

A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA ADEQUADO DE CONTROLO INTERNO

Pedro Azevedo

Professor do GR 430 – Economia e Contabilidade

Licenciatura em Gestão – Universidade do Minho

Postgraduate in Economics – ISCTE Business School

Mestrado em Ensino da Economia e Contabilidade – Universidade de Lisboa

Mestrando em Contabilidade – Universidade do Minho

pedromsilva.azevedo@hotmail.co.uk

pedromsilva.azevedo@gmail.com

A temática deste artigo pretende explorar a importância de um sistema adequado de controlo interno que permita ao auditor emitir informações credíveis que possam sustentar os relatórios de Auditoria, bem como, as suas conclusões e/ou opiniões proferidas quanto à análise das demonstrações financeiras elaboradas no final de determinado exercício económico. Assim, importa definir os pontos mais relevantes de um sistema adequado de controlo interno, bem como abordar a importância da sua análise e, ainda, outros aspetos pertinentes e esclarecedores sobre esta temática.

Palavras-Chave: Controlo interno. Sistema adequado de controlo. Auditoria. Auditor.

1. BREVE RESENHA DO CONCEITO DE AUDITORIA

Apesar de a Auditoria ter conhecido importantes mudanças nos últimos anos, a confiança no seu desempenho não é uma questão tão recente quanto se julga, pois na verdade, “os primórdios da Auditoria remontam ao Egipto e à Babilónia [onde esta se baseava] num método muito rudimentar que consistia em apurar a exactidão de registos, efectuados separadamente, comparando-os. A palavra «auditor» tem a sua origem no latim: vem de «Auditore», que significa «aquele que ouve».” (Taborda, 2006, p. 15).

Foi com a Revolução Industrial que a Auditoria conheceu um importante desenvolvimento, mas “o grande desenvolvimento do mercado de capitais, bem como a repartição do capital das grandes empresas por investidores, alterou o comportamento e originou uma mudança nas linhas de orientação da Auditoria” (Almeida, 2005, p. 77).

Nestes termos, constata-se que o conceito de Auditoria tem evoluído ao longo dos tempos, facto que justifica a necessidade de refletir as mutações registadas no seio das organizações e os jogos de interesses mas, também, a tentativa de abranger outros objetivos mais vastos que no passado não lhe diziam respeito analisar, nem tão pouco emitir qualquer parecer que comprometesse mais do que a simples análise das contas.

Atendendo a uma conceção mais ampla e clássica, a Auditoria, na esfera financeira, poderá ser vista como sendo responsável pelo exame ou verificação de contas de toda a situação financeira da empresa. Todavia, agora, numa perspetiva mais recente, podemos afirmar que a Auditoria poderá ser entendida como um processo sistemático que procura obter e avaliar as evidências contabilísticas contidas nas demonstrações financeiras e que revelam as transações económicas realizadas por dada entidade num determinado período de tempo, mas este carácter financeiro deixa de ser exclusivo para alargar o seu âmbito a temas tão diversos como os riscos dos processos, sistemas de negócio, sustentabilidade, segurança, responsabilidade social, etc., cabendo ao auditor interno acompanhar todo o processo, denunciando uma ideia moderna e dinâmica pautada pelo rigor dos procedimentos e, ainda, pela harmonização de práticas e princípios ao nível internacional.

Todo o processo de auditoria abrange várias fases estabelecendo uma relação entre a materialidade, risco e evidência documental física e informatizada, daí a justificação para a existência de auditorias de regularidade, auditorias de conformidade e auditorias de eficácia, que na prática não podem ser desassociadas, pois qualquer tipo de informação deverá ser tida em conta para que as pessoas a quem a mesma se destina possam retirar conclusões idóneas. Mas não sendo objetivo deste artigo aflorar os vários tipos de Auditoria, importa apenas reconhecer que “existem auditorias de contabilidade e financeiras, auditorias operacionais, auditorias administrativas e, porque não, auditorias de estratégia” (Barbier, 1992, p. 20).

