

2. Revisão da Literatura

Tem por objetivo o estudo da função do Controlo de Gestão e do Controlo Interno. Inicia-se com a definição do Controlo de Gestão, dando uma breve explicação sobre a Performance Management e os Ciclos P.D.C.A, Balanced Scorecard e por fim um maior foco sobre os Key Performance Indicators. Após o subcapítulo do Controlo de Gestão, pode-se observar um outro, relacionado com o Controlo Interno. Neste subcapítulo integra-se a definição sobre o Controlo Interno e a sua relação com a auditoria, uma breve explicação sobre algumas normas ISO, a definição e composição de um sistema de Controlo Interno e por fim as limitações deste.

2.1.O controlo de gestão

O controlo de gestão ao longo da sua história tem vindo a desenvolver-se e a alterar-se devido às exigências das entidades que a aplicam. Como consequência da Revolução Industrial, no século XIX, tornou-se crucial uma organização das diversas atividades de uma qualquer empresa, por forma a aumentar a sua eficiência (Duque 2019).

A organização das atividades das empresas, tinha inicialmente o intuito de identificar os custos intermédios e finais, de modo que conseguissem realizar a mensuração da eficiência da entidade.

O último grande desenvolvimento do controlo de gestão, acontece em pleno século XX, onde agora não bastava ter uma perceção da eficiência das empresas, como também a obtenção de informação que auxiliasse a entidade na tomada de decisões relativamente à utilização e aplicação de recursos nas várias áreas que cada empresa possuísse.

No decorrer dos tempos, o controlo de gestão adquire um outro ponto importante: a motivação dos responsáveis. Brito (2021) elucida-nos relativamente ao que Jordan et al. (2015, p.30) nos refere sobre o controlo de gestão: um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa,

privilegiando a ação e tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização.

Duque (2019) refere que a análise dos SCG deve ser feita como um pacote, e não como elementos de controlo isolados e desintegrados, sendo fundamental por três razões.

A primeira razão está relacionada com o facto de quando estudamos ou analisamos um sistema de controlo de gestão de forma isolada, podemos cair no erro de tirar conclusões precipitadas pois não existe um contexto ou enquadramento.

A segunda razão está relacionada com a prática e implementação de novas ferramentas, como o caso do sistema ABC, o Balanced Scorecard ou o Rolling Forecast (Duque 2019).

Ainda relativo à implementação de novas ferramentas, existem variados instrumentos tais como os instrumentos de pilotagem e os de orientação de comportamento. Relativamente aos primeiros integram-se os planos operacionais, orçamentos, controlo orçamental e tableaux de bord e Brito (2021) refere que são utilizados para os gestores fixarem objetivos, planear e acompanhar os resultados. No que se expõe aos instrumentos de orientação de comportamento, Brito (2021) refere que os gestores descentralizados são os principais geradores de resultados, responsáveis pelas atividades das instituições, pelo que, a sua organização, motivação e informação devem ser uma prioridade para estas. Neste tipo de instrumentos, segundo Jordan et. Al (2015) integra-se a organização em centros de responsabilidade, a avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade e os preços de transferência interna.

A terceira razão incide sobre o que Duque (2019) nos refere sobre Malmi and Brown (2008), sobre a falta de estudo do modo como determinados tipos de SCG's mais formais e convencionais, como os contabilísticos ou todos os que possuem um carácter mais financeiro, interagem com outros, como por exemplo os de carácter administrativo ou cultural.

Desde os anos 90 até aos tempos atuais, destacam-se as abordagens que relacionaram o controlo de gestão com a utilização de métricas não financeiras, bem como a relação entre o controlo de gestão e as iniciativas estratégicas (Marques 2020).

Aqui damos ênfase a Simons (1994) pois identifica quatro alavancas que potenciam a aplicação do controlo de gestão, para que a estratégia seja devidamente implementada: valores empresariais, limites, sistemas de controlo interativo e sistemas de diagnóstico de variáveis críticas de performance (KPI) (Marques 2020).

Assim sendo, podemos compreender que o conceito do controlo de gestão foi adquirindo novos princípios a seguir, deixando de ter somente foco na capacidade de controlar a eficiência da empresa, passando a ter novos focos na utilização de métricas não financeiras.

Performance Management

A Performance Management (PM) traz-nos uma disciplina mais elevada para o cumprimento dos objetivos estipulados na organização ao nível da equipa e dos seus elementos, aumentando a eficiência e eficácia.

Permite-nos a orientação do target definido, podendo assim comparar-se com a situação presente da empresa (Key Performance Indicators) e ainda basear-nos num processo para uma melhoria constante, do tipo processo de qualidade: Plan, Do, Check, Act.

