors - Dealing with risk in the boardroom*. Canadá. Consultado em 12 de dezembro de 2011 através de <http://www.cica.ca/research-and-guidance/documents/risk-management-&-governance/item11846.pdf>
- CMVM (2008). Regulamento da CMVM n.°3/2008 – Controlo interno. Consultado em 16 de janeiro de 2012 através de <http://www.isp.pt/NR/rdonlyres/1B178CD2-9313-4ADD-9C55-8139D937DEEE/0/RegulamentodaCMVM.pdf>

CMVM (2012). www.cmvm.pt

Código Deontológico da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de Dezembro de 2001

Comunidade de Países de Língua Portuguesa (2009). Manual de controlo interno dos OEI-CPLP. Consultado em 25 de Abril de 2012 através de http://www.cgu.gov.br/eventos/SFC2009_CPLP/Arquivos/ManualControle.pdf

Conselho Nacional de Supervisores Financeiros (2008). Decreto de lei n.º 228/2000, de 23 de Setembro, com alteração do decreto de lei n.º 211-A/2008, de 3 de Novembro.

Corte dei Conti (2012). Breve storia della Corte dei conti. Consultado em 15 de março de 2012 através de http://www.corteconti.it/chi_siamo/la_corte/

COSO (1994). Internal control - Integrated framework. Consultado em 25 de novembro de 2011 através de <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>

COSO (2004). Enterprise risk management - Integrated Framework. Consultado em 25 de novembro de 2011 através de http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf

COSO (2008). Internal control - integrated framework: Guidance on monitoring internal control systems (2ª vol). Consultado em 25 de novembro de 2011 através de <http://www.coso.org/documents/volumeii-guidance.pdf>

Diretiva 2006/43/CE

FASB (2008). Statement of financial accounting concepts No. 1. Objectives of financial reporting by business enterprises. Consultado em 01 de abril de 2012 através de <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820899258&blobheader=application%2Fpdf>

IASB (1989). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. Consultado em 20 de abril de 2012 através de <http://www.iasplus.com/en/standards/standard4>

IFAC (2006a). Internal controls - Review of current developments. Consultado em 15 de dezembro de 2011 através de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>

IFAC (2006b). Code of ethics for professional accountants. Consultado em 15 de abril de 2012 através de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>

IFAC (2009). Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. Consultado em 15 de abril de 2012 através de <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

- INTOSAI (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector. Consultado em 15 de dezembro de 2011 através de http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files//icdenetim/ekutuphane/INTOSAI.pdf
- INTOSAI (2005). Strategic plan 2005 - 2010. Consultado em 12 de dezembro de 2011 através de <http://blog-pfm.imf.org/files/intosai--stratplan1.pdf>
- INTOSAI (2007). Guidelines for internal control standards for the public sector. Acedido em 15 de Fevereiro de 2012 através de [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)
- IPCA (2012). Formas de recolher e registar os sistemas contabilísticos e de controlo interno. Consultado em 12 de janeiro de 2012 através de <https://woc.ipca.pt/esg/getFile.do?tipo=2&id=6149>
- ISP (2012). www.isp.pt
- ITGI (2007). Cobit 4.1 - Modelos, objetivos do controle, diretrizes de gerenciamento e modelos de maturidade. Consultado em 20 de novembro de 2011 através de <http://www.itgi.org/>
- Lei Sarbanes Oxley
- OROC (2000). Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410, Controlo Interno. In *Manual do Revisor Oficial de Contas* (2006). CD-ROM (26ª ed).
- OROC (2012). www.oroc.pt
- Public Sector Committee IFAC (1993). Elements of financial statements of national governments. Consultado em 24 de abril de 2012 através de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-2-elements-of-the.pdf>
- Tribunal Administrativo (2004). A relação dos Tribunais de Contas com o controlo interno. Consultado em 01 de dezembro de 2011 através de www.tribunaiscplp.gov.br/
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de auditoria e procedimentos*. Consultado em 01 de dezembro de 2011 através de http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais_publicacoes.shtm
- Tribunal de Contas (2009). *O controlo interno das entidades públicas e a sua articulação com a atividade das Instituições Superiores de Controlo*. Comunicação apresentada no Seminário da Organização das ISC da CPLP em Macau.
- Tribunal de Contas (2011). *Relatório de atividades e contas de 2010*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas (2012). www.tcontas.pt
- Tribunal de Contas (s.d). O tribunal de contas na atualidade. Consultado em 01 de dezembro de 2011 através de <http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade.shtm>