Para Tabora (2006, p. 17) interessa igualmente destacar que o aparecimento de novos fenómenos sociais e de novas necessidades manifestadas pelo mercado, cada vez mais competitivo, estão na origem do aparecimento da Auditoria externa e da Auditoria interna,

[C]uja grande diferença gravita em torno da natureza da relação contratual entre os profissionais que executam o trabalho de auditoria e a entidade: a auditoria externa é efectuada por um profissional externo, autónomo dos procedimentos e regras praticadas pela entidade auditada. A auditoria interna é vista muitas vezes como uma técnica de controlo de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das actividades da empresa e da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controlo. Consiste num serviço criado pela (e para a) própria empresa, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objectivos organizacionais.

Independentemente de se considerar a Auditoria externa ou interna, um vasto conjunto de utilizadores da informação financeira impõem “que uma entidade competente

e credível audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste que elas representam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos” (Almeida, 2005, p. 77).

2. SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

A definição clássica do controlo interno diz respeito ao “conjunto de disposições incluídas nas organizações e processos, cujo objectivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a protecção do património, o respeito das leis, planos e políticas da direcção geral, assim como a eficácia do funcionamento da empresa” (Barbier, 1992, p. 11), pelo que, o controlo interno pode ser definido como um processo, levado a cabo pela gestão de uma entidade, que é desenhado com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável e que visa o aperfeiçoamento da gestão de risco e o melhoramento da possibilidade de alcance dos objetivos e metas organizacionais, nomeadamente, “objectivos operacionais, objectivos de eficácia e eficiência dos recursos, objectivos de fiabilidade da informação financeira e objectivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008, p. 49).

Segundo a Directriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno (2000):

[O] sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.

Portanto, o controlo interno não é o processo em si mas sim um dos objetivos atribuídos à Auditoria Interna que está encarregue de avaliar o nível de controlo interno da organização, sendo importante mencionar que, “a administração de qualquer unidade económica (pública ou privada) tem a responsabilidade de assegurar o funcionamento de um sistema de controlo interno eficaz e adequado à sua realidade e às suas necessidades específicas” (Costa, 2008, p. 6). É neste sentido que um sistema de controlo interno adequado tem como objetivo principal a identificação das áreas mais vulneráveis e de maior risco – na perspectiva financeira –, para a partir daí se definirem estratégias de atuação capazes de implementar correções sempre que se justifique ou apenas confirmar que as práticas correntes são eficientes.

Dito de outra forma,

[A] análise do controlo interno (...) procura identificar os principais riscos que podem originar limitações à situação traduzida pelas demonstrações financeiras, no que respeita à exaustividade (...), à realidade (...) e à especialização económica dos exercícios (...). Por essa via, procura-se diminuir o risco de se emitirem opiniões menos apropriadas a partir dos trabalhos realizados.” (Costa, 2008, p. 14, citando Marques).

Face ao que ficou evidenciado, pode definir-se de forma global o controlo interno como um processo que visa oferecer uma segurança organizacional razoável, a fim de serem atingidos os seus objetivos em três áreas essenciais, a saber: eficácia e eficiência das operações; fiabilidade do relato financeiro; e, conformidade com as leis e regulamentos.

Para que tal seja possível, no âmbito do controlo interno, dever-se-á ter em consideração uma perspetiva dinâmica e valorizadora, pois controlar todo o processo requer ter em mãos todas as informações que permitam dar ênfase à totalidade dos pontos do conceito de controlo interno, visto que a Auditoria é a responsável pela avaliação do grau de domínio atingido pelo todo organizacional, onde todas as funções, operações, ativos e passivos deverão estar sob controlo interno e potencialmente sujeitos a qualquer forma de auditoria a ser implementada pela organização e/ou, através de solicitação desta, por outra entidade externa que, por norma, analisa e emite pareceres relativos à situação financeira das empresas (Barbier, 1992, p. 13).

Sem qualquer dúvida, a existência de normas de controlo interno representa uma vantagem organizacional visto que a aplicação dessas práticas permite uma maior transparência e verificabilidade dos atos executados por todos os membros. Por outro lado, facilitam a aferição de responsabilidade em casos de desvios e/ou fraudes.