Performance Management- Ciclos P.D.C.A e Tecnologia

Os ciclos P.D.C.A. auxilia-nos de forma que Performance Management possa ser ajustada e adequada às necessidades de uma entidade. Define-se este ciclo em quatro fases distintas:

- 1ª fase – PLAN: caracteriza-se pelo estabelecimento e definição dos objetivos e processos de forma a obtenção de resultados – roadmap. Definição dos Key Performance Indicators e os seus suportes e metodologias para a sua mensuração.
- 2ª fase – DO: é a fase de implementação e execução do planeado. Realiza-se ações de modo a concretizar-se os objetivos dispostos na fase anterior.
- 3ª Fase – CHECK: através de tecnologias e com metodologias definidas, é possível verificar e analisar os dados recolhidos da fase anterior. A

Performance Management pressupõe que haja uma melhoria contínua, assim, esta fase de monitorização deve ser completada com planos de ação.

- 4ª fase – ACT: esta última fase, vem complementar os planos de ação referidos na fase anterior. São vistos como “*follow-ups*” (revisões), estipulando rumos para a otimização da empresa.

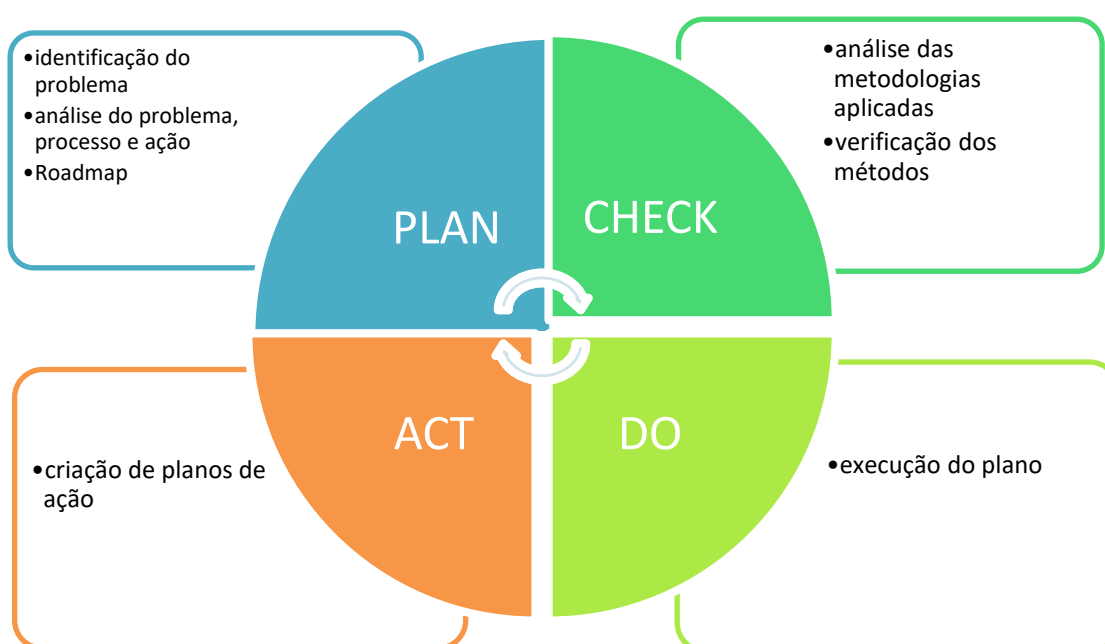


Figura 1 - Ciclos P.D.C.A. Baseado na fonte: VIEIRA FILHO, Geraldo (2014). Gestão da Qualidade Total: uma abordagem prática.

Tal como mencionado anteriormente, a Performance Management necessita que os dados obtidos sejam reais e fiáveis. Para que isto aconteça a PM deve ser sustentado por meios tecnológicos tais como os processos de ETL- extract, transform, load, OLAP (online analytical processing, report e query, planeamento, consolidação, balanced scorecard/métricas (KPI) e portal/dashboards.

Balanced Scorecard e os Key Performance Indicators

O Balanced Scorecard, criado em 1992 pelos professores Robert Kaplan e David Norton, surge na necessidade de ultrapassar as limitações dos sistemas tradicionais que avaliam o desempenho de uma organização.

Segundo Guerra (2008) o balanced scorecard, apresentado por Kaplan e Norton (1992), é um instrumento que permite controlar a implementação da estratégia de uma empresa ou de uma unidade de negócio através dum conjunto de indicadores abrangente. A análise aplicada através do BSC permite-nos não só visionar o necessário para a empresa a curto prazo, mas também os resultados que esta obteve no panorama dos objetivos estipulados a médio e longo prazo.