Tribunal de Contas da União (2008). *Legislação histórica do Tribunal de Contas da União*. Coleção Serzedello Corrêa.

Tribunal de Contas da União (2012). Conheça o Tribunal de Contas da União: Breve histórico. http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia

Outras referências:

Abdel-Khalik, A., Snowball, D., & Wragge, J. (1983). The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs. *The Accounting Review*, 58, 215-227.

Almeida, M. C. (1996). *Auditoria: Um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.

Al-Twaijry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19, 929-944.

Assis, M. (s.d.). Metodologia do trabalho científico. Consultado em 29 de Abril de 2012 através de http://portal.virtual.ufpb.br/biblioteca-virtual/files/pub_1291081139.pdf

Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e aplicações* (3º ed). São Paulo: Atlas.

Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70. (Tradução do original em francês L'Analyse de contenu. Presses Universitaires de France).

Bargues, J. (1992). *Concepto y principios de contabilidad pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

Barrote, I. (2010). A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas. *Revisores e Auditores*, 51, 19-40.

Berelson, B. (1952). *Content analysis in communication research*. New York: The Free Press

Berland, N., & Devreton, B. (2006). Management control system in public administration: Beyond rational myths. *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or Necessity*, 21-37.

Brown, P. (1983). Independent auditor judgement in the evaluation of the internal audit function. *Journal of Accounting Research*, 21, 444-455.

Caiado, P. (1999). O POCAL - Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 404, 142-144.

Calixto, G., & Velasquez, M. D. (2005). Sistema de controle interno na Administração pública federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Consultado em 21 de dezembro de 2011 através de: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf>

- Carassus, D., & Gardes, N. (2005). Audit légal et gouvernance d'entreprise : Une lecture théorique de leurs relations. Comunicação apresentada na Conférence Internationale de l'Enseignement et de la Recherche en Comptabilité.
- Carey, P., Subramaniam, N., & Ching, K.. (2006). Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting & Finance*, 46, 11-30.
- Carvalho, J., & Flores, P. (2007). *A organização do controlo interno municipal*. Porto Alegre: Conselho regional de contabilidade do Rio Grande do Sul.
- Carvalho, M. (2008). *Construindo o saber: Técnicas de metodologia científica* (19ª ed). São Paulo: Papirus Editora.
- Carvalho, J., & Fernandes, M. (1999) Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - Algumas semelhanças e diferenças. *Jornal de Contabilidade* 265, 105-108.
- Costa, C. (2007). *Auditoria financeira - Teoria e prática* (8ª ed). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Costa, A., Pereira, J., & Blanco, S. (2006). Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos*, 5, 201-225.
- Cupello, S. (2006). *Uma contribuição para a avaliação do sistema de controles internos em uma instituição financeira com foco em operações de tesouraria*. Tese de Mestrado em Economia apresentada à Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro.
- Dana, H. (2005). The value of internal control audits. *Internal Auditing*, 20, 35-37.
- Davis, M., & Blaschek, J. (2006). *Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia*. Comunicação apresentada no 6º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo.
- Diniz, J., Filho, J., Libonati, J., & Fragoso, A. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. Comunicação apresentada no 4º Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- DiPiazza, S. (2002). *Recuperar la confianza - El futuro de la información corporativa*. Canada: Prentice Hall.
- Duarte, P. (2011). *A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria*. Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção de grau de Mestre.