Estas normas de controlo interno, manifestam-se normalmente através de disposições escritas com carácter de obrigatoriedade (ordens de serviço, informações internas, etc.). Contudo, outras formas são também admissíveis no seio organizacional, tais como, o envio de correspondência eletrónica ou mesmo a comunicação oral como elemento da cultura da empresa, sendo que, todavia, esta última poderá encontrar algumas barreiras no entendimento daquilo que seria de esperar por parte dos comportamentos individuais e competitivos dos colaboradores, dificultando a vigência de rigorosas práticas de controlo interno. Logo, não restam dúvidas que a comunicação escrita e formal sejam a melhor via para a implementação das práticas de controlo interno, até porque as normas escritas são sempre mais responsabilizantes.

Ainda como garantia do sucesso e cumprimento das normas de controlo interno, é imperativo que as mesmas sejam de conhecimento generalizado, por forma a assegurar a fidedignidade dos registos contabilísticos que salvaguardam e justificam a qualidade e a veracidade da informação e dos relatórios produzidos. Inevitavelmente, a inexistência de normas escritas, coerentes e organizadas, podem conduzir a que mais facilmente existam inconsistências ou omissões na aplicação dos procedimentos instituídos.

Para Almeida (2005, p. 41 citando Sierra e Orta),

[C]omo a qualidade dos fenómenos contabilizados, relatados e auditados é produto da existência de um controlo interno adequado, parece óbvio que a sua manutenção em termos operativos reduz a probabilidade de irregularidades, muito embora as infracções sejam possíveis ainda que exista um bom controlo interno. Por outro lado, se o controlo interno não é minimamente fiável, os erros e as irregularidades devem considerar-se como algo mais do que meramente possíveis.

Na verdade, para que efetivamente todas as operações inerentes às normais atividades organizacionais sejam eficientes e eficazes é necessário estabelecer um sistema adequado de controlo interno que facilite e inspecione todos os desvios que possam comprometer os objetivos traçados pela administração da empresa.

Assim, um sistema de controlo adequado pode ser caracterizado por dois tipos distintos de verificação nos termos do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), conforme publicação no *Statement on Auditing Procedure n.º 54: The auditor's study on evaluation of internal control*:

Quadro 1: Tipos de verificação de um sistema de controlo

Controlo interno administrativo	Controlo interno contabilístico
Inclui o plano de organização, bem como os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzam à autorização das transações	Inclui o plano da organização, bem como os procedimentos e registos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos

Fonte: Adaptado de “Auditoria Financeira: Teoria e Prática” (Costa, 1998, p. 166)

Para Costa (1998, p. 167),

[O] controlo interno administrativo não influi, em princípio, nas demonstrações financeiras ao contrário do que acontece com o controlo interno contabilístico o qual, podendo afectar significativamente os registos contabilísticos (e consequentemente as demonstrações financeiras finais), deve merecer uma

atenção muito especial quer do auditor interno, quer, sobretudo, do auditor externo.

Ainda aquele autor (1998, p. 167) prossegue ao defender que existem determinados aspetos que são fundamentais e não podem ser ignorados aquando da implementação de um sistema de controlo interno, nomeadamente, “a definição de autoridade e delegação de responsabilidades, a segregação, a separação ou divisão de funções, o controlo das operações, a numeração dos documentos e a adopção de provas e conferências independentes”, por forma a salvaguardar a confiança e a integridade da informação, bem como, para garantir a preparação das demonstrações financeiras em conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos em vigor. Por outro lado, a conjugação destes dois tipos de controlo interno – administrativo e contabilístico – permite a salvaguarda dos ativos com uma utilização eficiente e económica de todos os recursos disponíveis dentro da organização.

Mas o âmbito do controlo interno estende-se para além das matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema administrativo e contabilístico. Em bom rigor, um sistema de controlo interno adequado deve prever e estar em plena sintonia com cinco elementos/componentes que exigem um funcionamento coincidente e sincronizado, de maneira que garantam a sua eficácia e eficiência organizacional.