Oliveira (2011, p.133) refere-nos que o BSC Globalmente, clarifica a visão da organização e da performance em quatro áreas distintas. Referindo ainda que o Balanced Scorecard é apresentado com base em 4 perspetivas com objetivos distintos:

- **Perspetiva Financeira:** esta perspetiva visa a forma como os stakeholders vão mensurar o sucesso.
- **Perspetiva do Cliente:** representa a imagem da organização e a forma como esta satisfaz os clientes e suas necessidades.
- **Perspetiva de melhoria e perspetiva de crescimento:** ambas as perspetivas respondem à questão “como deverá desenvolver-se a organização e como deverá ser o crescimento com objetivo de alcançar os objetivos estratégicos”.
- **Perspetiva do processo interno:** representa a organização interna da empresa.

A perspetiva financeira, está relacionada com os interesses dos detentores de capital da organização, que possuem a necessidade de analisar e avaliar se os seus investimentos terão o retorno pretendido, daí mensurarem o sucesso da organização. Esta perspetiva também consegue transmitir a visão sobre o passado da organização, sendo possível retirar diligências para avaliar o desempenho desta.

Os indicadores presentes na perspetiva financeira, estão conectados com a estratégia adotada. No entanto é importante compreender em que fase do ciclo de vida a organização se encontra. Silva (2018) refere que Kaplan e Norton (1996) identificam o ciclo de vida e que este, se divide em três fases:

- **Crescimento:** investimentos elevados em infraestruturas; criação de processos internos, tem como objetivo a parte financeira.

- **Maturidade:** gestão de ativos e recursos da organização, perceção da rentabilidade do capital investido e capitais próprios, retorno e aumento do valor económico.

- **Declínio:** maximização dos fluxos financeiros, investimentos e manutenção da capacidade existente.

A perspetiva dos clientes está relacionada essencialmente com o mercado onde se pretende atuar. Aqui entram necessariamente indicadores como a satisfação dos clientes ou a retenção dos mesmos.

Estes indicadores estão relacionados com as metas que a entidade pretende atingir, desde os prazos de entrega, uma produção mais rápida, o preço e a qualidade. São fatores/metast integrantes nesta perspetiva. Os clientes serão os que irão indicar se a empresa está a atuar favoravelmente ou não no nicho de mercado escolhido.

Na perspetiva do processo interno integram-se essencialmente os processos da organização. Segundo Silva (2018) os objetivos, metas e indicadores desta perspetiva têm que responder à pergunta “em que processos teremos que ser excelentes para atingir as metas nos clientes?” (Pinto 2009:44). Assim sendo, é necessário perceber dentro da organização quais os indicadores que são adequados para medir o desempenho interno para que o nível de satisfação dos clientes cresça dia após dia.

Por último, mas não menos importante, na perspetiva de crescimento estão integrados os valores intangíveis. Estes valores intangíveis definem-se como o capital humano e a motivação dos colaboradores. Segundo Silva (2018) “a perspetiva de aprendizagem e de crescimento é o indutor de resultados das outras três perspetivas (...) na medida em que é a

estrutura humana, capital de informação e organizacional que possibilita a conquista dos objetivos estabelecidos nas outras perspetivas”.