- Dutra, M., Zanette, M., Alberton, L., Borna, A., & Limongi, B. (2009). Controles de gestão: Uma contribuição ao estudo dos principais modelos. *RACE, Unoesc*, 8, 87-112.
- Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, 513-534.
- Fernandes, F., Heinzmann, L., & Wienhage, P. (2010). *Controles internos: Comparativo entre estruturas padrão*. Comunicação apresentada no XIII SEMEAD, São Paulo.
- Fernández, J. (2000) Utilidad de la información contable pública. Comunicação apresentada na VI Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública – ASEPUC, em Oviedo.
- Filho, A., Jacques, E., & Marina, P. (2005). O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 1, 107-118.
- Filho, J., Lopes, J., Pederneiras, M., & Ferreira, J. (2008). Controle interno, controle externo e controle social: Análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, 4, 48-63.
- Fonfeder, R., Hotzman, M., & Maccarrone, E. (2003). Internal controls in the Talmud: The Jerusalem temple. *Accounting Stories Journal*, 30, 73-93.
- Franco, A. (1995). *Finanças públicas e direito financeiro – Volume 1* (4ª Edição). Coimbra: Livraria Almedina.
- Freire, M. (s.d.). A revisão da 8ª Diretiva. CMVM. Consultado em 02 de fevereiro de 2012 através de <http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Documents/f1a38f2676234aec9c3aad65f5f6d24aDossier6.pdf>
- Gil, A. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5ª ed). São Paulo: Editora Atlas.
- Godoy, A. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, 35, 57-63.
- Goldsworthy (2005). Órgãos de controlo externo devem atuar com total independência. IV Fórum Global de Combate à Corrupção em Brasília.
- Gomes, E. (2005). A importância do controlo interno. Consultado em 15 de janeiro de 2012 através de <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/11.pdf>
- Guedes, V., Santos, C., & Ferreira, A. (2011). *O controlo interno nos municípios portugueses e as novas tecnologias de informação e comunicação*. Comunicação apresentada no XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Porto.

- Hackenbrack, K., & Knechel, W. (1997). An empirical examination of time usage in the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 14, 481-500.
- Hall, J., & Singleton, T. (2005). *Information technology auditing and assurance* (2^a ed). Ohio: Thomson South-Western.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ishak, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19, 1148-1159.
- Hay, D., Knechel, R., & Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12, 9-24.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing* (2^a ed). UK: Pearson Education.
- Hightower, R. (2009). *Internal controls: Policies and procedures*. New Jersey: Wiley & Sons.
- Jung, S. (2002). *Auditoria*. Rio de Janeiro: Impetus.
- Krishnamoorthy, G. (2001). A cascade inference model for evaluation of the internal audit report. *Decisions Science*, 32, 499-520.
- Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice*, 21, 95-121.
- Laville, C., & Dionne, J. (1999). *A construção do saber: Manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas*. Porto Alegre: Artmed.
- Lee, T. (1971). The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century. *Journal of Accounting Research*, 9, 150-157.
- Levant Y., & De La Villarmois, O. (2001). Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts: La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA). *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*. Consultado em 01 de maio de 2012 através de http://odlv.free.fr/documents/recherche/cca_uva.pdf
- Lima, I. (2007). *A interação entre os controles interno e externo: Um estudo no âmbito estadual da administração pública brasileira*. Tese de Mestrado apresentada à Universidade Federal da Bahia.
- López. B. (1995). *Manual de contabilidad pública*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Luscombe. L. (1995). CoCo's control framework. *CA Magazine*, 128, 3-4.
- Maia, M., Silva, M., Duenas, R., Almeida, P., Marcondes, S., & Ching, H. (2005). Contribuição do sistema de controlo interno para a excelência corporativa. *Revista Universo Contábil*, 1, 54-70.