Para melhor compreensão, atendamos ao seguinte esquema que apresenta os elementos/componentes a ter em consideração num sistema adequado de controlo interno. Todavia, uma chamada de atenção para o facto de que a conjugação destes elementos/componentes é perfeitamente visível em organizações de dimensão considerável, constatação que pode não se verificar numa pequena empresa onde a interligação entre todos estes elementos/componentes poderá não ser tão evidente.

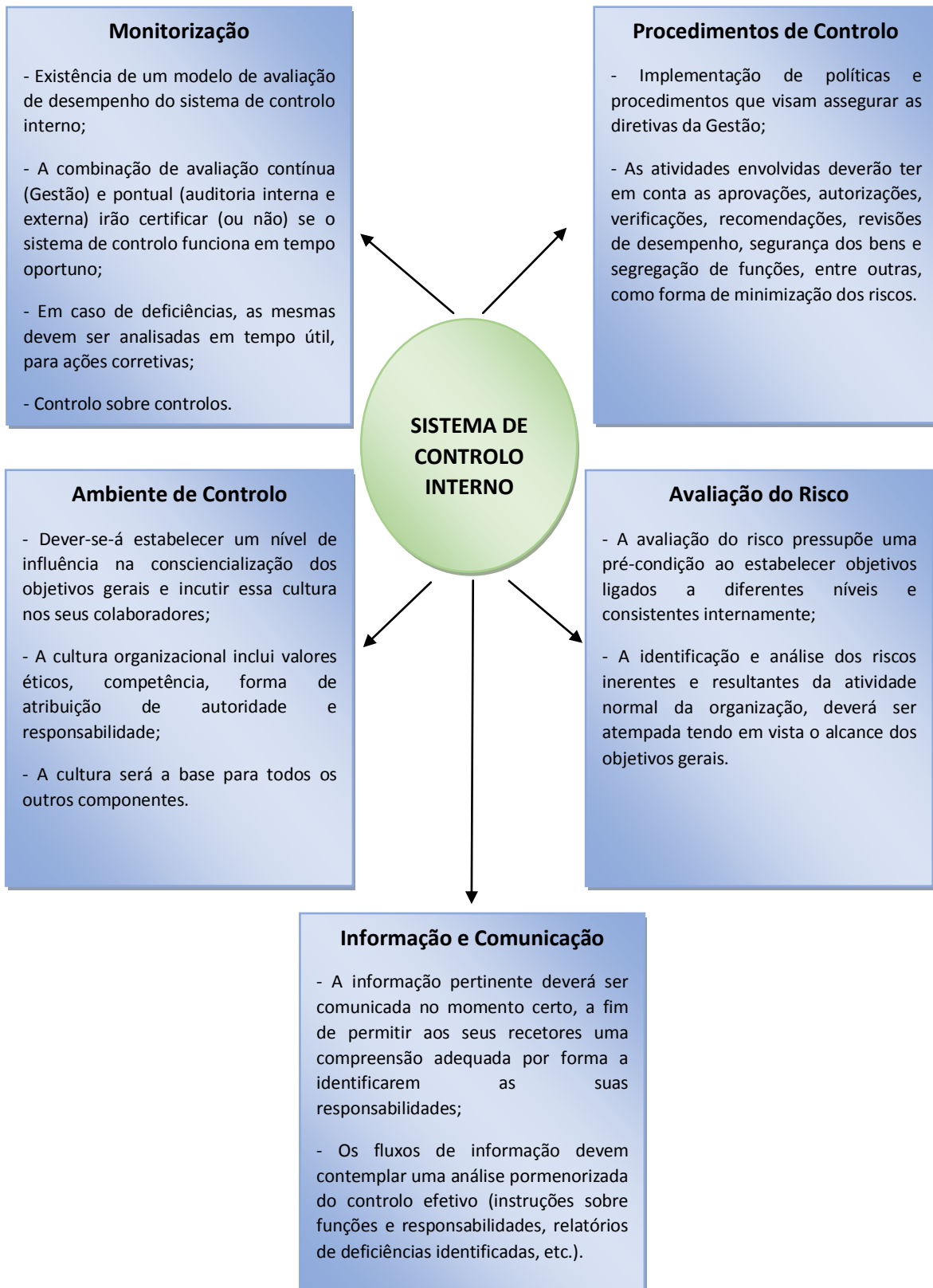


Figura 1: Elementos/componentes a considerar num sistema de controlo interno

Fonte: Adaptado de “Governação, o Controlo e a Sarbanes-Oxley Act.” (PwC, 2005, p. 7)