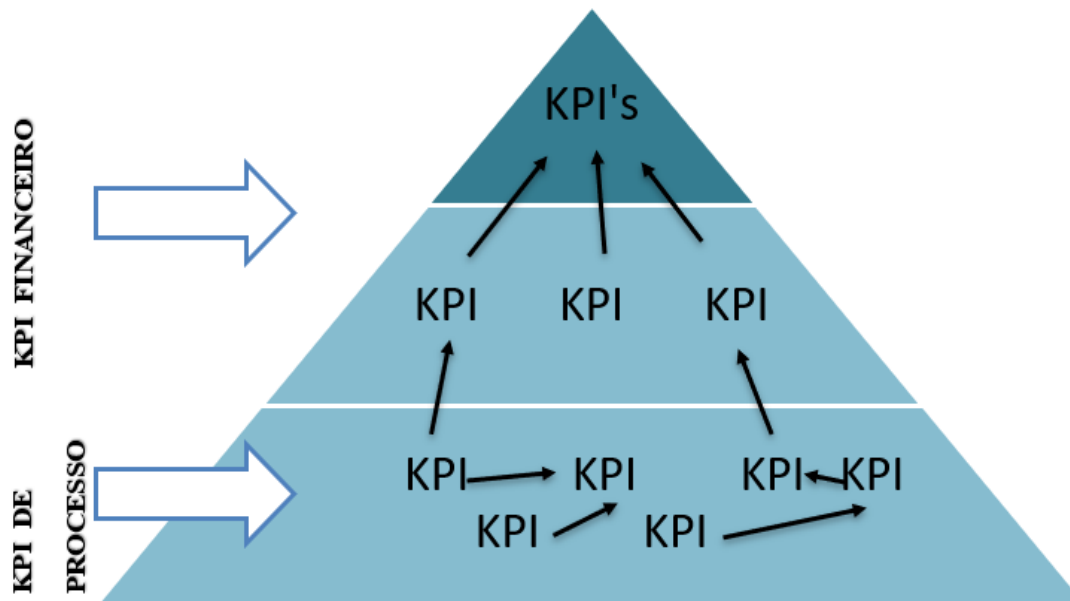


Figura 2 - Integração dos KPI's e transversais à Organização. Adaptado. Fonte: Modelo Integrado para uma Gestão Eficiente e Controlo de Risco, p. 132

Segundo Oliveira (2011, p. 116 e 117), o objetivo dos Balanced Scorecard e os seus princípios são direcionar a organização para alcançar os objetivos estratégicos e a sua missão. (...) baseia-se nos seguintes princípios:

- Determinação de relações causa-efeito;
- Definição de indicadores que a organização pode mensurar e avaliar imediatamente a sua situação atual;
- Encontra-se dependente do resultado dos indicadores financeiros.”

Através desta ferramenta de apoio à Performance Management, conseguimos realizar a análise de métricas não financeiras que possuam alguma importância para a empresa e ainda permite a otimização da performance da parte financeira.

Key Performance Indicators

Os Key Performance Indicators são instrumentos que se baseiam em métricas sobre o desempenho e sucesso de um processo. Estes instrumentos estão direcionados para a forma como o processo está a ser realizado, ou seja, o seu objetivo é verificar e dar o seu feedback, seja ele positivo ou negativo, sobre o processo a ser avaliado.

Oliveira (2011, p.130) salienta-nos ainda um pequeno senão relativo aos KPI's e sobre as métricas identificadas: ao nível da análise de performance, é importante distinguir que nem todas as métricas identificadas representam KPI's para a organização (considerando que todos os KPI's são métricas, o contrário não é inteiramente aplicado).

No entanto, para que os KPI's implementados sejam relevantes para uma empresa, deverão assumir algumas especificidades. Estas especificidades permitem que o indicador de performance consiga medir, dando posteriormente a informação necessária para avaliar como está o caminho para atingir o objetivo.

Oliveira (2011, p.130) indica-nos as características que devem estar presentes nos KPI's:

- **Orientação para objetivos organizacionais com valor estratégico:** (...) enquanto drivers, os KPI's providenciam orientação na gestão para alcançar os objetivos financeiros.

- **Aprovados e reconhecidos pela administração da organização:** (...) os executivos devem apresentar um grau de envolvimento e validação dos KPI's com visibilidade para a organização.

- **Devem apresentar um contexto e fazer parte do fluxo de informação da organização:** (...) garantir-se a informação ao nível da estrutura da organização e garantir processos que preveem a hierarquia da definição, validação e monitorização dos indicadores.

- O KPI deve ser lido e compreendido transversalmente à organização e a todos os níveis da mesma.

- É baseado em informação fiável e validade: (...) as ferramentas de recolha e análise da informação disponível são essenciais para a determinação do impacto dos KPI's na organização.

- Fácil compreensão e leitura

- Pressupõe planeamento e ação (ao nível de performance management, monitorização e otimização).

Quando falamos sobre os Indicadores de Performance, estes claramente devem estar orientados para os objetivos que a organização pretende atingir. Não faria sentido, a empresa introduzir um indicador de performance que não estivesse relacionado ou aproximado ao que a entidade pretendesse adquirir num futuro próximo.

Os indicadores de performance são o guia, ou melhor, a orientação sobre o caminho que uma empresa deve seguir para concluir com sucesso as etapas pretendidas. Para que a orientação seja fiável, é necessário que a Administração da organização reconheça os indicadores de performance a serem aplicados e que estes criem visibilidade. Interligado a este último, é necessário que os indicadores façam parte do fluxo da informação, ou seja, a informação recolhida por parte destes indicadores deve ser registada e estar integrada nos padrões da organização.

Um dos fatores mais importantes dos indicadores de performance, é que estes sejam transversais a todos intervenientes ou níveis da organização. A informação prestada, deverá ser facilmente lida pelos intervenientes da organização, façam eles parte da Administração ou de outro departamento integrante.