- Manzenedo, R. (2002). *Contabilidade pública e contabilidade nacional*. Comunicação apresentada na VII Jornada de Contabilidade Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, em Murcia.
- Marçal, N., & Marques, F. (2011). *Manual de auditoria e controlo interno no sector público*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, M. (2002). *Prestação de contas no sector público*. Lisboa: Dislivro.
- Marques, M., & Almeida, J. (2004). Auditoria no setor público: Um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 35, 84-95.
- Martins, G. (2010). A independência das ISC à luz da *Declaração de Lima* e da *Declaração do México* da INTOSAI. Comentário à Intosai conference on strengthening external public auditing realizada em Viena.
- Melo, M. (2007). O controlo externo na América latina. Instituto Fernando Henrique Cardoso. Consultado em 10 de fevereiro de 2012 através de <http://www.plataformademocratica.org/Publicacoes/1794.pdf>
- Mihret, D. (2010). Factors associated with attributes of internal audit departments: A canonical analysis. *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, 6, 42-61.
- Mihret, D., & Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22, 470-484..
- Mihret, D., & Woldeyohannis, G. (2008). Value-added role of internal audit: An Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23, 567-595.
- Mihret, D., James, K., & Mula, J. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*, 23, 224-52.
- Minayo, M. (2000). *O desafio do conhecimento: Pesquisa qualitativa em saúde* (7ª ed). São Paulo: Hucitec.
- Minayo, M. (2003). *Pesquisa social: Teoria, método e criatividade* (22ª ed). Rio de Janeiro: Editora Vozes.
- Mock, T., & Wright, A. (1999). Are audit program plans risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18, 55-74.
- Moeller, R. (2009). *Brink's modern internal auditing* (6ª ed). New Jersey: Wiley & Sons.
- Monteiro, S. (2002). Tendências actuais da contabilidade pública. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 230, 459-479.
- Morais, G., & Martins, I. (2007). *Auditoria interna - Função e processo* (3ª ed). Lisboa: Editora Áreas.

- Moreira, J. (2009). Fraude, ganância e (des)confiança. Crônicas do Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Consultado em 10 de fevereiro de 2012 através de http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/VisaoE003.pdf
- Morril, C., & Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: A transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18, 490 - 504.
- Mulgan R. (2000). Comparing accountability in the public and private sectors. *Australian Journal of Public Administration*, 59, 87-98.
- Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance*, 50, 371-387.
- Nakano, Y., Kimura, K., Nishiyama, K., Taguchi, H., Sakuma, R., & Ota, K. (2009). Present, past and future of internal control. A Survey of J-SOX Compliance. Consultado em 5 de janeiro de 2012 através de [http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E\(Present,%20Past\).pdf](http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E(Present,%20Past).pdf)
- Nunes, A., Lins, S., Baracuh, M., & Lins, Z. (2008). Análise de conteúdo: Olhar da técnica sobre o preconceito racial no Brasil. Portal dos Psicólogos Portugueses. Consultado em 5 de maio de 2012 através de <http://www.psicologia.pt/artigos/textos/A0443.pdf>
- O'Keefe, T., Simunic, D., & Stein, M. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of Accounting Research*, 32, 241- 461.
- Olach, T., & Weeramantri, S. (2009). How COSO has improved internal controls in the United States. *Internal Auditing*, 24, 3-12.
- Oliveira, M., & Linhares, J. (2006). A implantação de controlo interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. Comunicação apresentada no 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade em São Paulo.
- Oliver, D., & Lainhart, J. (2011). Delivering business benefits with COBIT: An introduction to COBIT 5. *Cobit Focus*, 3, 1-3.
- Pereira, A. (2011). O verdadeiro legado deste governo. Consultado em 01 de maio de 2012 através de do blog <http://desmitos.blogspot.pt/2011/05/o-verdadeiro-legado-deste-governo.html>
- Pickett, K. (2005). *The internal auditing handbook*. UK: Wiley & Sons.
- Pimenta, C. (2008). Brandos costumes, fraudes ardentes. Crônicas do Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Consultado em 10 de fevereiro de 2012 através de http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/VisaoE001.pdf