3. IMPORTÂNCIA DO SISTEMA ADEQUADO DE CONTROLO INTERNO

Entrando concretamente na importância de implementação de um sistema adequado de controlo interno, poderá afirmar-se que “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno” (Costa, 1998, p. 165) e a sua implementação cabe sempre à administração da empresa, podendo esta delegar responsabilidades aos técnicos internos e/ou auditores internos.

O sistema de controlo interno a adotar dependerá muito do tipo de empresa: industrial, comercial ou, ainda, mista. Além do aspeto anteriormente mencionado, tal sistema de controlo interno deverá ser tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se forem tornando mais complexas, de tal forma que, progressivamente, a empresa passe de um simples sistema de controlo dos meios financeiros – considerados como sendo os ativos mais vulneráveis – para a utilização de um sistema de controlo interno mais rígido que não examine apenas os meios monetários relacionados com as operações de compra e venda mas também controle, se possível, todas as operações decorrentes da atividade da empresa.

Contextualizar o controlo interno revela-se difícil se atendermos ao facto de as realidades organizacionais serem diferenciadoras por si só entre empresas, independentemente de estarmos ou não a considerar um mesmo ramo de atividade. Todos sabemos que a estrutura empresarial, a cultura organizacional, os recursos humanos afetos à empresa e até mesmo o próprio estilo de liderança, entre outros aspetos, são barreiras que limitam a fórmula “mágica” do controlo interno ideal.

Todavia, e face a todas as controvérsias que possam existir em relação ao conceito de controlo interno, nas palavras de Costa (1998, p. 165 citando Norma de Auditoria n.º 400 da IFAC), o sistema de controlo interno define-se como,

[U]m plano de organização com todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

Atendendo ao conceito apresentado, é evidente e inevitável que o sistema de controlo interno assuma uma importância acrescida dentro de qualquer empresa, quer na

ótica preventiva, quer na ótica de correção de irregularidades, por forma a contribuir positivamente e de forma imprescindível para uma melhoria organizacional.

Certamente, nos dias que correm é perfeitamente normal a existência de sistemas de controlo interno nas empresas que devem ser vistos como formas pró-ativas de regulamento interno e, em alguns casos, “o reforço do controlo interno nas empresas e a criação de comités de auditoria são preconizados por alguns autores, como vias possíveis de resposta às crescentes exigências da sociedade em matéria de detecção de fraudes” (Almeida, 2005, p. 41 citando Braiotta).

Para Costa (1998, p. 171) existem diversas limitações do controlo interno atendendo ao facto de que,

[O] estabelecimento e a manutenção de um sistema de controlo interno é uma das mais importantes responsabilidades da administração de qualquer empresa, no entanto, é óbvio poder afirmar-se que o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo que esteja operativo podem não ser atingidos os objectivos.

Por outras palavras, o facto de existir um bom sistema de controlo interno implementado numa organização, não significa por si só que a empresa em causa esteja completamente imune a situações de ocorrência de erros, irregularidades, fraudes ou outras situações que lesem o normal funcionamento da sua atividade empresarial.

Ainda sobre as limitações do sistema de controlo interno, é pertinente apontar alguns fatores que, segundo Costa (1998, pp. 171-173), condicionam e limitam a acreditação do trabalho de auditoria aquando da implementação de um conjunto de procedimentos de controlo, tais como: a falta de interesse por parte da administração na manutenção de um bom sistema de controlo; a própria dimensão da empresa; a relação custo/benefício inerente à implementação de um sistema de controlo interno; a existência de erros humanos, conluio e fraudes decorrentes de situações que estão fora do alcance de qualquer controlo; a impossibilidade de controlar transações pouco usuais e meramente pontuais no exercício da atividade da empresa; e, a crescente utilização de meios informáticos, com a eventual possibilidade de acesso direto a ficheiros, que constitui também um importante fator a ter em conta na implementação de um sistema adequado de controlo interno.

Daí ressalta a necessidade de implementar mecanismos eficazes que permitam aos serviços internos avaliar a utilidade do trabalho efetuado nos termos do sistema de controlo, designadamente através do conhecimento oportuno e da análise sistemática das medidas corretivas desenvolvidas para retificar determinadas situações e para alcançar este

objetivo é aconselhável, nalguns casos, realizar ações de seguimento muito curtas e de objetivos muito precisos. No entanto, a criação de tais mecanismos pode contribuir positivamente para uma alteração de mentalidades e comportamentos, para uma outra postura e nova cultura organizacional e, conseqüentemente, para a melhoria da qualidade e da utilidade do serviço prestado pelo sistema de controlo interno (Marques, 1997, pp. 53-59).

Importa agora direcionar a análise de estudo em relação à avaliação do sistema de controlo interno, de forma a determinar se o mesmo é ou não o mais adequado e se este está ajustado à realidade organizacional da empresa em apreço. Primeiramente, para dar início à avaliação do sistema de controlo interno é necessário proceder-se ao levantamento e ao registo do sistema em uso e daí, nesse preciso momento, já é possível apurar se este é ou não o mais adequado, pelo que, no caso de se constatar que o sistema de controlo interno parece ser o mais adequado, é necessário testar o seu efetivo funcionamento para que não restem dúvidas sobre tal conclusão. Todavia, se aquando do levantamento inicial se constatar que o sistema de controlo interno é inadequado,

[H]á quem defenda que não se justifica perder tempo com a realização de testes de controlo, concluindo logo que o sistema não merece confiança e que (...) dever-se-á passar de imediato para a realização de procedimentos substantivos [contudo, nada impede que sejam realizados] testes de controlo (embora eventualmente menos profundos do que no primeiro caso) para se ficar tanto quanto possível com a certeza de que o sistema implementado é de facto deficiente e que portanto não inspira confiança. (...) [Q]uando se realiza um determinado teste de controlo e se detectam sistematicamente desvios ao sistema que era suposto estar implementado não há vantagem em aprofundar tal teste uma vez que a probabilidade de tal continuar a acontecer é bastante grande a não ser que seja dada uma explicação que possa ser considerada aceitável para que tal tenha acontecido [exemplo: período de férias do pessoal]. (Costa, 1998, p. 191)

Sem prejuízo da existência de situações particulares e esporádicas que justifiquem uma orientação diferente, pode-se afirmar que a avaliação do sistema de controlo interno tem como principal objetivo identificar as áreas mais vulneráveis e de maior risco – visto na perspetiva do seu reflexo nas demonstrações financeiras – para, a partir daí, se definirem os procedimentos alternativos e corretivos. Para Marques (1997, pp. 87-91), a análise do controlo interno procura identificar os principais riscos que podem originar limitações à situação traduzida pelas demonstrações financeiras, no que respeita à exaustividade, à realidade, e, à especialização económica dos exercícios, procurando-se diminuir o risco de se emitirem opiniões menos apropriadas a partir dos trabalhos realizados pelos auditores.

Para Costa (1998, p. 192),

[A]pós ter tomado conhecimento do sistema de controlo interno (quer administrativo quer contabilístico) e depois de realizar os necessários testes de controlo, com o objectivo de constatar se o sistema está efectivamente em funcionamento e, face às conclusões obtidas, determinar qual há-de ser a extensão ou profundidade dos testes substantivos de auditoria, o auditor fica em condições de poder emitir uma opinião independente sobre o referido sistema.

É de ressaltar que o primordial objetivo do auditor não é o de examinar o sistema de controlo interno mas sim proceder à emissão de um parecer relativo às demonstrações financeiras que represente, de forma verdadeira e apropriada, a real posição financeira de empresa, para que os interessados a quem o parecer se destina possam retirar conclusões idóneas. Mas aquando da “emissão de um parecer sobre as demonstrações financeiras, para os auditores externos, não é indiferente que a empresa tenha um bom ou mau sistema de controlo interno” (Costa, 1998, p. 173) e, é nestes termos que se pode afirmar que nada impede que os auditores se pronunciem e proporcionem algumas sugestões à organização no sentido da melhoria dos procedimentos administrativos, contabilísticos e das medidas de controlo interno.

Ainda no âmbito de propostas de melhoria das medidas de controlo interno, deve referir-se que as mesmas não se tratam de “um repositório de todos os pontos fracos eventualmente existentes no sistema, mas tão-somente daqueles aspectos que mais chamaram a atenção dos auditores no decorrer da realização do seu trabalho fundamental e para que foram contratados: a auditoria das demonstrações financeiras” (Costa, 1998, p. 193). Assim sendo, as sugestões proferidas acerca do sistema de controlo interno visam apenas destacar pontos fracos de procedimentos e de controlo detetados ao longo da avaliação financeira que conduz ao parecer final de auditoria.

Também poderá acontecer que seja solicitado ao auditor uma avaliação sobre o sistema de controlo interno, mas neste caso, o objetivo é perfeitamente delimitado, não tendo nada que ver com a auditoria às demonstrações financeiras, sendo portanto, um trabalho crítico e de análise profunda sobre o sistema de controlo interno existente, onde o objetivo será o de encontrar respostas de melhoria que concorram para a adoção de um sistema de controlo adequado.

Por último, um sistema adequado de controlo interno deverá estar sempre em constante mutação, a fim de dar resposta atempada a novas situações que surjam e que estão fora do alcance das empresas devido a diversos fatores organizacionais e/ou de mercado. Na verdade, os responsáveis pelo sistema de controlo interno deverão procurar

ativamente novas formas de conciliar e prever situações de inadaptabilidade do próprio sistema de controlo interno, passíveis de ocorrerem ao longo do tempo e, atentando a essas considerações, a própria estrutura deverá estar dotada de procedimentos e políticas de antecipação dos riscos, a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance, pois o controlo interno deverá contribuir sempre para a adaptação contínua da empresa e dos processos de funcionamento como resposta a eventuais anomalias.

CONCLUSÕES

A evolução dos sistemas socioeconómicos mundiais, em especial nos países industrializados, e ainda, todo o historial relativo à conceção do trabalho, tem marcado profundas e rápidas transformações que se têm refletido de forma muito premente na configuração e desenvolvimento da Auditoria.

Inicialmente apenas cabia à Auditoria a descoberta de erros e fraudes, no entanto, nos dias que correm essa tarefa foi dando lugar a outros domínios ao nível organizacional conforme aludido ao longo deste artigo, nomeadamente, o aparecimento da auditoria ao nível interna nas empresas que, preocupadas com o rigor e a rentabilização de todos os seus recursos, desde materiais, técnicos, humanos, etc., tentam interligar todos os fatores que são indispensáveis ao bom e regular funcionamento organizacional, refletindo, por conseguinte, toda esta harmonia nos resultados financeiros e contabilísticos da empresa que serão alvo de análise e, posteriormente, darão lugar à emissão de um parecer, ainda que não vinculativo no que respeita à análise das suas demonstrações financeiras. Podemos, contudo, assumir que a prova de auditoria é toda a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões em que se baseia a opinião da auditoria e inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras como também outras informações relevantes.

Barbier (1992, p. 17) afirma que “se a auditoria interna está na moda, talvez seja porque aquilo que está na moda são as desordens e as incertezas”. Mas a Auditoria interna tem levantado alguns problemas quanto à independência do auditor interno, “ora, a auditoria interna, para que seja uma função organizacional útil, deve ter como requisito fundamental precisamente a independência, privilegiando a objectividade e imparcialidade das análises produzidas, sem qualquer tipo de sujeição a pressões” (Taborda, 2006, p. 17). Por outro lado, independentemente dos objetivos primários que justifiquem a

implementação de um sistema de controlo interno, não podemos esquecer que é a partir das práticas internas que a Auditoria irá avaliar a sua saúde empresarial, pois só assim será possível transmitir aos interessados “a confiança na qualidade, integridade e fiabilidade da informação financeira divulgada pelos gestores e administradores das empresas, e, com esse fim, confiam aos auditores o papel de verificarem se estas exprimem uma imagem adequada da empresa” (Almeida, 2005, p. 31).

Apesar de tudo importa que referir que “não compete à auditoria interna assegurar os equilíbrios mas apenas verificar se as condições necessárias para os manter foram reunidas” (Barbier, 1992, p. 15) e é precisamente aqui que surge a pertinência de um sistema de controlo interno adequado ao serviço da empresa, visando assegurar, de forma eficiente e eficaz, a verificação de todos os procedimentos e políticas conducentes a uma boa gestão funcional. Importa referir ainda que a implementação de um sistema de controlo interno adequado pressupõe que “quanto mais elaborada for a gestão em termos de análise e de previsão, mais a empresa estará sob controlo e mais instrumentos possuirá para garantir o bom funcionamento das coisas” (Barbier, 1992, p. 23).

Numa sociedade em constante mutação, devido ao processo de internacionalização/globalização que obriga cada vez mais a um desenvolvimento em todas as áreas e gera responsabilidade acrescida para os auditores, um sistema de controlo interno adequado assume um papel determinante em todo o processo como forma de garantir que as normas exigíveis são cumpridas na íntegra.

Assim, como ponto de partida para um sistema de controlo interno adequado, é necessária a responsabilização da gestão das transações vertidas no relato financeiro, de modo a verificar-se a conformidade com o referencial dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites. No entanto, a análise do sistema de controlo interno está sujeita a diversas limitações, quer de ordem endógena, quer exógena, à realidade da própria empresa, nomeadamente: dimensão; potencialidade de erros humanos; falta de interesse pela manutenção de um bom sistema de controlo; utilização e manipulação do sistema informático; entre outras.

Pelo exposto, é de concluir que, embora a tendência seja a implementação de sistemas de controlo interno cada vez mais sofisticados e adequados à realidade empresarial de cada organização, todas as empresas, independentemente da sua dimensão ou outro aspeto limitador acima referido, deverão, com carácter de imposição quando de

outra forma não for possível, adotar procedimentos e políticas de controlo capazes de retribuir mais valor para a empresa.

THE IMPORTANCE OF AN ADEQUATE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL

ABSTRACT: The theme of this article is to explore the importance of an adequate system of internal control that allows the auditor to issue credible information that may support the audit report and its conclusions and/or opinions given on the analysis of financial statements prepared in late of a given financial year. Therefore, it's important to define the most relevant points of an internal control system, as well as address the importance of its analysis and also other aspects that may be relevant and enlightening on this subject.

KEYWORDS: Internal control. Appropriate system of controle. Audit. Auditor.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, B. (2005). *Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas*. Lisboa: Publisser Team.

BARBIER, E. (1992). *Auditoria Interna: Como? Porquê?* Mem Martins: Edições CETOP.

COSTA, A. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado. Coimbra: Universidade de Coimbra – Faculdade de Economia.

COSTA, C. (1998). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.

CARLOS, G. (2008). *A implementação do sistema de controlo interno no âmbito do Plano Oficial de contas para o sector da Educação (POC-E)*. Dissertação de Mestrado. Coimbra: Instituto Superior Bissaya Barreto.

Directriz de Revisão/Auditoria 410: Maio de 2000. Controlo Interno. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

MARQUES, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Barcarena: Editorial Presença.

PwC (2005). *Governança, o Controlo e a Sarbanes-Oxley Act*. Acedido em 18 de Setembro de 2013, através de: http://www.aese.pt/documentos/190505/Antonio_Correia.pdf

TABORDA, D. (2006). *Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do Revisor Oficial de Contas*. Lisboa: Edições Sílabo.