Por fim, a informação destes indicadores deve ser fiável, para que as suas análises providenciem o esclarecimento necessário sobre o impacto que os indicadores possam ter na organização.

Em suma, podemos afirmar que os KPI's para além de serem essenciais na organização devem ser quase que como universais, onde o utilizador ou qualquer elemento da empresa

consiga rapidamente compreender o contexto dos mesmos. E ainda, que esta informação seja providenciada através de fontes fiáveis e que estes indicadores ajudem na orientação da entidade para alcançar os objetivos estipulados.

Tipo de Key Performance Indicators

Tal como referido anteriormente o objetivo dos KPI é medir o desempenho de diferentes processos. No entanto, este tipo de ferramenta só pode ser aplicado em condições que possam ser mesuráveis. Assim, dispomos de alguns KPI's que se podem introduzir numa organização tendo em conta as quatro perspetivas diferentes de um BSC:

Perspetivas	Descrição	Exemplos de KPI's
Financeiro	<ul style="list-style-type: none"> Desempenho Recursos usados 	<ul style="list-style-type: none"> Receitas da empresa Despesas Impostos Rentabilidade
Clientes	<ul style="list-style-type: none"> Satisfação Retenção 	<ul style="list-style-type: none"> Quantidade Retenção Market Share Queixas e Reclamações
Processos Internos	<ul style="list-style-type: none"> Eficiência Qualidade 	<ul style="list-style-type: none"> Quantidade produzida Custo de produção Tempo de Produção Stock Entregas recebidas e pendentes Tempo de entrega
Capacidade Organizacional	<ul style="list-style-type: none"> Capital Humano Cultura aplicada Tecnologia Infraestruturas 	<ul style="list-style-type: none"> Tempo médio de preenchimento da vaga Custo de contratação Lucro por colaborador Valor dos Salários Rotatividade Conflitos entre colaboradores

Tabela 1 – Categorização de KPI's segundo as perspetivas do BSC e respetivos exemplos. Adaptado. Fonte: <https://www.tableau.com/pt-br/learn/articles/KPI-examples> , acesso em nov. 2020 e <https://blog.acsendo.com/pt/tipos-key-performance-indicators-kpis/> , acesso em nov. 2020

Na perspetiva financeira, é de extrema importância compreender a correlação entre o desempenho das várias áreas da empresa e os recursos utilizados nas mesmas. Isto porque, a própria entidade poderá estar a aplicar recursos que são desnecessários numa área, sendo que poderá haver outra que precisa de mais investimento para que se possa desenvolver de uma melhor forma. Daí, alguns exemplos de KPI's como receitas, despesas, impostos e rentabilidade.

É assim, necessário medir se as receitas que a entidade está a gerar são suficientes para colmatar o valor das despesas da conclusão do produto, não esquecendo que ao valor da despesa é necessário somar os impostos adjacentes à atividade.

A medição da rentabilidade acaba por ser importante, pois dá uma visão à empresa sobre se o produto produzido está a ser rentável ou não. Ao utilizarmos estes KPI's conseguimos observar por exemplo se o formato de produção é efetivamente o mais correto ou se o próprio produto é efetivamente o mais adequado.

Na perspetiva dos clientes, sendo estes a maior fonte de rendimento de uma empresa, é importante perceber se estes se encontram satisfeitos com o trabalho efetuado pela entidade e se, existe a possibilidade de retenção dos mesmos para que num futuro possam requerer novamente os serviços prestados.

Os exemplos de KPI's apresentados na figura 4, vão de encontro à medição de certos padrões relacionados com os clientes. É costume dizer-se que é preferível a qualidade ao invés da quantidade, o que não deixa de ser correto. No entanto, numa entidade é preciso contabilizar a quantidade de clientes que requerem os serviços de uma entidade, perceber se a empresa os conseguiu reter.

Consoante a retenção do número de clientes, percebemos se os serviços que a entidade prestou são assim de qualidade. O Market Share vem auxiliar como KPI na medida em que se consegue perceber a posição da entidade no mercado em que atua. Uma das formas que uma entidade pode atuar para aumentar o seu Market Share, é através de campanhas de marketing ou até mesmo de inovação de tecnologias. As queixas e reclamações por parte dos clientes, auxilia a entidade conseguir verificar os seus erros e assim melhorar a qualidade da prestação de serviço.

Nos processos internos, um dos pontos mais importantes, na minha ótica, é podermos observar efetivamente a eficiência e a qualidade da prestação de serviço ou até mesmo do produto a ser concebido pela entidade.

O custo de produção e o tempo de produção devem estar lado a lado como indicadores de performance, pois a verificação do custo de produção e o tempo que efetivamente leva a produzir um determinado produto, permite-nos verificar se é ou não rentável para a empresa, ou até mesmo no caso de o tempo de produção ser muito superior verificar-se a hipótese de inovar a maquinaria para que o tempo de produção seja mais reduzido.

Com um indicador aplicado na vertente dos stocks, a entidade tem a oportunidade de perceber se deve ou não continuar a produzir para stock e perceber o tempo que leva desde que o produto foi produzido até sair para venda.

Por fim, é necessário aplicarmos indicadores que nos permitem obter informação sobre a capacidade organizacional da entidade. Este tipo de indicadores auxilia-nos na obtenção de informação sobre o capital humano, a cultura aplicada à tecnologia e até às próprias infraestruturas da empresa.

Pode-se dizer que a capacidade organizacional é o motor da empresa, daí ser necessário compreender se o que se está a aplicar beneficia a capacidade do “motor”. A obtenção de dados, por exemplo sobre o tempo médio de preenchimento de uma vaga, dar-nos-á informação se esta é atrativa, e caso não seja atrativa, vamos ter necessidade de perceber o porquê. Mas não basta contratar colaboradores para fazer o “motor trabalhar”. É preciso perceber quanto irá custar cada trabalhador e qual o lucro que a entidade poderá vir obter sobre ele.

2.2. O Controlo Interno

No que refere à literatura sobre o Controlo Interno, são vários os estudos e definições que nos são apresentadas.

Segundo a Revista Eletrónica de Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Maria (Vol. 1 N.3 Março-Maio de 2005), o Relatório Especial da Comissão de Auditoria do AICPA

(American Institute Public Accountants), diz-nos que “O Controlo Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu património, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à políticatraçada pela administração”.

Já numa definição mais simplificada, Joaquim Leite define-nos o controlo interno como “conjunto de mecanismos ou práticas utilizadas para evitar ou detetar atividade não autorizada”.

Mas estes conjuntos de mecanismos que formam o Controlo Interno devem ser apoiados e revistos através da auditoria interna. Deste modo, a auditoria interna avalia se os mecanismos e práticas aplicadas são as mais eficazes, e caso haja necessidade de alterações a mesma irá providenciar indicações para que haja um melhoramento contínuo dos controlos aplicados.

Toda a envolvimento do controlo interno, remete-nos para um único ponto: a redução do risco, das ameaças e de tudo o que torne incerto sobre as atividades a realizar numa empresa.

Segundo Oliveira, o *Institute of Internal Auditors (IIA)* refere-nos cinco princípios fundamentais para o controlo interno:

- Conformidade com as leis, regulamentos, políticas e procedimentos em vigor;
- Concorrer para o alcance da estratégia e objetivos delineados;
- Confiança do sistema de informação;
- Gestão eficiente e eficaz dos recursos;
- Salvaguarda dos ativos.

Estes cinco princípios permitem-nos estruturar um caminho para a aplicação ou criação de um sistema de controlo interno numa entidade. Começando pela base, um sistema de controlo interno deve permitir avaliar se a organização está em “conformidade com as leis, regulamentos, políticas e procedimentos em vigor”, tal como anteriormente referido.

Neste ponto, existem vários autores, como Matias e Coelho (2002) que referem que um sistema de controlo interno adequado integra os requisitos dos outros sistemas no sistema de gestão, nomeadamente a gestão da qualidade, sendo este a coluna vertebral do SGI.

É na gestão de qualidade que se integram as Normas ISO, criadas pela National Standardizing Associations (ISA) e United Nations Standards Coordinating Committee (UNSCC), que visam garantir a melhoria e a qualidade dos produtos ou serviços de uma entidade, padronizando-os através de normas. Sistemas de qualidade mais evoluídos garantem a qualidade da própria gestão a todos os níveis (princípio da qualidade total).

As primeiras normas a ser criadas foram a ISO 9000 e 9001 em 1987, relacionadas com a gestão de qualidade onde é proposto um conjunto de fundamentos e requisitos para a obtenção de um sistema de gestão certificado através desta entidade internacional. Relacionadas ainda com a implementação de um sistema, existem ainda duas outras normas que possuem importância: ISO 18001 e 31000 (gestão de risco).

A norma ISO 18001 está relacionada com a saúde e segurança dos colaboradores de uma empresa. Tal como a descrição indica tem como objetivo proporcionar um ambiente de trabalho saudável, seguro e com qualidade de acordo com os regulamentos legais existentes.

A norma ISO 31000 vem auxiliar as entidades que pretendem instaurar boas práticas sobre a gestão de risco, constituindo um “guia” universal para que qualquer organização possa aplicar, independentemente da sua dimensão.

Esta Norma desmembra-se em três normas: 31000, 31010 e Guia 73. A primeira é composta por informações de caráter básico, integrando os princípios e as diretrizes que irão auxiliar uma entidade a implementar a gestão de risco. A segunda, pretende auxiliar a entidade com técnicas para avaliar o risco e gestão de risco. O Guia 73 auxilia a entidade com o vocabulário relacionado com a gestão de risco.



Figura 3 - Conceitos encadeados sobre o controlo. Fonte própria.

No Sistema de Controlo Interno (SCI), ainda é possível assumir que este possui na sua envolvimento quatro patamares importantes: dirigir, autorizar, comparar e documentar.

Estes quatro patamares são importantes na seguinte medida: dirigir, de forma que o sistema atinja o seu objetivo; autorizar, pois a Administração deve ter conhecimento sobre o que se está a atuar; comparar porque só assim se consegue adequar e inovar o processo e por último, documentar: registar todo o processo, as dificuldades e as facilidades, as adaptações ou o processo, de modo que se consigam basear e relembrar todas as alterações efetuadas.

Assim, definimos SCI como a elaboração de um plano adequado a uma empresa (incluindo as políticas aplicáveis e os procedimentos de controlo) de forma que se consiga assegurar o cumprimento dos objetivos (já anteriormente estipulados pela Administração). Pinheiro (2014, p. 105) refere que a criação de um sistema de controlo interno tem por objetivo:

- Garantir a adesão às políticas instituídas.
- Salvaguarda de ativos.
- prevenção e deteção de fraudes.
- precisão e coerência dos registos.
- Preparação adequada da informação financeira/contabilística

Ora, estes objetivos que Pinheiro refere, vão de encontro aos que tinham sido definidos pela IIA e aos quatro patamares anteriormente referidos. Podemos olhar para estas medidas como um complemento.

O primeiro patamar refere que se deve *dirigir o sistema*, enquanto Pinheiro refere que se deve garantir a adesão às políticas instituídas. Estes dois fatores estão interligados, pois é importante que a entidade garanta a adesão às políticas instituídas, não só em termos legais, mas são estas as bases que permitem a entidade dirigir o seu caminho para atingir os objetivos.

Quando é referido o segundo patamar, *autorizar*, estará interligado com a salvaguarda de ativos e a prevenção e deteção de fraudes. Isto significa que ao integrarmos os últimos dois pontos é necessário perceber se os ativos estão a ser bem aplicados ou não, implicando uma observação sobre possíveis ações fraudulentas.

O terceiro patamar, *comparar*, está relacionado com a precisão e coerência dos registos. Como já referido anteriormente, é necessário manter um registo adequado e atempado sobre os acontecimentos da entidade, pois serão estes que nos permitirão comparar o que aconteceu no passado e o que está a acontecer no presente, permitindo-nos realizar uma previsão sobre o futuro da entidade.

Por último, *documentar*, relacionado também com a precisão e coerência dos registos está ainda relacionado com a preparação adequada da informação financeira/contabilística. Isto permite que a entidade consiga perceber e compreender o que realmente acontece na empresa, auxiliando a Administração na tomada de decisões que sejam mais favoráveis.

Limitações do Controlo Interno

A implementação do controlo interno numa empresa, nem sempre pode parecer fácil. Na realidade, poderemos encontrar algumas dificuldades na implementação do mesmo. Seja por motivos externos à empresa, seja por motivos internos, o caminho poderá ser longo, cheio de adaptações e correções.

Andreia Neves (2012), na sua tese de dissertação, indica-nos cinco dificuldades na integração de um sistema: diversidade de componentes dos sistemas de gestão, resistência dos colaboradores, recursos, dificuldades após a implementação e aspetos culturais. Vários autores investigaram estas limitações:

DIFICULDADE	BIBLIOGRAFIA
1. Diversidade de componentes dos sistemas de gestão	
Diferentes âmbitos dos sistemas individuais	Wilkinsone e Dale (2001) Zeng <i>et al.</i> (2007)
Diferentes estruturas do sistema individual	Karapetrovic (2002) Seghezzi (2000)
Metodologias de auditoria inadequadas	Karapetrovic (2002)
SGI não formalizado	Labodova (2004)
Inexistência de denominadores comuns	Karapetrovic (2002)
Dificuldades de interpretação dos conceitos de integração	Wilkinson e Dale (2001)
2. Resistência dos colaboradores	
2.1. Rejeição de um novo sistema por parte dos colaboradores	Matias e Coelho (2002) Zutshi e Sohal (2005)
2.2. Resistência por parte dos colaboradores com receio de perderem as funções dos sistemas individuais	Karapetrovic (2002)
3. Recursos	
3.1. Experiência insuficiente	Zeng <i>et al.</i> (2007) Zutshi e Sohal (2005)
3.2. Recursos insuficientes	Zutshi e Sohal (2005)
4. Dificuldades após implementação	
4.1. Redução da flexibilidade após a integração	Crowe (1992)
4.2. Aumento da burocracia devido à integração	Zutshi e Sohal (2005)
5. Aspectos culturais	
5.1. Requer cultura de transformação	Jorgensen <i>et al.</i> (2005) Wilkinson e Dale (1999) Zeng <i>et al.</i> (2007)

Tabela 2- Cinco dificuldades na Integração de um Sistema. Fonte: Dissertação Andreia Neves, 2012, Instituto Superior de Educação de Ciências

Mesmo que o sistema de controlo interno tenha tido a estrutura e implementação perfeita, isso não significa que este ofereça uma certeza absoluta de que os objetivos da empresa sejam cumpridos.

Existem vários fatores que podem ocorrer, fazendo com que o próprio sistema estipulado fique distorcido e limitado.

Pinheiro (2014, p. 106 e 107) destaca-nos os seguintes fatores:

- **A fraude:** a falta de integridade moral e idoneidade não pode ser suprimida por nenhum sistema de controlo.

- **A existência de erros humanos:** a falta de competência, compreensão e capacidade dos colaboradores para desenvolver a atividade de controlo interno torná-lo-á mais falível.

- **A falta de cultura de gestão:** relativamente à necessidade de controlo interno

- **Custo/benefício:** a implementação de um sistema de controlo de gestão representa, necessariamente, um custo, que é preciso balancear com o benefício que pode trazer.

- **Transações pouco comuns:** nas transações pouco comuns à empresa, por não serem usuais, podem escapar ao sistema de controlo interno.

- **Risco informático:** o acesso indevido ou falhas nos sistemas de informação pode constituir uma falha no sistema de controlo interno.

É sabido que por muito perfeito que o sistema de controlo possa ser, este só atingirá a sua plenitude se os integrantes deste sistema sejam efetivamente corretos e honestos. Neste caso, a fraude só pode ser evitada se os membros da organização que aplica o sistema de controlo, não tentarem adulterá-lo para seu próprio benefício.

Muitas das vezes, as organizações ignoram em parte o fator da existência de erros humanos. É necessário que os colaboradores que desenvolvem a atividade de controlo interno possuam a competência e a sensibilidade necessária para praticar. Por vezes, o fato de um colaborador não ter a formação necessária poderá fazer com que o sistema de controlo interno possua falhas. Ou seja, estas falhas não são provenientes de nenhum fator externo à entidade, mas sim a um fator interno da entidade.

A falta de cultura de gestão, está relacionada com a falta de uma orientação comportamental por parte não só dos gestores de topo da organização como também nos seus colaboradores. Antes de os colaboradores compreenderem a necessidade de existir cultura de gestão, é necessário que a Administração compreenda que a convicção tem de partir desta, para que efetivamente consiga transmitir a mudança, a necessidade de mudança e a adequação das ferramentas necessárias para que isso aconteça. Se os líderes de uma organização não acreditarem na mudança de gestão que estão a implementar, os colaboradores não irão compreender a importância desta mudança.

Apesar de existirem inúmeros benefícios na implementação de um sistema de controlo de gestão, nem sempre este se torna no mais benéfico num momento menos positivo na organização. A implementação de um sistema de controlo de gestão, traduz-se fundamentalmente num custo. Por vezes, a situação económica da empresa poderá não ser a mais favorável para implementar um sistema. É necessário ter-se em atenção ao melhor momento para a implementação, pois aquilo que pode ser um benefício para a organização, facilmente poderá tornar-se numa desvantagem ou uma limitação para a evolução da empresa.

No que toca às transações pouco comuns, estas poderão não estar integradas num sistema de controlo, exatamente pelo fato de serem pouco comuns. O sistema poderá não as identificar, sendo que poderá dar origem a ações fraudulentas.

Por fim, temos o risco informático. As tecnologias, apesar de serem extremamente favoráveis na implementação de um sistema de controlo pois permite-nos realizar ações muito mais rápidas e por vezes em tempo real, podem ter falhas (tal como um ser humano). Estas falhas podem ser provenientes de acessos indevidos ou até mesmo por erro do sistema informático. Ora, se estas falhas acontecerem, naturalmente existirá uma falha no sistema de controlo interno. Sendo assim, é necessário haver uma supervisão sempre que haja acessos indevidos ou erros de sistema.