- Pires, A. (2008). Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no sistema de controlo interno das empresas cotadas nos EUA o caso português. Tese de Mestrado em Contabilidade apresentada à Universidade Aberta.
- POCAL (1999). Pocal - plano oficial de contabilidade das autarquias locais. Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.
- Pordata (2012). <http://www.pordata.pt/>
- Reis, I. (2010). *O impacto da diretiva 2006/43/CE nos sistemas de informação organizacionais*. Tese de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade da Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Rocha, A. (s.d.). O modelo de controlo externo exercido pelos tribunais de contas e as proposições legislativas sobre o tema. Consultado em 5 de janeiro de 2012 através de [http://www.senado.gov.br/senado/conleg/artigos/direito/Omodelo decontroleexterno.pdf](http://www.senado.gov.br/senado/conleg/artigos/direito/Omodelo%20decontroleexterno.pdf)
- Rodrigues, C. (2005). A colaboração entre o ROC e o auditor interno. *Revisores e Empresas*,30.
- Rodrigues, W. (2007). Metodologia científica. Consultado em 14 de fevereiro de 2012 através de http://professor.ucg.br/sitedocente/admin/arquivosupload/3922/material/willian%20costa%20rodrigues_metodologia_cientifica.pdf
- Root, S. (1998). *Beyond coso: Internal control to enhance corporate governance*. Canada: Wiley.
- Roth, J. (2000). *Best practices: Value-added approaches of four innovative auditing departments*. IARF.
- Rudman, R. (2008). Demystifying cobit. *Accountancy SA*,3, 22-25.
- Ruffner, M., & Sevilla, J. (2004). Public sector modernisation: Modernising accountability and control. *Journal on Budgeting*, 4, 124-141.
- Russel, M. (2009). *Small business audits: Best practices including risk assessment and internal control*. Lewisville: AICPA.
- Santos, C., Vasconcelos, A., & Tribolet, J. (2004). Da framework CEO à auditoria de sistemas de informação. Comunicação apresentada na 5ª Conferência da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação.
- Schneider, A. (1984). Modeling external auditor's evaluations of internal auditing. *Journal of Accounting Research*, 22, 657-678.
- Schneider, A. (2009). The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13, 41-53.
- Scott, W. (2003). *Financial accounting theory* (3ªed). Canada: Prentice Hall.

- Silva, A. (2003). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: Orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas Editora.
- Silva, S. (2004). *A importância do controlo interno como suporte operacional a auditoria externa*. Monografia de Especialização em Contabilidade e Auditoria Pública. Universidade Federal de Paraíba.
- Silva, C., Gobbi, B., & Simão, A. (2005). O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: Descrição e aplicação do método. *Organizações Rurais Agroindustrial*, 7, 70-81.
- Sousa, A. (1997). Os tribunais de contas e o sistema de controlo interno: O sistema nacional de controlo financeiro em Portugal. Texto elaborado pelo Tribunal de Contas português para o III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, em Maputo.
- Spraakman, G. (1997). Transaction cost economics: A theory of internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 17, 323-330.
- Stachowski, J. (1994). Evaluation of internal controls: The changing role of the external auditor. *Massachusetts CPA Review*, 68, 12-14.
- Terence, A., & Filho, E. (2006). Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. Comunicação apresentada XXVI ENEGEP, Fortaleza, Brasil. Consultado em 29 de fevereiro de 2012 através de http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR540368_8017.pdf
- Trigo, G., & Pérez-Gruesco, A. (2000). Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera. In Tua Pereda, Jorge (ed.). *El marco conceptual para la información financiera - Análisis y Comentarios* (pp. 93-127). Madrid.
- Trivinos, A. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.
- Turet, M., & Xifra, V. (1996). Comparación entre los principios del plan general de contabilidad empresarial y el plan general de contabilidad pública: El beneficio e el presupuesto. Comunicação apresentada no VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Universidad de Girona, em Barcelona.
- Vergara, S. C. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas Editora.
- Zanette, M., Dutra, M., & Alberton, L. (2007). *Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno*. Comunicação apresentada no 4º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo.