

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS SERVIÇOS PARTILHADOS NO
ÂMBITO DOS GRUPOS ECONÓMICOS
E SUA AVALIAÇÃO NO CONTEXTO
DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO
FINANCEIRA

Paula Cristina Saraiva Varandas

Lisboa, dezembro de 2013

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

OS SERVIÇOS PARTILHADOS NO
ÂMBITO DOS GRUPOS ECONÓMICOS
E SUA AVALIAÇÃO NO CONTEXTO
DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO
FINANCEIRA

Paula Cristina Saraiva Varandas

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica do Mestre Especialista Gabriel Correia Alves, Professor Coordenador da área científica de Contabilidade e Auditoria.

Lisboa, dezembro de 2013

Declaração

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Agradeço em especial ao meu orientador, Dr. Gabriel Alves, toda a sua disponibilidade, comentários, sugestões, experiências que partilhou e o seu sentido crítico na orientação que foi essencial e precioso à realização desta dissertação.

Quero também agradecer ao Dr. Pedro Pinheiro, o seu contributo e a sua ajuda que foram de extrema importância na elaboração desta investigação.

O meu muito obrigada, a todos os amigos e colegas, que através dos seus contactos permitiram que o questionário utilizado no presente estudo, pudesse chegar a um maior número de inquiridos, como igualmente o seu constante incentivo para continuar com esta investigação e levá-la a bom porto.

Por último, e não menos importante, agradeço a todos aqueles que de forma direta ou indireta contribuíram para a elaboração desta dissertação, não podendo deixar de mencionar expressamente a minha família que me motivou e apoiou em todos os momentos.

Resumo

Em 2002, nos Estados Unidos da América surgiu a Lei *Sarbanes-Oxley* com o objetivo de restaurar a confiança dos investidores na fiabilidade da informação financeira. Um dos seus principais objetivos foi o de requerer que as empresas reportassem sobre a eficácia do controlo interno no relato financeiro.

O controlo interno tem como principais objetivos, a eficácia e eficiência das operações, a confiança nos relatórios financeiros, o cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis e a salvaguarda dos ativos.

Por outro lado, com a globalização dos mercados, os grupos económicos estão obrigados a encontrar soluções inovadoras e adaptativas por forma a responder ao crescente nível de exigência e aumentar a sua competitividade.

Assim, e num processo de otimização de recursos, tem-se observado por parte de grupos económicos a adoção de centros de serviços partilhados como suporte administrativo, que presta serviços, a partir de um mesmo ponto de atendimento, para as demais unidades da organização.

Perante esta realidade, o presente trabalho tem como objetivo saber a avaliação que os grupos económicos que operam em território nacional fazem da sua informação financeira, quando adotaram um centro de serviços partilhados, tendo por base os objetivos do controlo interno. Desta forma optou-se por uma pesquisa exploratória e quantitativa na forma de um questionário.

Em termos globais, os resultados quantitativos revelam que a qualidade da informação financeira destas entidades foi reduzida parcialmente, quando adotaram um centro de serviços partilhados.

Palavras-chave: centro de serviços partilhados; controlo interno; grupos económicos; informação financeira.

Abstract

Back in 2002, in the United States of America emerged the Sarbanes-Oxley Act in order to restore investor's confidence in the reliability of financial report. One of its main objectives was to require that enterprises reported on the effectiveness of internal control over financial reporting.

The main objectives of internal control are the effectiveness and efficiency of operations, the reliability of financial reporting, compliance with laws and regulations and safeguarding of assets.

On the other hand, with the globalization, business groups are forced to find innovative and adaptive solutions in order to meet the increasing level of exigency and strengthen its competitiveness.

Thus, and in a resource optimization process, has been occurring the adoption, by the business groups, of shared services centers for administrative support which provide services from a single point of service for all other units of the organization.

According to this reality, the present study aims to know the assessment that business groups operating in Portugal, make of their financial information after they adopt a shared service center, based on the objectives of the internal control. So, an exploratory and quantitative research was chosen in the form of a survey.

Overall, the quantitative results show that the quality of financial reporting of these entities was partially reduced when they adopted a shared service center.

Key words: shared services center; internal control; business groups; financial information

Índice

Índice de Quadros e Tabelas.....	x
Índice de Figuras e Gráficos	xi
Lista de Abreviaturas.....	xiii
1. Introdução	1
1.1. Objeto e objetivo da dissertação	2
1.2. Metodologia	2
1.3. Estrutura.....	3
2. O controlo interno nas organizações e sua importância no contexto da informação financeira	4
2.1. Enquadramento e evolução histórica do controlo interno.....	4
2.2. Conceito e objetivos do controlo interno	7
2.3. Princípios, tipos e componentes do sistema de controlo interno.....	8
2.4. Distinção entre controlo interno e auditoria interna.....	15
2.5. Limitações do controlo interno	17
2.6. Impactos da Lei <i>Sarbanes Oxley</i> no controlo interno.....	19
2.7. A avaliação da eficácia do controlo interno	23
3. Principais organismos e <i>frameworks</i> associados ao controlo interno e à gestão de riscos	26
3.1. COSO <i>Framework</i>	26
3.2. AICPA – <i>Statements on Auditing Standards</i>	30
3.3. COBIT – <i>Control Objectives for Information and Related Technology Framework</i>	31
3.4. COCO – <i>Criteria of Control Committee Framework</i>	33
3.5. IIA – <i>Systems Auditability and Control Framework</i>	35
4. Os centros de serviços partilhados nas organizações: conceito, motivações e modelos	37
4.1. Conceito e antecedentes históricos.....	37
4.2. Benefícios e desvantagens de um CSP	40
4.3. Modelos organizacionais de um CSP	44
4.3.1. Modelo Básico	45
4.3.2. Modelo <i>marketplace</i>	45
4.3.3. Modelo <i>marketplace</i> avançado	45
4.3.4. Modelo de empresa independente	46
4.4. CSP <i>versus Outsourcing</i>	48

5. Efeitos da adoção dos Centros de Serviços Partilhados na perceção da qualidade da informação financeira: Metodologia de investigação	50
5.1. Objetivo do estudo empírico.....	51
5.2. Modelo de investigação	52
5.3. Método de investigação	53
5.4. Instrumento de recolha de dados - Questionário	54
5.5. Construção do Questionário	57
5.6. Pré-teste Questionário	58
5.7. Procedimentos de administração do Questionário e recolha de dados.....	59
5.8. População e amostra utilizada	60
5.9. Definição de variáveis e respetivas hipóteses	61
5.10. Procedimentos utilizados na análise dos dados	64
6. Resultados e avaliação do estudo empírico.....	65
6.1. Caracterização da amostra	65
6.2. Análise descritiva e correlações com a caracterização da amostra	66
6.2.1. Eficácia e eficiência das operações.....	66
6.2.2. Confiança nos relatórios financeiros	68
6.2.3. Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis	70
6.2.4. Salvaguarda de ativos	76
6.2.5. Conhecimento da entidade.....	79
6.2.6. Sistematização dos resultados.....	80
7. Conclusões, limitações e perspetivas futuras	83
7.1. Conclusões principais	83
7.2. Limitações do estudo	87
7.3. Futuras linhas de investigação.....	88
Referências Bibliograficas	89
Apêndice 1	100
Apêndice 2	101

Índice de Quadros e Tabelas

Quadro 4.1 Vantagens Tangíveis e Intangíveis de um CSP.....	41
Quadro 4.2 Evolução dos modelos a partir do modelo básico.....	47
Quadro 4.3 Análise comparativa entre <i>Outsourcing</i> e CSP.....	49
Tabela 5.1 Conjunto de Variáveis e respetivas Hipóteses.....	63
Tabela 6.1 Distribuição de grupos económicos, de acordo com a localização do CSP.....	65
Tabela 6.2 Distribuição de grupos económicos, de acordo com o tempo operacional do CSP.....	65
Tabela 6.3 Caracterização da amostra – resumo.....	81
Tabela 6.4 Resultados do inquérito – resumo.....	82

Índice de Figuras e Gráficos

Figura 2.1 Componentes de controlo interno – modelo do COSO I	12
Figura 2.2 Limitações do Controlo Interno	18
Figura 3.1 Modelo do COSO I.....	27
Figura 3.2 Modelo do COSO II.....	29
Figura 3.3 COBIT <i>Framework</i>	32
Figura 3.4 Principios do COBIT 5.....	33
Figura 3.5 COCO <i>Framework</i>	34
Figura 3.6 SAC <i>Framework</i>	35
Figura 4.1 Exemplo da divisão de um processo entre o CSP e atividades.....	38
Figura 4.2 Estudo Deloitte - O que espera obter nos proximos 2 anos com a implementação de CSP	43
Figura 5.1 Modelo teórico da investigação.....	53
Figura 5.2 Fluxograma do estudo empírico.....	56
Gráfico 6.1 Eficácia e Eficiência das operações – Hipótese 1a.....	66
Gráfico 6.2 Correlação Eficácia e eficiência das operações com tempo operacional do CSP – Hipótese 1a.....	67
Gráfico 6.3 Eficácia e eficiência das operações – Hipótese 1b.....	68
Gráfico 6.4 Confiança nos relatórios financeiros – Hipótese 2a.....	69
Gráfico 6.5 Confiança nos relatórios financeiros – Hipótese 2b.....	69
Gráfico 6.6 Correlação Confiança nos Relatórios financeiros com localização do CSP – Hipótese 2b.....	70
Gráfico 6.7 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3a.....	71
Gráfico 6.8 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com tempo operacional do CSP – Hipótese 3a.....	72

Gráfico 6.9 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com localização do CSP – Hipótese 3a.....	72
Gráfico 6.10 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3b.....	73
Gráfico 6.11 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3c.....	74
Gráfico 6.12 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com localização do CSP – Hipótese 3c.....	75
Gráfico 6.13 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com tempo operacional do CSP – Hipótese 3c.....	75
Gráfico 6.14 Salvaguarda de ativos – Hipótese 4a.....	76
Gráfico 6.15 Salvaguarda de ativos com tempo operacional do CSP – Hipótese 4a.....	77
Gráfico 6.16 Salvaguarda de ativos – Hipótese 4.....	78
Gráfico 6.17 Correlação Salvaguarda de ativos com localização do CSP – Hipótese 4b.....	78
Gráfico 6.18 Salvaguarda de ativos com tempo operacional do CSP – Hipótese 4b.....	79
Gráfico 6.19 Conhecimento da entidade – Hipótese 5.....	80

Lista de Abreviaturas

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AS	<i>Auditing Standard</i>
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CI	Controlo Interno
CICA	<i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i>
CMVM	Comissão de Mercados de Valores Mobiliários
COBIT	<i>Control Objectives for Information and Related Technology</i>
COCO	<i>Criteria of Control Committee Framework</i>
CSP	Centro de Serviços Partilhados
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
EUA	Estados Unidos da América
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
ISACA	<i>Information Systems Audit and Control Association</i>
ITGI	<i>IT Governance Institute</i>
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SAC	<i>Systems Auditability and Control</i>
SAS	<i>Statement on Auditing Standards</i>

SEC *Securities and Exchange Comission*
SOX *Lei Sarbanes-Oxley*
SPSS *Statistical Package for Social Sciences*

1. Introdução

O controlo interno (CI) surge de forma mais marcada no início deste século, na sequência de alterações profundas nos mercados e de uma maior globalização. Estas alterações estão relacionadas com o crescimento das organizações e simultaneamente com a descentralização dos negócios.

Paralelamente a esta realidade, surgiram grandes escândalos financeiros e em alguns casos falências de empresas de forma inesperada.

Grande parte destes escândalos deveu-se à ausência de controlo, pelo que se tornou necessária a criação ou um fortalecimento do mecanismo de CI, por forma a prevenir erros e fraudes, como também a ajudar a alcançar os objetivos da própria organização.

De facto, a única forma de transmitir, com razoável segurança, informação financeira fíável, credível e transparente para os destinatários interessados é através da implementação de um bom sistema de CI.

Por outro lado, com a globalização dos mercados, o aumento do poder de compra, o avanço tecnológico e as relações interculturais, que vêm acontecendo, torna o mundo cada vez mais exigente e competitivo.

Para responder ao crescente nível de exigência dos mercados e aumentar a competitividade, os grupos económicos estão obrigados a encontrar soluções inovadoras e adaptativas que aumentem a eficácia e os tornem mais eficientes, razão que leva à necessidade de rever a forma como executam os seus processos de suporte administrativo e como aliá-los a uma melhor criação de valor. Um dos modelos de gestão que tem sido objeto de escolha são os Centros de Serviços Partilhados (CSP).

Estes CSP são um modelo de suporte administrativo, que presta serviço a partir de um mesmo ponto de atendimento, para as demais unidades da organização.

A relevância do controlo interno no contexto da fiabilidade da informação financeira e o objetivo sistemático, por parte dos órgãos de gestão, de simplificar processos e reduzir custos de estrutura, onde se inclui o recurso a CSP, estão na base motivacional da dissertação e justificam a importância atribuída ao estudo.

1.1. Objeto e objetivo da dissertação

A implementação de um CSP, num grupo económico, levará como consequência a alteração de políticas e procedimentos, alteração de ambiente de trabalho e uma adaptação das tecnologias ao novo ambiente.

A questão que se levanta é saber se a adoção dos grupos económicos por um CSP, poderá alterar a qualidade da informação financeira.

Assim, o objetivo do presente trabalho é responder à questão - Qual a avaliação que as unidades de grupos económicos fazem da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram o modelo CSP?

Apesar de nos últimos anos se observar uma tendência crescente de os grupos económicos adotarem no seu modelo de Gestão os CSP e a maior parte dos serviços prestados serem de natureza financeira, não se conhecem estudos que mostram o impacto desta adoção na produção de informação financeira, razões que motivam a escolha deste tema: Os serviços partilhados no âmbito dos grupos económicos e sua avaliação no contexto da qualidade da informação financeira

Neste contexto, o presente trabalho pretende contribuir para uma melhor perceção da avaliação que estas entidades fazem da informação financeira, aquando da adoção do CSP.

Para se atingir este objetivo, e porque o controlo interno assume um papel relevante na qualidade da informação financeira, considerou-se importante que essa avaliação tivesse por base os principais objetivos do CI: Eficácia e eficiência das operações, Confiança nos relatórios financeiros, Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis e Salvaguarda dos ativos.

1.2. Metodologia

A realização deste trabalho assenta numa pesquisa exploratória, quantitativa e marcadamente dedutiva. O instrumento de recolha de dados quantitativos foi o questionário.

As pesquisas exploratórias são utilizadas quando se pretende oferecer uma visão geral em relação a determinado fenómeno e ideais quando se trata de um fenómeno pouco explorado.

A abordagem quantitativa é a mais favorável quando se sabe exatamente o que deve ser perguntado e adequada para apurar opiniões, permite ainda a recolha de informações com significado estatístico, o que é importante neste estudo, para que se possam, posteriormente, quantificar os dados obtidos.

1.3. Estrutura

O presente trabalho está organizado em sete conteúdos principais. Introdução (capítulo 1), O controlo interno nas organizações e sua importância no contexto da informação financeira (capítulo 2), Principais organismos e *frameworks* associados ao controlo interno e à gestão de riscos (capítulo 3), Os centros de serviços partilhados nas organizações: conceito, motivações e modelos (capítulo 4), Efeitos da adoção dos centros de serviços partilhados na perceção da qualidade da informação financeira: Metodologia de investigação (capítulo 5), Resultados e avaliação do estudo empírico (capítulo 6) e por último Conclusões, limitações e perspectivas futuras (capítulo 7).

Na introdução é feita uma contextualização do problema, apresentados os principais objetivos do trabalho, a motivação para a escolha do tema e a metodologia adotada.

Nos capítulos 2 e 3 é realizada uma revisão da literatura sobre o controlo interno, onde são abordados os tópicos, conceitos e abordagens com maior relevância para o estudo em causa. No capítulo 4 é apresentada uma revisão da literatura sobre o recurso a CSP, onde são abordados os pontos principais com importância para a presente pesquisa.

De seguida é apresentada no capítulo 5 a metodologia, com o respetivo modelo e método de investigação. Neste capítulo é ainda apresentado o questionário, a sua construção bem como os procedimentos de administração e recolha de dados. Será ainda apresentado neste capítulo a população e amostra utilizada, como também a definição de variáveis e respetivas hipóteses e por último os procedimentos utilizados na análise de dados.

Posteriormente no capítulo 6, são analisados os dados recolhidos a partir da administração do questionário.

No último capítulo (capítulo 7), os resultados obtidos são discutidos e são apresentadas conclusões aos objetivos propostos. Para além disso, também são apresentadas algumas limitações encontradas na presente pesquisa e apontadas sugestões para futuras investigações.

2. O controle interno nas organizações e sua importância no contexto da informação financeira

Na última década tem-se observado nas organizações uma maior atenção ao controle interno. Esta motivação crescente é devida a vários fatores, quer internos quer externos, como os escândalos financeiros que têm surgido um pouco por todo o mundo (Santos, Vasconcelos e Tribolet, 2007), e ao peso cada vez maior que as tecnologias de informação assumem no suporte aos sistemas de informação.

A qualidade do sistema de um controle interno numa organização é fundamental para o rigor da informação financeira, de tal forma que segundo Costa (2010: 223), «[n]enhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade [sic] operacional sem ter implementado um sistema de controle interno, ainda que rudimentar».

Vários organismos internacionais têm proposto vários modelos, definições e conceitos de controle interno, que serão abordados nos capítulos seguintes.

2.1. Enquadramento e evolução histórica do controle interno

Apenas a partir do séc.XX, se encontram as primeiras definições e referências ao controle interno, como parte integrante dos negócios das empresas (Nakano, Kimura, Nishiyama, Taguchi, Sakuma e Kiyotaka, 2009). Contudo, e de acordo com Lee (1971), já na civilização Mesopotâmica (3.600 A.C. – 3.200 A.C.), se evidenciavam em documentos da época, sinais alusivos ao controle interno.

Ainda na era grega e romana, se verificam documentos de uma primeira tentativa de controlar o uso dos recursos reservados para a despesa pública, através da utilização de orçamentos e reconciliações de caixa (Lee, 1971).

Contudo, é a partir do sec. XX que se verificam os primeiros testes de amostragem (Nakano et al., 2009), após o final da guerra Hispano-Americana, que trouxe uma expansão da economia global e conseqüentemente o rápido crescimento das empresas. Assim, e por ser impossível controlar todos os itens, houve necessidade de introduzir análises de amostra. Por esta razão, esta forma de controle «marcou o nascimento do conceito de controle interno» (ibid.: 2)

No entanto, e de acordo com Root (1998), a origem do atual controlo interno está intimamente ligada ao *crash* da Bolsa de Nova York em 1929, associado aos escândalos financeiros verificados nos anos 20 e 30 do século passado.

Neste contexto, foram promulgadas duas leis: *Securities Act* de 1933 e 1934 com o objetivo de restabelecer a confiança dos mercados de capitais e proteger os investidores.

A *Securities Act* de 1933 tinha como principal objetivo, garantir que os investidores tivessem acesso a informações financeiras, como também a outras informações relevantes sobre valores mobiliários que fossem colocados à venda (Root, 1998).

Com a *Securities Act* de 1934 nasce a *Securities and Exchange Commission* (SEC), passando esta comissão a ter autoridade para regular e fiscalizar entidades que atuavam na área de vendas mobiliárias (Root, 1998). É de salientar que a SEC passa a regular as normas de auditoria e que uma das medidas implementadas por esta comissão foi de a todas as entidades cotadas passarem a deter um sistema de controlo interno (Hall e Singleton, 2005).

Foi nos anos 40 do século passado, que o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), através da *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 1, apresentou a primeira definição de controlo interno como sendo o plano de uma organização e todos os métodos e medidas adotadas por uma empresa com o objetivo de salvaguardar os seus ativos, verificar a exatidão e confiança dos seus registos, promover a eficiência operacional e respeitar as políticas administrativas (Morais e Martins, 2007; Nakano et al., 2009).

Nos anos 70 do século passado foi criada a lei relativa a práticas de corrupção no exterior, devido a várias fraudes no exterior por empresas norte americanas como é o caso de Watergate e Lockheed (Nakano et al., 2009). Esta lei veio estabelecer a obrigatoriedade de implementação de sistemas de controlo interno, contribuindo desta forma para a sua difusão e importância, essencialmente, na área de prevenção da fraude (ibid.).

Nos anos 80, a AICPA criou a *Treadway Commission*, juntamente com outras entidades, como a *American Accounting Association* (AAA) e o *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Esta comissão publicou em 1987, o relatório *Fraudulent Financial Reporting*, sublinhando a importância dos controlos internos, bem como a necessidade de um exame detalhado e um critério de avaliação desses mesmos controlos (Nakano et al., 2009).

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que foi criado em 1985, teve como primeiro objeto de estudo o controlo interno nas organizações, mas apenas em 1992, publicou o documento *Internal Control – Integrated Framework* dando origem ao Modelo COSO I (ibid.).

Este *framework* do COSO, contribuiu para um conceito mais alargado de controlo interno, uma vez que foi construído numa perspetiva de gestão, para executivos de empresas e para auditores (Nakano et al., 2009; Schneider e Becker, 2009).

De acordo com este modelo, o controlo interno integra cinco componentes que estão relacionados entre si. Relativamente à parte da operacionalização do controlo, estão os primeiros quatro componentes: ambiente de controlo, avaliação de risco, atividades de controlo e informação e comunicação. O quinto componente, que tem como objetivo principal, garantir que o controlo interno opere de forma efetiva consiste na monitorização (Costa, 2010; Moeller, 2011)

No entanto, no final do século XX, os escândalos financeiros e falências de várias empresas cotadas nos Estados Unidos da América (EUA), como a Enron e a WorldCom que acabaram por afetar fortemente a empresa de auditoria Arthur Andersen (Moeller, 2008), abalaram a confiança dos investidores na informação financeira.

Segundo Fernandes (2010: 6) «[t]ais escândalos (...) demonstraram as falhas e fraquezas dos controlos internos».

Neste contexto, surge em 2002 a Lei *Sarbanes Oxley* (SOX) nos EUA, criando regras de boa governação por forma a salvaguardar o investimento dos acionistas. Nas seções 302 e 404, a SOX impõe que as empresas reportem e avaliem a eficiência dos seus controlos internos sobre o relato e informação financeira (IPAI, 2007).

Em 2004, a análise COSO foi melhorada com a introdução do conceito de *Enterprise Risk Management* (ERM), focando, desta forma, o papel da gestão de risco no sucesso das organizações, aumentando assim, as áreas de enfoque no seu modelo, que ficou conhecido como Modelo COSO II. A partir deste modelo, o controlo interno passa a ser focado em oito componentes: ambiente de controlo, definição de objetivos, identificação de eventos, avaliação do risco, resposta ao risco, atividades de controlo, informação e comunicação, e monitorização (Moeller, 2011).

2.2. Conceito e objetivos do controlo interno

Vários organismos reguladores apresentam vários conceitos de controlo interno, no entanto todos relatam a importância que o controlo interno assume numa organização.

Relativamente à definição de controlo interno, Pires (2008) afirma que não é pacífico o seu conceito, uma vez que pode significar coisas diferentes para pessoas diferentes. Ainda de acordo com o mesmo autor, esta situação pode provocar problemas dentro de uma organização, principalmente quando o conceito não se encontra claramente definido, escrito em lei ou em regulamento. É neste contexto, que surgem autores e organismos empenhados em explicar este conceito, publicando normas e orientações direcionadas ao controlo interno.

No entanto, as definições e o conceito produzidos pelos vários organismos, não se diferenciam muito uns dos outros, pois em sentido amplo todos relacionam o controlo interno com a missão da organização e a relação inerente com as pessoas que fazem parte dessa mesma organização (Pires, 2008).

A *International Standard on Auditing (ISA) 315 – Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment* define o controlo interno como o processo concebido, implementado e mantido pelos responsáveis pela governação, pela gestão e outro pessoal, para proporcionar uma segurança razoável com o fim de se atingir os objetivos de uma entidade com vista à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (IFAC, 2009).

É de salientar que o COSO, na sua estrutura conceptual integrada de controlo interno, segue de perto esta definição da norma ISA 315 (Costa, 2010).

A mesma definição é adotada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em Portugal, na sua Diretriz de Revisão/Auditoria 410 (OROC, 2000).

Outros conceitos e definições similares foram apresentados por outros organismos (Pires, 2008), que serão descritos mais à frente, à luz dos seus modelos teóricos e que auxiliarão na compreensão do controlo interno.

Existem vários objetivos, quando se implementa um sistema de controlo de interno.

Assim, e de acordo com Moraes e Martins (2007: 27), «o controlo interno surge como um meio para atingir um fim». Os gestores de uma organização necessitam de ajuda para concretização dos seus objetivos, necessitam de tomar decisões de forma permanente com base em informação fiável, credível e atualizada, e neste sentido o controlo interno torna-se um meio de ajuda e auxílio fundamental.

O COSO, salienta três principais objetivos do controlo interno (Moeller, 2008):

- Eficácia e eficiência das operações;
- Credibilidade e confiança da informação financeira;
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis

No entanto, o IIA, no seu trabalho intitulado *International Professional Practices Framework* (Costa, 2010), acrescenta mais um objetivo do controlo interno:

- Assegurar a salvaguarda de ativos

Hightower (2009), também salienta como objetivos de controlo interno: avaliação e registo dos pagamentos e recebimentos de uma organização, promoção do registo das transações e respetiva transparência e veracidade da informação obtida, revisão dos processos de carácter operacional e financeiro, promoção de integridade de todos, uma correta segregação de funções e a tempestividade da informação financeira.

2.3. Princípios, tipos e componentes do sistema de controlo interno

A implementação de um bom sistema de controlo interno numa organização passa pela consistência e utilidade que o mesmo possa proporcionar, e neste sentido, e de acordo com Marçal e Marques (2011: 14), «um sistema de controlo interno alicerça-se num conjunto de princípios básicos» que têm de ser colocados em prática nas organizações que são, segundo os mesmos autores:

- A segregação de funções;
- O controlo das operações;
- Definição de autoridade e de responsabilidade;
- Competência do pessoal;
- Registo dos factos.

A segregação ou separação de funções tem como objetivo evitar que uma mesma pessoa tenha atribuída a si duas ou mais funções concomitantes, por forma a evitar erros ou

irregularidades. Quando tal não é possível, existe um risco associado e nestes casos terão de ser implementados outros processos de controlo, por forma a mitigar esse mesmo risco como por exemplo: medidas de supervisão, rotação de funções, operações aprovadas pela chefia hierárquica, implementação de um sistema de informação, entre outras medidas (Marçal e Marques, 2011).

No que respeita ao controlo das operações, este princípio consiste em analisar e verificar operações já realizadas anteriormente, devendo assim ser efetuadas por pessoas diferentes das que intervieram nessas mesmas operações. São exemplos a realização de reconciliações bancárias e a elaboração de inventários periódicos das existências (ibid.).

A definição de autoridade e de responsabilidade deve ser clara e rigorosa nos vários níveis de autoridade e de responsabilidade em qualquer operação, por forma a delimitar as funções de cada pessoa. Esta definição deve fazer parte do plano organizacional da entidade e o mesmo deverá ser divulgado, por forma que seja cumprido e compreendido por todos dentro de uma organização (ibid.).

Relativamente ao princípio da competência do pessoal, as empresas deverão ter pessoal com a formação e a experiência profissional necessárias e adequadas, para o correto exercício das funções que lhe estão atribuídas (ibid.).

O registo dos factos torna-se um princípio relevante na medida em que tem em conta como as operações são evidenciadas na contabilidade. O cumprimento pelas regras contabilísticas e os respetivos e adequados documentos de suporte às operações são requisitos fundamentais. Este princípio também tem como objetivo promover uma melhor ligação entre os serviços, como igualmente assegurar um rápido acesso e clareza à informação financeira (ibid.).

É de salientar, que para Hightower (2009) todos estes princípios agregados ao controlo interno, prendem-se com a importância e com um dos principais objetivos da Gestão, que é de utilizar e preparar informação financeira fidedigna, verdadeira, confiável e que a mesma, não apresenta nenhuma distorção considerada relevante.

Para Marçal e Marques (2011), existem ainda requisitos que se devem observar a nível do controlo interno, para que o mesmo possa desempenhar adequadamente o seu papel:

- Existência de um organograma com a respetiva distribuição de responsabilidades;

- Descrição de normas e procedimentos que assegurem um controlo razoável sobre ativos, passivos, receitas e despesas;
- Existência de pessoal adequadamente qualificado para as funções que lhe estão atribuídas;
- Eliminação de tarefas repetitivas, através de rotação de funcionários, por forma a reduzir erros e aumentar novas ideias de trabalho;
- Conhecimento e definição clara das obrigações, direitos e limites de cada funcionário;
- Controlo das operações de forma rigorosa;
- Registo metódico dos factos, que se deve basear em documentação verdadeira e adequada.

Morais e Martins (2007), enumeram ainda os seguintes requisitos que consideram essenciais ao controlo interno:

- Definição de objetivos e planos de acordo com a filosofia da Gestão;
- Estrutura organizativa sólida;
- Divulgação de valores éticos e promoção de integridade;
- Incentivos e compromisso com a qualidade e competência do trabalho.

Em relação aos tipos de controlo interno, para além de não existir na literatura muito acerca deste tema, o mesmo não é totalmente consensual entre os vários autores. Desta forma, apresenta-se neste capítulo, diferentes pontos de vista, no que se refere aos tipos de controlo existentes.

De acordo com Costa (2010) o AICPA no seu *Statement on Auditing Procedure 54* com o título *The Auditor's Study on Evaluation of Internal Control* enumera dois grandes tipos de controlo:

- Controlo interno administrativo;
- Controlo interno contabilístico.

O controlo interno administrativo refere-se à organização, procedimentos e registos que estejam relacionados com os processos de decisão e que promovem a autorização das transações pela Gestão (ibid.).

O controlo interno contabilístico está relacionado com o plano da organização, procedimentos e registos que pretendem defender e salvaguardar os ativos de uma entidade

e desta forma contribuir para a confiança da informação financeira, uma vez que se pretende assegurar que todas as transações foram devidamente autorizadas como anteriormente definido pela Gestão (Costa, 2010).

Para Marçal e Marques (2011) existem três tipos de controlo interno:

- O controlo da organização;
- O controlo dos procedimentos;
- O controlo dos sistemas de informação.

No controlo da organização, pretende-se verificar e avaliar as várias responsabilidades e os limites de autoridade, juntamente com uma adequada segregação de funções, devido à forte importância que estes assumem numa entidade (ibid.).

O controlo dos procedimentos, prende-se com o conjunto de operações que se relacionam com o processamento e o registo das transações, com a finalidade de impedir que sejam ultrapassadas etapas do sistema nesses registos; e igualmente com os procedimentos de controlo do fluxo normal das operações, especialmente no que se refere ao processamento e registo (ibid.).

O controlo dos sistemas de informação está associado aos dispositivos pelos quais a informação é produzida, armazenada e conseqüentemente fornecida à Gestão (ibid.).

Morais e Martins (2007) e Pickett (2003), definem cinco tipos de controlo interno:

- Controlo preventivo;
- Controlo detetivo;
- Controlo diretivo ou orientativo;
- Controlo corretivo;
- Controlo compensatório.

O controlo preventivo tem como objetivo evitar que situações indesejáveis ocorram (é considerado um controlo à *priori*), enquanto que o controlo detetivo, serve para detetar e identificar falhas ou erros, considerado assim um controlo à *posteriori* (Morais e Martins, 2007; Pickett, 2003).

O controlo diretivo ou orientativo pretende promover a ocorrência de factos desejáveis, já o controlo corretivo tem como finalidade corrigir erros que foram identificados (ibid.).

O controlo compensatório pretende compensar fraquezas de controlo em outras áreas (Morais e Martins, 2007; Pickett, 2003).

Contudo, e apesar dos diferentes tipos de controlo interno refenciados pelos vários autores, observa-se que todos focam as principais áreas de controlo de uma organização essenciais à produção de informação financeira verdadeira e apropriada.

Relativamente aos componentes de controlo interno existe uma tendência generalizada pelos vários autores em focar cinco grandes componentes que se relacionam entre si (Costa, 2010; Hayes, Dassen, Schilder e Wallage, 2005; Moeller, 2008). De acordo a ISA 315 e o *Framework* do COSO são:

- O ambiente de controlo;
- O processo de determinação/avaliação do risco da entidade;
- O sistema de informação, incluindo os processos de negócios relacionados, relevante para o relato financeiro e comunicação;
- As atividades de controlo;
- A monitorização dos controlos.

De acordo com Moeller (2008), o COSO utiliza um modelo tridimensional representado por uma pirâmide, composto por cinco camadas representando os cinco componentes, para descrever um sistema de controlo interno numa entidade, conforme a figura que se segue.

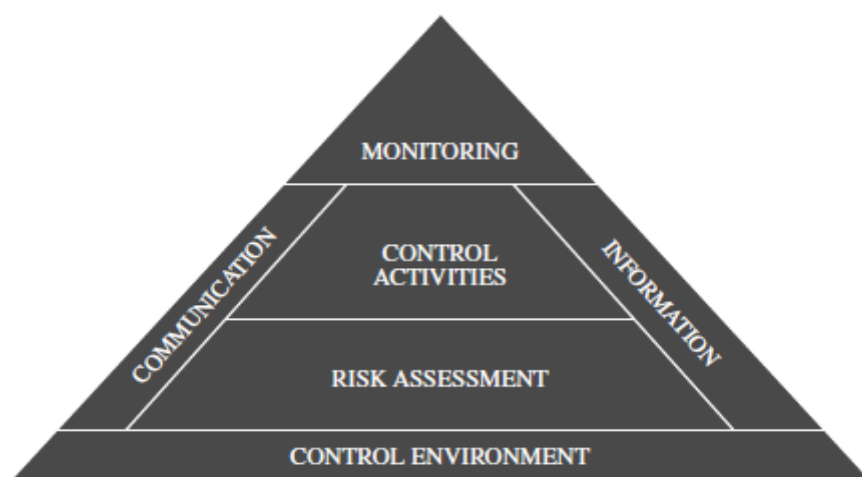


Figura 2.1 Componentes de controlo interno – modelo do COSO I

Fonte: Pickett (2003: 193) adaptado do modelo do COSO

Como se pode observar, na Figura 2.1 o componente ambiente de controlo serve de base para toda a estrutura, os restantes componentes estão representados em camadas horizontais à exceção do componente de sistema de informação e comunicação que atua como um canal de ligação entre os outros quatro componentes.

O ambiente de controlo compreende as ações, políticas e procedimentos que refletem a atitude geral da Gestão de topo, diretores e proprietários de uma entidade sobre o controlo interno e sua importância (Hayes et al., 2005). O ambiente de controlo compreende ainda, e de acordo com a ISA 315 a integridade e os valores éticos, compromisso com a competência dos responsáveis pela *Corporate Governance* (Gestão e Comité de Auditoria), filosofia da administração e estilo operacional, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas de recursos humanos e boas práticas (IFAC, 2009).

O processo de determinação/avaliação do risco da entidade identifica e analisa os riscos relevantes para a elaboração das demonstrações financeiras que devem apresentar uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura conceptual do relato financeiro aplicável, bem como o impacto que estes riscos têm nos resultados (Hayes et al., 2005).

O COSO descreve a avaliação do risco como um processo em três etapas: estimar a importância do risco, avaliar a probabilidade ou frequência que o risco ocorre e considerar como o risco deve ser gerido e mitigado, bem como as medidas que devem ser tomadas. As asserções da gestão também estão integradas neste componente: existência, integridade, valorização, apresentação e divulgação, mensuração e ocorrência (Moeller, 2008).

O sistema de informação e comunicação é o método utilizado para identificar, reunir, classificar, registar e relatar as operações, por forma a controlar todas as atividades de uma entidade; como também «para manter responsabilidade sobre os activos [sic], passivos e capital próprio relacionados» (Costa, 2010: 229).

Apesar de a informação e a comunicação serem partes importantes do controlo interno e se relacionarem, elas são distintas entre si. Informação adequada apoiada em sistemas tecnológicos, deve ser comunicada a todos dentro de uma entidade, no tempo adequado e de acordo com as responsabilidades hierárquicas, como tal existe uma necessidade que todos compreendam os fluxos e processos de informação e comunicação na organização (Moeller, 2008).

O quarto componente de controlo interno – as atividades de controlo, definem-se como as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes emanadas pela Gestão sejam cumpridas (Hayes et al., 2005). Desta forma permitem que sejam «tomadas as acções [sic] necessárias para enfocar riscos que ameaçam (...) os objectivos [sic] da entidade» (Costa, 2010: 230).

As diferentes atividades de controlo, quer sejam manuais, quer sejam assentes em sistemas tecnológicos, são sempre de carácter preventivo, corretivo ou de deteção (Moeller, 2008). De acordo com a ISA 315 e o COSO, as atividades de controlo englobam (Costa, 2010; Hayes et al., 2005; Moeller, 2008) :

- Autorização;
- Revisão de execução;
- Processamento da informação;
- Controlos físicos;
- Segregação de funções.

A autorização é a competência delegada para o início de uma transação em nome da empresa, conforme Costa (2010: 230), o ciclo de uma transação compreende «autorização/aprovação/execução/registo/custódia». A delegação da competência para autorizar deve ser limitada e restrita aos vários níveis hierárquicos (Hayes et al., 2005).

O procedimento da revisão da execução compreende o conjunto de verificações efetuada por uma terceira pessoa, que não esteve diretamente envolvida na execução de uma determinada atividade (ibid.). A revisão da execução permite não só testar o sistema de controlo interno implementado, como também garantir que haja um menor número possível de erros e falhas nos trabalhos que cada pessoa executa (Costa, 2010).

Relativamente ao processamento da informação, os sistemas tecnológicos contêm muitos controlos. Determinada informação só está acessível às pessoas que têm a autorização para receber e processar essa mesma informação (Hayes et al., 2005). De acordo com Costa (2010:231), um sistema tecnológico, contêm controlos sobre «centros de dados e operações de rede, aquisição do sistema de software, alterações e manutenção, segurança no acesso e aquisição do sistema de aplicação, desenvolvimento e manutenção».

Os controlos físicos são procedimentos para garantir a segurança física dos ativos. Os ativos e os registos que não são protegidos adequadamente estão sujeitos a serem roubados,

danificados ou perdidos. Uma entidade deve ter um controlo adequado sobre os seus ativos físicos, incluindo equipamentos, inventários e títulos negociáveis. Um programa ativo de inventários físicos representa uma importante atividade de controlo (Hayes et al., 2005; Moeller, 2008).

A segregação de funções é um procedimento básico e importante de controlo interno. As funções devem ser divididas ou segregadas por diferentes pessoas, de modo a diminuir o risco de erro ou ocorrerem situações menos apropriadas (Moeller, 2008). De acordo com Costa (2010), esta segregação de funções diz respeito essencialmente à divisão entre a função operacional com a função contabilística, por forma a não ser possível «uma pessoa ter o controlo físico de um activo [sic] e, simultaneamente, ter a seu cargo os registos a ele inerentes» (ibid.: 231).

Por fim, o último componente do controlo interno – monitorização dos controlos – que se traduz num processo que lida com a avaliação contínua da qualidade do desempenho do sistema de controlo interno. Tem como missão verificar se os controlos estão a ser postos em prática e a funcionar como o previsto, podendo ser alterados caso se sinta essa necessidade (Costa, 2010; Hayes et al., 2005). A ISA 315 referencia como exemplo de monitorização dos controlos, a verificação da realização de reconciliações bancárias de forma tempestiva, verificação da realização de vendas de acordo com os procedimentos e políticas anteriormente aprovadas (IFAC, 2009).

Cada vez mais é importante que se tenham em conta os riscos de gestão, neste sentido, o COSO apresentou posteriormente uma versão melhorada, conhecido como Modelo do COSO II, onde introduz o conceito ERM, onde são acrescentados ao modelo três novos componentes: definição de objetivos, identificação de eventos e resposta ao risco (Moeller, 2011).

No entanto, estes componentes ainda não são reconhecidos mundialmente como componentes de controlo interno (ibid.), por isso no capítulo 3 do presente trabalho, serão analisados e objeto de desenvolvimento à luz do respetivo modelo – *COSO Enterprise Risk Management*.

2.4. Distinção entre controlo interno e auditoria interna

Frequentemente se confundem os conceitos de controlo interno e auditoria interna, razões intimamente ligadas ao facto de ambos partilharem algumas características e terem

objetivos muito comuns. Por este motivo torna-se pertinente apresentar a sua distinção, no suporte que ambos assumem na produção da informação financeira.

De acordo com Hightower (2009), muitas vezes se confundem estes conceitos, porque em muitas empresas, o controlo interno está subordinado ao departamento de auditoria interna.

No entanto, a distinção entre estes conceitos é bastante grande.

O controlo interno é uma importante ferramenta para o controlo dos resultados, uma vez que procura garantir a integridade dos ativos patrimoniais e que os objetivos traçados pela Gestão sejam alcançados na sua plenitude (Queiroz, 2009).

Assim, e de acordo com o mesmo autor, considera-se que o controlo interno sejam práticas operacionais para ajudar a Administração a alcançar os seus objetivos (ibid.).

Desta forma, o controlo interno vai permitir que os vários departamentos de uma entidade operem dentro das normas legais e de acordo com o planeamento estratégico da organização, consistindo desta forma numa ferramenta utilizada pelos Gestores que servirá igualmente com um instrumento de informações para as tomadas de decisão. (ibid.).

De acordo com a ISA 315 e já referido anteriormente, o controlo interno é um processo concebido, implementado e mantido pela Gestão, tendo como principais objetivos: a eficácia e a eficiência das operações; a credibilidade e confiança da informação financeira; o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e a salvaguarda dos ativos (IFAC, 2006).

Por seu lado, a auditoria interna é um departamento que fazendo parte da estrutura organizacional de uma empresa, faz a revisão, a avaliação e o acompanhamento do controlo interno, verificando se este está a ser colocado em prática e igualmente verificar se funciona de forma eficaz (Hightower, 2009).

Em suma, enquanto o controlo interno é um sistema organizativo e uma forma de estar nas organizações – ética e responsabilidade – a auditoria interna é uma função.

Em 1941 foi criado o IIA nos EUA, já referenciado anteriormente no presente trabalho, dos quais se foram associando outros institutos espalhados por todo o mundo incluindo o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), criado em 1992.

O IPAI (2009: 10), define a Auditoria Interna como uma

Actividade [sic] independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos [sic], através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

Um dos objetivos que se deve observar na auditoria interna é de esta dar conhecimento à Gestão, o retrato fiel do desempenho das atividades da empresa, dos seus problemas, apontando pontos críticos e a necessidade de providência, sugerindo soluções. (Queiroz, 2009).

A auditoria interna tem ainda como função apresentar sugestões, para a melhoria do sistema de controlo interno implementado (ibid.).

De acordo com Queiroz (2009), a Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação do controlo interno e que é executado por um departamento especializado, ao passo que o controlo interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa com vista à eficácia e a eficiência das operações, à credibilidade e confiança da informação financeira, ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis e a assegurar a salvaguarda de ativos.

2.5. Limitações do controlo interno

A implementação e a manutenção de um adequado sistema de controlo interno sempre foi da responsabilidade da Gestão, contudo desde de 2002 com a introdução da SOX estes passaram a declarar em nome pessoal, de que para além da entidade possuir um sistema de controlo, o mesmo também opera de forma eficaz (IPAI, 2007). É de referir, que só pelo facto de existir um sistema de controlo interno em uma determinada entidade «não significa que o mesmo esteja operativo. E mesmo operativo podem não ser atingidos os objectivos [sic]» (Costa, 2010: 232).

Existem vários fatores limitadores ao nível do controlo interno conforme ilustra a Figura 2.2, e que poderão influenciar a sua implementação .

Limitações do Controlo Interno

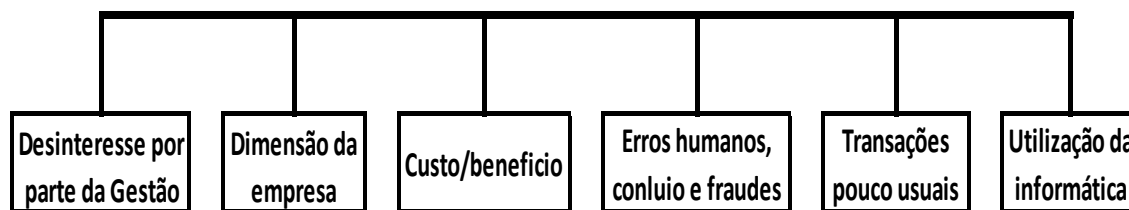


Figura 2.2 Limitações do Controlo Interno

Fonte: Adaptado de Costa (2010)

Assim, poderemos enumerar como um dos fatores limitadores, conforme ilustrado na Figura 2.2 o não interesse por parte da Gestão na manutenção de um bom sistema de controlo interno, pois caso a Gestão não se sinta motivada por um bom sistema de controlo interno poderá desta forma por em causa a confiança e a integridade da informação, comprometendo desta forma também uma imagem verdadeira e apropriada das suas demonstrações financeiras (Costa, 2010).

Outros dos fatores que limita a implementação de um sistema de controlo interno é a dimensão da empresa, pois a segregação de funções numa empresa com poucos trabalhadores será mais difícil de ser atingida, comparativamente com uma empresa com um número maior de trabalhadores (ibid.).

As empresas com menor número de trabalhadores tendem a criar processos e procedimentos mais simples e informais nas suas atividades diárias (IFAC, 2006), no entanto poderão criar meios de controlo para mitigar o risco associado à dificuldade de segregação de funções (Costa, 2010).

Outra limitação agregada ao controlo interno é a relação custo/benefício, pois a implementação de um sistema de controlo interno obriga sempre a que uma entidade incorra em custos e este custo aumenta à medida que se refina o sistema. Neste sentido, haverá que ter em conta se o custo incorrido com a implementação do sistema de controlo interno, não é superior ao benefício do risco que visa cobrir (Costa, 2010; Marçal e Marques, 2011).

A existência de erros humanos, conluio e fraudes é outro fator que pode limitar a boa execução de um sistema de controlo interno. Numa entidade, se os trabalhadores não forem competentes e não tiverem a formação adequada à função que desempenham, um sistema de controlo interno por mais sofisticado que seja ele será falível e como tal a informação

obtida poderá não ser verdadeira (Costa, 2010), por isso se torna um princípio básico já referido anteriormente.

A comunicação torna-se importante ser divulgada e compreendida por todos dentro de uma organização – componente do controlo interno, já anteriormente abordado – uma vez que evita que erros e falhas ocorram (ibid.).

As transações pouco usuais são outro fator limitador aquando da implementação de um sistema de controlo interno. Pois um sistema quando é implementado geralmente prevê as transações correntes e por isso se forem efetuadas transações excepcionais ou novas, o sistema não as contempla. Se forem detetadas estas transações, o sistema terá de ser revisto e serem implementados mecanismos adicionais por forma a evitar estas situações de execução (Costa, 2010; Marçal e Marques, 2011).

Com a utilização da informática, Costa (2010), faz referência que este também constitui um fator limitador aquando da implementação de um sistema de controlo interno, uma vez que existe uma eminente possibilidade de acesso fácil e abusivo a ficheiros, como tal o mesmo autor indica que é um fator a ter em conta.

De acordo com Morais e Martins (2007: 28), o controlo interno «não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza», por isso mesmo apenas nos garante uma confiança razoável, no entanto e de acordo com Carvalheiro e Flores (2007) é o meio mais eficaz de combate à corrupção.

2.6. Impactos da Lei *Sarbanes Oxley* no controlo interno

Com a criação da SOX em 2002 e após vários escândalos financeiros, que levaram à falência de várias empresas como o caso da Enron e a WorldCom, pretendeu-se essencialmente com esta lei, melhorar a confiança da informação financeira e restaurar igualmente a confiança dos investidores (Moeller, 2008).

Um dos maiores impactos que esta lei produziu, foi a nível do controlo interno, uma vez que nas secções 302 e 404, a SOX impõe que as empresas reportem e avaliem a eficiência dos seus controlos internos sobre o relato e informação financeira (IPAI, 2007).

Uma das medidas tomadas pela SOX nomeadamente, na secção 302, é a exigência que os principais responsáveis financeiros, declarem pessoalmente a sua responsabilidade pelos

controles. Além disso, os responsáveis terão de declarar igualmente que são divulgadas todas as deficiências, insuficiências materiais e fraudes que existam (IPAI, 2007).

Outra das medidas tomadas pela SOX, na secção 404, é a exigência de que cada relatório financeiro anual englobe um relatório sobre os controles e procedimentos internos (ibid.).

Os impactos pela emissão da SOX, são significativos não apenas nos EUA, mas também em qualquer outro país, uma vez que esta legislação abrange empresas, também estrangeiras que possuam, nomeadamente ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque.

De acordo com Wagner e Dittmar (2006), alguns desses impactos prenderam-se com o facto, de muitas empresas se questionarem acerca da monopolização do tempo e respetivos custos para a implementação de um sistema de controlo interno e respetiva manutenção, uma vez que a SOX impunha controles mais fortes e documentação mais adequada, situação que muitas empresas não estavam habituadas até então (Patterson e Smith, 2007).

Um dos grandes impactos da SOX, foi a nível da documentação. Durante os primeiros anos após a SOX, houve um trabalho intenso por parte das entidades, na atualização dos seus manuais, na revisão das suas políticas internas e nos desenvolvimentos dos seus processos de controlo, formalizando tudo isto em documentação formal (Wagner e Dittmar, 2006).

Hoje reconhece-se que uma definição clara de políticas e procedimentos internos, bem como uma clareza das funções e das responsabilidades de cada colaborador, assente em documentação formalizada, constitui uma mais valia que contribui para o sucesso sustentado de uma organização. Esta documentação, que faz parte de um programa de controlo interno, facilita a formação e avaliação de desempenho (Moeller, 2008).

Toda a documentação, como parte integrante de um programa de controlo interno, desde os processos e respetivas atividades até aos procedimentos de controlo e respetivos suportes, fomentou por parte das empresas o uso da tecnologia informática (Leech, 2013). A adoção, por parte das empresas, de tecnologias de informação, veio facilitar a documentação de objetivos, processos e atividades de controlo. Também veio ajudar na identificação de falhas e a rastrear ações para corrigir deficiências nos controles (Patterson e Smith, 2007).

Wagner e Dittmar (2006), afirmam que durante o processo de documentação do controlo interno, muitas empresas se depararam com procedimentos distintos para as mesmas operações financeiras. Estas inconsistências não fazem sentido, na medida em que contribuem todas para um único relato financeiro. A informação financeira produzida

nestas condições, estaria afetada, bem como o sistema de controlo interno subjacente (ibid.)

Uma das consequências da SOX, foi a fomentação de processos estandardizados, como sendo fundamentais e indispensáveis para uma maior eficácia e eficiência das operações e, conseqüentemente, para a melhoria da qualidade da informação financeira (Patterson e Smith, 2007; Wagner e Dittmar, 2006). Os processos estandardizados contribuem também com um menor custo das transações e podem ser avaliados mais rapidamente pelos auditores internos e externos (ibid.).

A SOX veio criar em muitas empresas um ambiente de controlo forte, onde organizações promovem uma estrutura adequada e uma disciplina forte, fomentam valores éticos nos seus funcionários e formam-nos com esses procedimentos, levando a uma confiança maior na informação financeira. (Moeller, 2008; Patterson e Smith, 2007).

É neste ambiente de controlo forte que se alicerça o controlo interno e representado nos vários modelos ou *frameworks* apresentados por vários organismos (Wagner e Dittmar, 2006) e que serão objeto de desenvolvimento no capítulo seguinte, do presente trabalho.

Wagner e Dittmar (2006) afirmam, que se uma empresa detem um ambiente de controlo forte, vai reduzir o âmbito de avaliação do controlo interno pelos auditores, reduzindo assim custos de conformidade. Os mesmos autores afirmam ainda que uma empresa sem um ambiente de controlo forte, nunca atingirá a boa governação, comprometendo assim o seu custo de capital.

A SOX, veio reforçar o papel destinado aos comités de auditoria, na secção 301. Os comités de auditoria deverão ser compostos por membros independentes e pelo menos um dos seus membros terá de ser um perito financeiro (IPAI, 2007). A SOX indica ainda que o comité de auditoria deve estabelecer procedimentos para a receção e tratamento de reclamações relacionadas com o controlo interno (ibid.).

A SOX, vem criar um comité de supervisão das empresas de auditoria, denominado por *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB). O PCAOB na sua norma *Auditing Standard* (AS) 5, aponta a avaliação da eficácia da vigilância do comité de auditoria sobre o relato financeiro e do controlo interno sobre o relato financeiro, como sendo necessária à garantia de um ambiente de controlo eficaz (PCAOB, 2010).

Para além destes impactos diretos na vida das empresas, verificaram-se outros de forma indireta, no que se refere à influência que este normativo teve em regulamentos efetuados, nomeadamente na União Europeia.

Com a intenção de se criar uma harmonização dos princípios contabilísticos e das normas de auditoria, tal facto constituiu uma oportunidade nesse sentido, garantindo assim, uma segurança nos relatórios financeiros, produzindo informação financeira transparente, consistente e credível (Fernandes, 2010).

Muito recentemente, em 26 de junho de 2013, surge a Diretiva 2013/34/UE, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas empresas e que vem alterar a Diretiva 2006/43/CE e igualmente revoga as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE.

De acordo com esta Diretiva, na alínea c) do artigo 20º, todas as entidades cotadas em Bolsa e de interesse público, terão de incluir no seu Relatório de Gestão uma declaração com «[u]ma descrição dos principais elementos dos sistemas de controlo interno e de gestão de riscos da empresa relativamente ao processo de relato financeiro» (Diretiva 2013/34/UE, 2013: 39).

No panorama português, de acordo com Morais e Martins (2007), o Banco de Portugal, emanou um aviso em 2006, considerando que todas as instituições de crédito, sociedades e grupos financeiros devessem possuir um sistema de controlo interno adaptado à dimensão, à natureza e ao risco das atividades exercidas.

A Comissão de Mercados de Valores Mobiliários (CMVM), em 2006, emanou recomendações, dizendo que as sociedades devem criar um sistema de controlo interno por forma, a detetar eficazmente os riscos ligados à atividade, a salvaguardar o seu património, e em benefício da transparência de governação (ibid.).

A OROC, na sua Diretriz de Revisão/Auditoria 840 – Relatório sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno das Empresas de Seguros, considera que as empresas de Seguros devem «formalizar, em documentos específicos, as principais políticas, estratégias e processos de gestão de riscos e de controlo interno» (OROC, 2008: 2).

A mesma Diretriz vem ainda reforçar de que estes documentos devem identificar de forma clara e detalhada os sistemas implementados para a identificação, avaliação, mitigação,

monitorização e controlo dos riscos, bem como as atividades específicas de controlo implementadas no âmbito do sistema de controlo interno. Ainda de acordo com a mesma Diretriz, este relatório deve ser remetido pelo Órgão de Administração ao Instituto de Seguros de Portugal conjuntamente com os elementos de reporte relativos ao final de cada exercício (OROC, 2008)

Relativamente às instituições de crédito e às sociedades e grupos financeiros, a OROC, emitiu a Diretriz de Revisão/Auditoria 860, tendo em conta o respetivo aviso do Banco de Portugal, igualmente aplicável à revisão dos sistemas de controlo interno daquelas instituições (OROC, 2008)

Ainda de acordo com a Diretriz de Revisão/Auditoria 860, as instituições de crédito e as sociedades e grupos financeiros devem formalizar em documentos específicos, as respetivas estratégias, sistemas, processos, políticas e procedimentos de controlo interno (ibid.).

Este relatório deverá incluir uma opinião global do Órgão de Administração sobre a adequação e a eficácia do sistema de controlo interno (ibid.).

O mesmo relatório deverá ser remetido ao Banco de Portugal e deve igualmente ser acompanhado de um parecer do Órgão de Fiscalização da instituição, sobre a adequação e eficácia do sistema de controlo interno, bem como um parecer do Revisor Oficial de Contas (ROC), sobre a adequação e eficácia por parte do controlo interno subjacente ao processo de preparação e divulgação da informação financeira (ibid.).

Como se pode observar, em Portugal vários organismos como a CMVM, o Banco de Portugal e a OROC, não foram alheios à importância do controlo interno na produção de informação financeira por parte das empresas, principalmente após a SOX em 2002.

2.7. A avaliação da eficácia do controlo interno

Muitos autores e organismos reconhecem a importância do controlo interno dentro das organizações, conforme referenciado nos capítulos anteriores, contudo a questão que se levanta é saber como o sistema de controlo interno pode ser avaliado e testada a sua eficácia. Na literatura, são poucos os estudos que demonstram como ela deve ser realizada e se é efetivamente praticada.

Morais e Martins (2007), referem que a avaliação do controlo interno deve ser efetuada, com o objetivo de avaliar o seu grau de confiança.

Desta forma, para avaliar esse grau de confiança no sistema de controlo interno, de acordo com Gomes (2005), deverão ser consultados os seguintes documentos:

- Normas de controlo interno – para se verificar se existe por exemplo uma segregação de funções, definição de autoridade e responsabilidade;
- Regulamentos de inventário, fundo de maneio e informático;
- Manuais de procedimentos de todos os setores.

O levantamento e o registo de um sistema de controlo interno, pode ser feito através (Costa, 2010; Gomes, 2005):

- Narrações descritivas – onde deverão ser descritas detalhadamente os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno em todas as áreas da empresa;
- Questionários padronizados – muitas vezes designado por *check-list*, correspondendo a um conjunto de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno, que se esperam que estejam implementados;
- Fluxogramas – correspondendo ao conjunto de informação gráfica, relacionada com os procedimentos de controlo interno existentes, permitindo assim uma leitura rápida;
- Entrevistas;
- Análise dos manuais de procedimentos e descrição das funções e estudo do organograma da entidade.

De acordo com Filho, Jacques e Marian (2005), uma avaliação adequada de um sistema de controlo interno, implica conhecimento e compreensão dos procedimentos e nos métodos adotados. Além disso, é necessário verificar se os mesmos estão a ser efetivamente utilizados e se funcionam como previamente determinado (ibid.).

Para verificar se os procedimentos de controlo estão implementados e em funcionamento são realizados testes de controlo. De acordo com o manual da OROC (1998), testes de controlo são os testes que permitem obter prova de auditoria relacionada com os sistemas contabilísticos e com os sistemas de controlo interno, com o objetivo de:

- Constatar a sua existência;

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

Morais e Martins (2007), enumeram um conjunto de etapas que o auditor deve seguir aquando da avaliação do controlo interno:

- **1ª** - Descrição do sistema, com o objetivo de verificar se o mesmo é eficiente e se existem ou não procedimentos de controlo adequados;
- **2ª** - Verificação da descrição do sistema, que compreende a prova de que o sistema descrito anteriormente, existe efetivamente, pois poderá acontecer:
 - O auditor ter feito uma interpretação incorreta das informações recebidas sobre a descrição dos subsistemas;
 - O auditor pode ter sido induzido em erro, ainda que de forma inadvertida;
 - O auditor poderá não ter recebido toda a informação acerca do sistema.
- **3ª** – Execução de testes de conformidade, que consistem numa avaliação ainda que preliminar, de que as práticas contabilísticas adotadas e as medidas de controlo interno implementadas são adequadas e se, se encontram em funcionamento durante o período considerado.

A execução de testes substantivos, que serve essencialmente para a análise da qualidade da informação financeira, tem como o objetivo obter um grau de confiança razoável, com vista a confirmar de que os procedimentos de controlo estão a ser aplicados conforme o anteriormente estabelecido. Pretende determinar ainda, as possíveis deficiências ou erros detetados e seus impactos na informação financeira (Morais e Martins, 2007).

O controlo interno é avaliado tanto por auditores internos como por auditores externos, ainda que com objetivos diferentes.

No primeiro caso, os auditores internos pretendem expressar unicamente uma opinião, relativamente à eficácia e eficiência da gestão da entidade, uma vez que têm como função ajudar esta naquilo que são as suas funções e responsabilidades. No caso dos auditores externos, terão como objetivo, verificar a conformidade das operações, uma vez que pretendem credibilizar a informação financeira produzida pela entidade.

3. Principais organismos e *frameworks* associados ao controlo interno e à gestão de riscos

O Controlo Interno assume um papel fundamental na conceção da SOX, principalmente nas suas seções 302 e 404, como referido anteriormente.

Por forma a dar cumprimento a estas exigências, mais fortemente impostas a partir da SOX, torna-se fundamental a adoção de um modelo de controlo interno.

A questão que se coloca é saber qual o modelo a escolher, for forma a obter um sistema de controlo interno adequado e devidamente estruturado, que seja capaz de responder às necessidades da empresa. Esta é a razão pela qual, que desde há vários anos, surgem vários modelos prontos e estruturados – *frameworks* – desenvolvidos por vários organismos como: COSO, AICPA, COBIT, COCO e IIA, que serão apresentados neste capítulo.

3.1. COSO *Framework*

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, nasce em 1985, onde juntou as entidades financeiras mais importantes dos EUA, com o objetivo de estudarem e criarem mecanismos que contribuíssem para a diminuição de fraudes e relatórios fraudulentos (Pickett, 2003; Moeller, 2008).

Neste contexto, os debates sobre controlo interno e a sua relevância tinham «um foco muito restrito e burocrático» (Dantas, Rodrigues, Marcelino e Lustosa, 2010), contudo essa situação alterou-se particularmente depois de o COSO publicar o seu primeiro documento em 1992 intitulado *Internal Control - Integrated Framework* conhecido como o Modelo do COSO I (ibid.) Desde então, este é o modelo que mais consenso tem reunido como ferramenta para a avaliação da eficácia e eficiência do controlo interno (Moeller, 2011).

Para o COSO (1994), a origem deste problema encontrava-se na compreensão e na expectativa em relação ao controlo interno, bem como uma definição clara universalmente aceite sobre este tema.

O modelo do COSO I assenta em três objetivos principais (COSO, 1994; Moeller, 2008)

- Eficácia e eficiência das operações – respeita aos objetivos básicos da empresa, incluindo o desempenho, a rendibilidade e a salvaguarda dos ativos;

- Fiabilidade do relato financeiro – abrange a preparação de informação financeira fiável;
- Aderência às leis e regulamentos – compreende as leis e os regulamentos a que a empresa está sujeita,

O Modelo do COSO I identifica cinco componentes: ambiente de controlo, avaliação de risco, atividades de controlo, informação e comunicação e monitorização (COSO, 1994; Dantas et al., 2010; Moeller, 2008), como ilustra a Figura 3.1 e já desenvolvido em capítulo anterior.



Figura 3.1 Modelo do COSO I

Fonte: Sox-online.com

De acordo com Dantas et al. (2010), e conforme sugere a Figura 3.1, o controlo interno é um meio para alcançar um fim, e efetuado por pessoas, no entanto espera-se que transmita uma segurança razoável da informação, não uma segurança absoluta, e contribua para o alcance dos objetivos organizacionais.

O COSO (1994), salienta que a Gestão é a responsável direta pela implementação e manutenção do sistema de controlo interno. Confere que as responsabilidades do *Chief Executive Officer* (CEO) incluem verificar se os componentes do controlo interno estão implementados. O papel do *Chief Financial Officer* (CFO) torna-se importante, na medida em que promove para o foco na monitorização e acompanhamento das ações. Relativamente aos auditores internos, estes examinam os controlos internos e recomendam melhorias.

Em 2004 é publicado um novo documento pelo COSO, intitulado *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, que apesar de partir com os mesmos princípios que o Modelo publicado em 1992, descreve os princípios, conceitos e componentes focados na gestão de risco e que ficou conhecido como o Modelo do COSO II (COSO, 2004).

Moeller (2011), afirma que a gestão de risco além de apoiar na implementação de procedimentos, visa a antecipação de eventos com uma orientação pró-ativa, tendo em conta a estratégia e o planeamento adotados.

A Gestão de risco poderá ser vista como uma porta, que transforma riscos em oportunidades, uma vez que proporciona competências organizativas e metodológicas para identificar e controlar os riscos a que está sujeita uma entidade nas várias vertentes de negócio (ibid.)

O mesmo autor aponta como três, os benefícios para a gestão de risco para uma organização:

- Apoio e suporte à Gestão de topo;
- Minimização dos riscos na tomada de decisão;
- Transparência na informação.

O Modelo do COSO II acrescenta ao anterior modelo, três novos componentes (COSO, 2004), conforme ilustra a Figura 3.2:

- Definição de objetivos;
- Identificação de eventos;
- Resposta ao risco.

A definição de objetivos compreende o conjunto de objetivos estratégicos que cobrem todas as operações de uma entidade. Estes objetivos estratégicos são muito importantes e devem estar alinhados com a missão/visão da entidade (Moeller, 2011).

O COSO (2004), sugere que uma entidade deve desenvolver unidades de medida de tolerância, que lhe permita avaliar se os objetivos de gestão de risco estão a ser atingidos. Estas unidades de medida de tolerância, são diretrizes formais que uma entidade deve usar a todos os níveis para orientar a aceitação de riscos ou não. Alguns dos exemplos de risco a que as empresas estão sujeitas são: mudança de tecnologia, fraquezas no controlo interno identificadas por meio da revisão da SOX – secção 404, erros nos relatórios financeiros.

De acordo com Moeller (2011), a melhor abordagem que uma entidade deve estabelecer são formas aceitáveis de tolerância ao risco.

Na identificação de eventos, o Modelo do COSO II afirma que tanto os eventos internos como os externos podem dificultar uma entidade a alcançar os seus objetivos. Afirma ainda que nem todos os eventos se traduzem em risco, mas sim podem ser oportunidades. Estas oportunidades poderão ser canalizadas para uma nova estratégia, redefinindo assim os objetivos da organização (Schneider e Becker, 2009). O COSO (2004) define alguns eventos externos como: fatores sociais, eventos políticos e como alguns eventos internos: alteração de infraestrutura, processo de adaptação a nova tecnologia.

O restante componente: Resposta ao risco compreende o conjunto de estratégias para responder aos riscos que foram identificados (Moeller, 2011). De acordo com o COSO (2004), o processo de gestão de risco tem de considerar dois tipos de risco: risco inerente (compreende as perdas potenciais, uso indevido, desvios) e o risco residual (risco que permanece após resposta às ameaças de gestão de risco). A resposta ao risco tem as seguintes abordagens básicas: risco anulado, risco reduzido, risco partilhado e risco aceite (Moeller, 2011). Na seguinte Figura pode ser analisado o seguinte modelo de gestão de risco proposto pelo Modelo do COSO II.

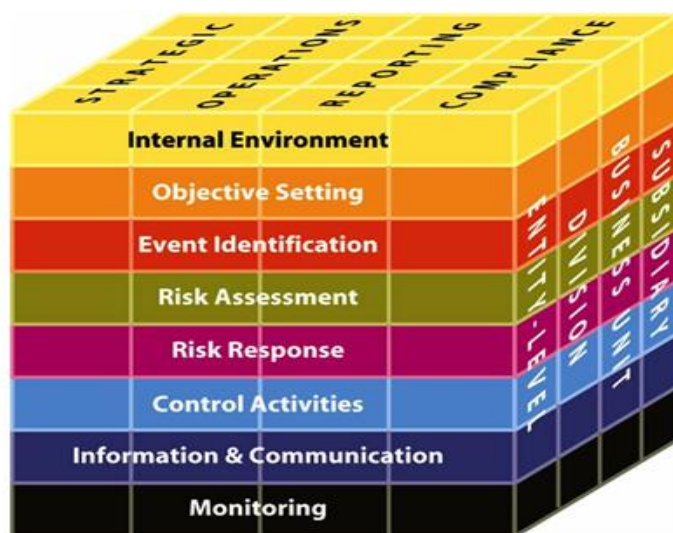


Figura 3.2 Modelo do COSO II
Fonte: COSO (2004: 5)

Como se pode observar na Figura 3.2, no Modelo do COSO II, existe uma relação direta entre os objetivos e os componentes de uma entidade. Esta relação está descrita através de uma matriz tridimensional em forma de cubo. As quatro categorias de objetivos estão

representados nas colunas verticais, com os oito componentes por linhas horizontais e uma entidade de unidades pela terceira dimensão. Esta descrição retrata a capacidade de se concentrar a totalidade de uma entidade numa gestão de risco corporativa (COSO, 2004).

3.2. AICPA – *Statements on Auditing Standards*

A AICPA publicou em 1988 a SAS nº55 - *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit* que para além de dar orientações à forma como deve ser estruturado o controlo interno, indicava igualmente sobre a forma como os auditores deveriam abordar o controlo interno (AICPA, 1988). A mesma norma exigia assim, que o auditor obtivesse uma compreensão do controlo interno para poder planear a sua auditoria.

De acordo com a SAS nº55, o controlo interno é composto por três elementos:

- Ambiente de controlo;
- Sistema contabilístico;
- Controlo de procedimentos.

Como já referido anteriormente, o ambiente de controlo, representa o conjunto de fatores (atitudes, valores éticos, ações da Gestão), que influenciam as políticas e os procedimentos adotados na organização. O sistema contabilístico, que consiste nos métodos como são identificadas, registadas, analisadas e relatadas as operações praticadas numa organização. E por fim, o terceiro elemento, o controlo de procedimentos, que é o conjunto de políticas e regras que a Gestão estabelece para que os objetivos de uma entidade estejam a ser cumpridos (Moeller, 2008).

Posteriormente, em 1995 a AICPA, publica a norma SAS nº78 - *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55*, que como é indicado no seu título, tratou-se de um aditamento à norma SAS nº55.

A SAS nº78, vem abordar o controlo interno, com base no modelo COSO I, entretanto publicado em 1992, nomeadamente no que respeita à definição, objetivos e componentes do controlo interno. Vem ainda definir, como o controlo interno deve ser usado no planeamento e realização de uma auditoria (AICPA, 1995).

Assim, a norma SAS nº78, compreende cinco componentes, indo desta forma ao encontro do modelo do COSO I, já desenvolvido em capítulo anterior e representado na Figura 2.1 e

que são: ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação, e monitorização.

A grande diferença que se observa, entre esta norma e o modelo do COSO I, é que a primeira dá maior relevo, à importância e à veracidade das demonstrações financeiras.

Em 2001 é publicada a SAS nº94 - *The Effect of Information Technology on the Auditor's Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, que vem defender a importância das tecnologias de informação que estas podem assumir, na eficácia e eficiência dos sistemas de controlo interno (AICPA, 2001).

Com a publicação da SAS nº109 - *Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement*, em 2006, que vem revogar as anteriores SAS nº78 e 55, o controlo interno passa a ser um meio essencial para o completo conhecimento da organização e do meio ambiente em que opera (AICPA, 2006). As definições e os componentes do controlo interno e respetiva estrutura, até hoje defendidos pela AICPA, seguem de perto o modelo do COSO I.

3.3. COBIT – *Control Objectives for Information and Related Technology Framework*

O modelo COBIT foi desenvolvido em 1996 pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA). No entanto em 1998 é criado o *IT Governance Institute* (ITGI), formado pela ISACA e que passa a ser o responsável pelo desenvolvimento do modelo, do qual já publicou várias versões deste *framework* (Moeller, 2008).

De acordo com Morais e Martins (2007: 35) o COBIT «tem uma estrutura similar ao COSO embora mais focalizado em ambientes altamente tecnológicos».

De acordo com o ITGI (2007), este modelo foca-se na sustentabilidade das organizações, através de uma gestão baseada nas tecnologias de informação e comunicação, definindo desta forma o controlo interno como «políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais criadas para prover uma razoável garantia de que os objetivos de negócios serão atingidos e que eventos indesejáveis serão evitados ou detectados [sic] e corrigidos» (ibid.: 15).

Neste sentido o Modelo do COBIT está estruturado em três dimensões como ilustra a Figura 3.3 em Recursos de Tecnologia de Informação, Processos de Tecnologia de

Informação e Critérios de Informação (ITGI, 2007; Moeller, 2008; Morais e Martins, 2007).

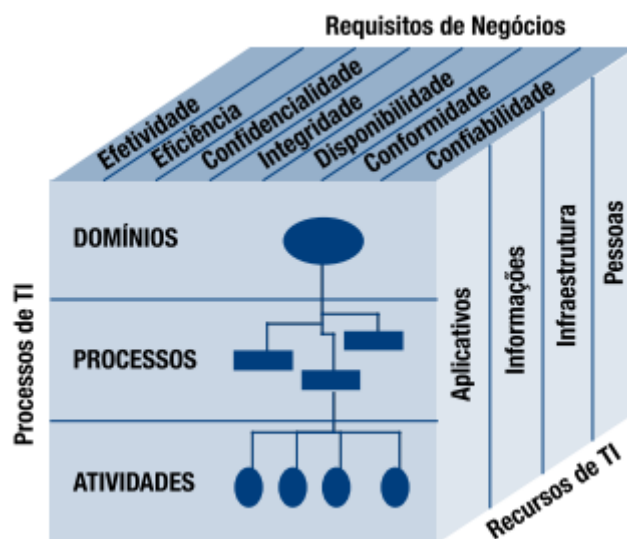


Figura 3.3 COBIT *Framework*

Fonte: ITGI (2007: 27)

Os recursos de Tecnologia de Informação representados neste cubo, descrevem todos os recursos necessários para o controlo interno e a gestão dos recursos de tecnologia de informação. Neste recursos estão incluídas pessoas, sistemas de aplicação, tecnologias instaladas, capacidade e dados (Moeller, 2008; Morais e Martins, 2007).

Nos processos de Tecnologia de Informação estão incluídos três segmentos (ibid.), conforme ilustrados na Figura 3.3:

- Domínios – Compreende o conjunto de objetivos do controlo interno nos vários estágios: planeamento, organização, aquisição, implementação, entrega, suporte e supervisão;
- Processos – Cada domínio, contempla um conjunto de processos para garantir a completa gestão de Tecnologias de Informação. O modelo COBIT contém trinta e quatro processos de controlo;
- Atividades – são as ações necessárias para que os resultados sejam alcançados.

Os Critérios de Informação consistem em três componentes: Qualidade, Confiança e Segurança. Por sua vez, esta dimensão pressupõe sete critérios de informação ilustrados na Figura 3.3: Eficácia, Eficiência, Confidencialidade, Integridade, Disponibilidade, Cumprimento e Fidedignidade (ibid.).

A mais recente versão do COBIT tem como objetivo promover a renovação e o fortalecimento do modelo e aumentar a criação de valor através do uso das Tecnologias de Informação por forma a satisfazer os seus utilizadores com os serviços de Tecnologia de Informação. Pretende desta forma desenvolver um modelo ainda mais focado nas Tecnologias de Informação (Oliver e Lainhart, 2011).

Assim o novo modelo salienta cinco princípios, conforme ilustra a Figura 3.4.

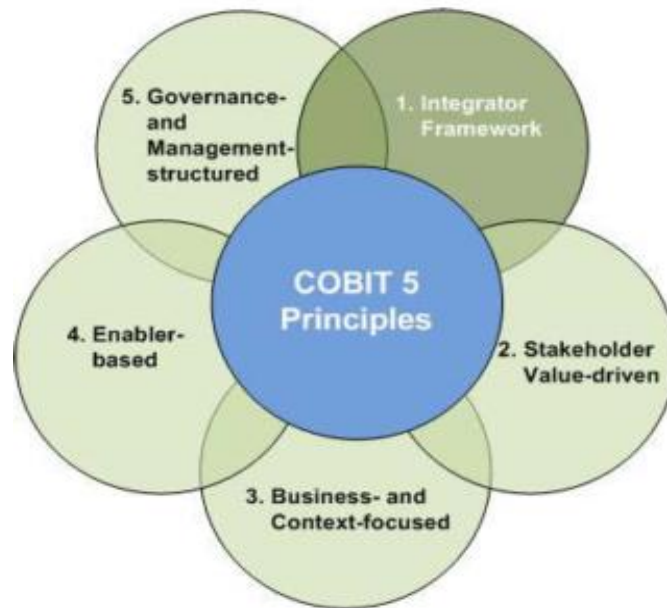


Figura 3.4 Princípios do COBIT 5

Fonte: Oliver e Lainhart (2011: 2)

Para além destes cinco princípios: Modelo unico e integrado, Necessidade dos *stakeholders*, Foco no negócio e no contexto, Facilitador base e Governo e gestão estruturada; contêm ainda sete facilitadores: Processos, Habilidades e competências, Cultura ética e comportamento, Informação, Princípios e políticas, Estruturas organizacionais e capacidade de serviço (Oliver e Lainhart, 2011). Estes facilitadores são desenvolvidos num modelo que se apoia na consistência, integridade, facilidade de compreensão e utilização (ibid.).

3.4. COCO – *Criteria of Control Committee Framework*

O Modelo COCO foi desenvolvido pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) em 1995 através da sua publicação *Guidance in Control*. Ao contrário do Modelo COSO I, o modelo COCO concentra-se essencialmente nos valores comportamentais,

como a base fundamental para um sistema de controlo interno, e não na estrutura e nos procedimentos de controlo (Maia, Silva, Duenas, Almeida, Marcondes, e Ching, 2005).

Assim o COCO, vem salientar um conjunto de critérios, com o objetivo de avaliar a eficácia do controlo (Pickett, 2003). Estes conjunto de critérios estão agrupados em quatro categorias, conforme é ilustrado na Figura 3.5: Propósito, Compromisso, Capacidade e Monitorização (ibid.).

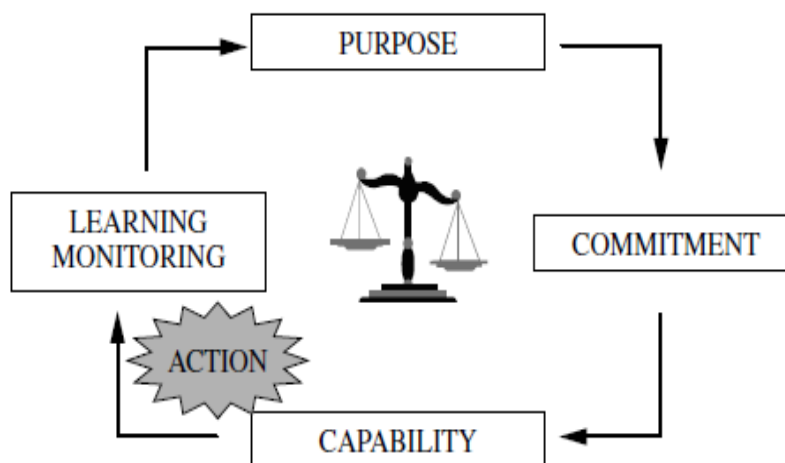


Figura 3.5 COCO Framework

Fonte: Pickett (2003: 201) adaptado do modelo do COCO

O propósito, serve para alcançar os objetivos de uma entidade, através do cumprimento e da divulgação das políticas e procedimentos da entidade.

O compromisso, compreende os critérios que dão sentido, aos valores éticos estabelecidos na organização e que deverão ser praticados por todos.

A capacidade, é um elemento de que todos os trabalhadores devem possuir, munidos das ferramentas de trabalho necessárias para a realização das suas funções .

Para os ambientes internos e externos, estes devem ser monitorizados, para que seja possível identificar necessidades da organização e conseqüentemente reavaliar os seus objetivos e os controlos.

Como se observa na Figura 3.5, 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 (Pickett, 2003).

Para o CICA (1999), este modelo é tido como um processo contínuo, onde estão integrados todos os elementos de uma organização, que em conjunto contribuem para que os objetivos de uma organização sejam alcançados.

3.5. IIA – *Systems Auditability and Control Framework*

O IIA emitiu um modelo de controlo interno em 1977 designado por *Systems Auditability and Control (SAC) Model*, contudo só em 1994 é que este modelo ganha relevo com a publicação de um novo relatório pelo *Internal Auditors Research Foundation*, e posteriormente com a sua revisão em 1994.

O principal objetivo deste modelo é a criação de um sistema de controlo interno que fosse direcionado para as novas tecnologias nomeadamente a integridade da informação utilizada, segurança e proteção dos recursos, e consistência com os procedimentos e leis quer internas quer externas. Assim, torna-se uma ferramenta fundamental para o trabalho dos auditores (Cupello, 2006; IIA, 2012).

A seguinte Figura (Figura 3.6), ilustra-nos como está construída a estrutura de um sistema de controlo interno.

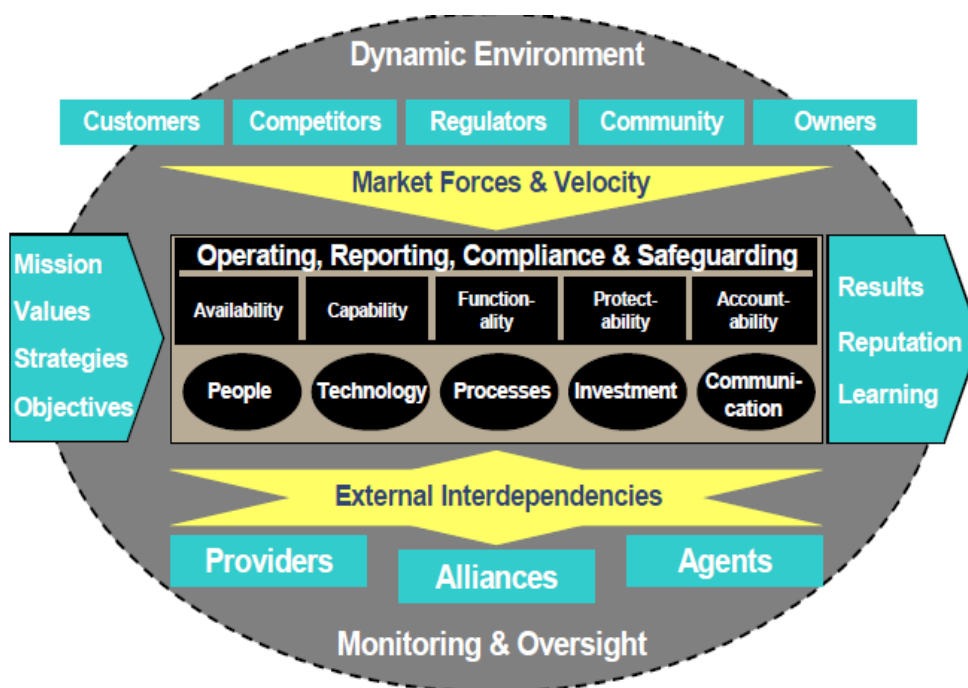


Figura 3.6 SAC Framework

Fonte: IIA (2012: 2)

Assim, observamos através da Figura 3.6, que na faixa central encontram-se os elementos que compõem a base de um sistema de controlo de interno, bem como a descrição de influências externas que podem afetar esses mesmos elementos de base, podendo comprometer desta forma a missão, os valores, a estratégia e os objetivos da empresa. Como tal, os meios de tecnologia, serão uma ferramenta fundamental à monitorização e supervisão de todo o processo.

Os componentes constituídos no modelo SAC são:

- Ambiente de controlo
- Sistemas manuais e automáticos
- Procedimentos de controlo

O ambiente de controlo é constituído pela estrutura organizacional, procedimentos e políticas e influências externas. Os sistemas manuais e automáticos compreendem todas as formas como a informação é processada, relatada, armazenada e transferida. Os procedimentos de controlo, tratam de todos os controlos que causam impacto na efetividade das funções dos sistemas de informação (Cupello, 2006).

A SOX na sua secção 404 determina que a Gestão deverá avaliar e assumir a sua responsabilidade pelo modelo de controlo interno da empresa (IPAI, 2007). A SEC (2007), na sua publicação intitulada *Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting* faz referência para a Gestão adotar um modelo que integre os componentes de sistema de controlo interno que proporcionem uma eficiência e eficácia desse mesmo sistema.

Desta forma, deverá a entidade recorrer a um dos *frameworks* atrás referenciados sendo que o PCAOB (2010), na sua AS2 e posteriormente com a AS5, identifica o COSO como um modelo admissível, assim como a SEC (2007) que refere várias vezes o COSO como um modelo de referência a adotar.

Tem-se observado ao longo dos anos de acordo com Moeller (2011), que é o COSO o modelo que mais tem sido objeto de adoção, não só nos EUA, como também no resto do mundo. Este facto não é alheio ao prestígio e à credibilidade das organizações que tiveram na sua génese (ibid.).

4. Os centros de serviços partilhados nas organizações: conceito, motivações e modelos

Nas últimas décadas, tem-se observado uma crescente onda de fusões e aquisições de empresas, o que veio chamar a atenção para a possibilidade de concentrar operações corporativas e transacionais que não fazem parte do chamado *core business* das organizações.

Em simultâneo, o avanço tecnológico possibilitou estruturas e tipos de fornecimento de serviços cada vez mais inovadores.

Desta forma, as organizações perceberam a possibilidade de criar mercados internos e unidades semi-autónomas, cuja competitividade e foco no cliente aumentariam significativamente a qualidade do serviço. É nesse sentido, que o debate sobre o centro de serviços partilhados tem vindo a aumentar, prática que já vem sendo observada há mais de 20 anos.

4.1. Conceito e antecedentes históricos

O crescimento acentuado de CSP nos últimos tempos, de acordo com o que se observa em vários estudos, deve-se sobretudo como uma forma de potenciar a eficácia e a eficiência das organizações. De acordo com Pinto (2009: 39) as «grandes organizações começaram a analisar e a rever os seus processos internos e a projectar [sic] melhores modelos de negócio».

Desta forma, os grupos económicos têm vindo a concentrar as suas atividades não estratégicas, ou seja, os serviços designados habitualmente por *back offices*, permitindo assim, ocupar os seus recursos no desenvolvimento e sustentabilidade de atividades para os quais deverão estar vocacionados (Arnoud e Falzon, 2012).

Os CSP prestam serviços para a organização à qual pertencem, seja para toda a estrutura ou apenas uma pequena parte, onde o serviço era anteriormente assegurado. Este tipo de estrutura empresarial oferece um serviço de *staff* padronizado e comum a diferentes unidades de negócio da organização (Ulrich, 1995). Através da combinação e consolidação das áreas operacionais, estes CSP concentram recursos e *know how* numa única unidade de negócios (Forst, 2002), que responde às necessidades de clientes internos (demais unidades intra-organizacionais)

De acordo com Shared Services Organization (2011), os CSP são fornecedores de serviços internos, que não atuam como centro de custo, nem como centro de lucro, mas sim como um centro de excelência para conhecimentos operacionais e que se mantenha eficiente em termos de custos para toda a organização.

Ainda de acordo com o mesmo autor, os CSP reúnem uma combinação dos melhores modos de atuação, no que respeita a otimização de processos, como o *Lean* ou o *Six Sigma*, e não apenas um processo de centralização de serviços. Pretende-se, principalmente nivelar o volume de trabalho e eliminar tarefas que não trazem valor acrescentado para a organização.

Os CSP, possibilitam a melhoria de desempenho em funções menos centrais, sobretudo em grandes empresas, bem como uma redução de custos, daí o aumento substancial no número de grupos económicos a incorporar este conceito nas suas organizações, visando a consolidação e harmonização de processos dispersos pelas diversas unidades (Leibfried, 2007).

A Fig.4.1 ilustra um exemplo como um CSP opera com uma unidade de negócio

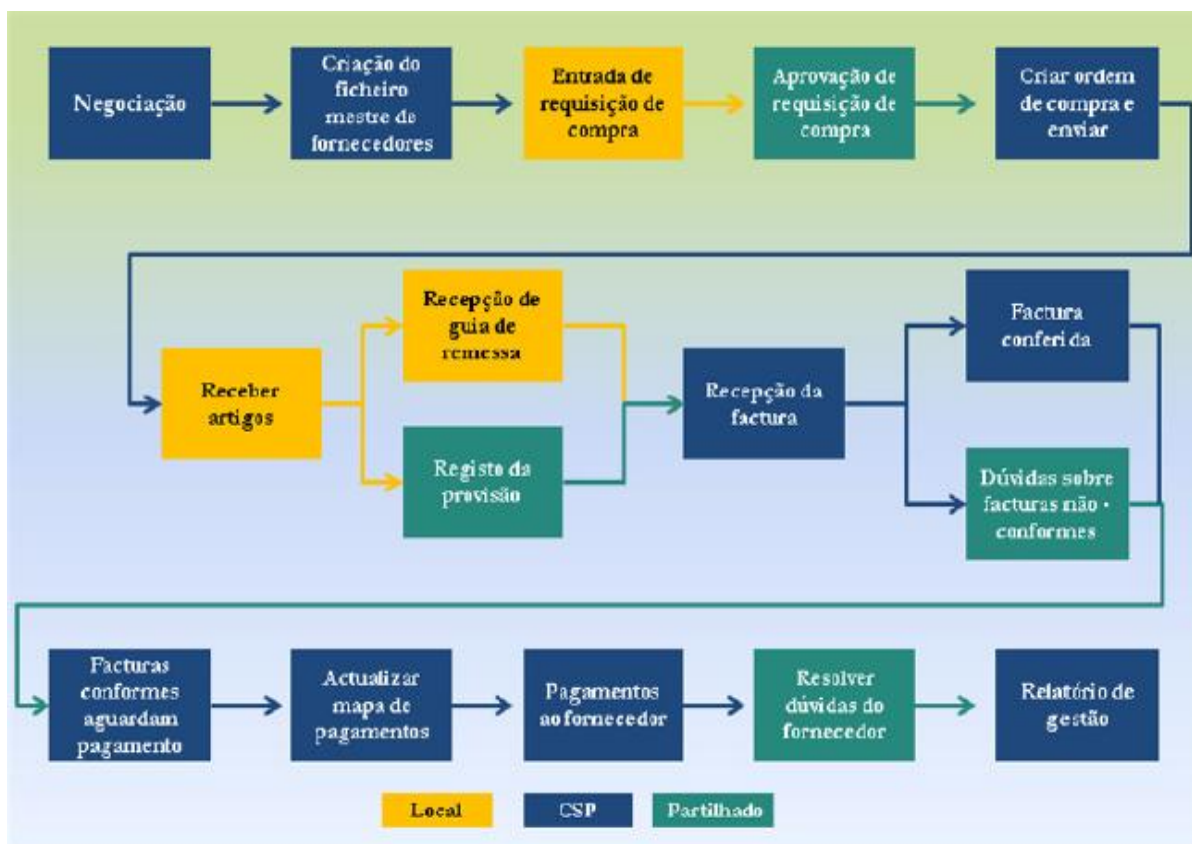


Figura 4.1 Exemplo da divisão de um processo entre o CSP e atividades

Fonte: Pinto (2009: 53)

O conceito de serviços partilhados foi introduzido nos anos 80 do século passado, quando em 1986 a General Electric cria nos EUA um grupo conhecido como “*Client Business Service*”. Este grupo tinha características do que hoje se conhece como serviço partilhado (Lofti, 2012).

De acordo com o mesmo autor, o maior crescimento de CSP verifica-se apenas nos anos 90 do século passado, principalmente na área financeira.

Depois dos EUA, este conceito de CSP alarga-se à Europa, ainda na mesma década, e empresas como Whirlpool, a Allergarten, a Intel e a Ford, adotam CSP nas suas organizações (Pinto, 2009).

Na mesma época, um conjunto de grupos económicos com CSP nos EUA e na Europa, começam a expandir o mesmo conceito a América do Sul e Ásia (ibid.).

Empresas como Oracle e Giba-Geigy, provaram que uma estrutura global de serviços partilhados é possível de fornecer benefícios financeiros e operacionais (Ramos, 2005).

Atualmente, em termos de áreas de negócio típicas de um CSP, a mais usual é a Financeira, seguida por Tecnologias de Informação e Recursos Humanos. Dentro da área financeira, as tarefas mais usuais são a contabilidade de pagamentos, a contabilidade geral, viagens e despesas e ativos imobilizados, entre outras (Deloitte, 2009).

Na literatura, não se encontrou o número exato de grupos económicos, que adotam na sua organização um CSP. A Deloitte (2013) realizou um estudo no final do ano 2012, a 870 CSP espalhados por todo o mundo, dos quais cerca de 60% opera há menos de 5 anos.

Em 2009, a Deloitte fez também um estudo, onde participaram vários grupos económicos representados por 702 CSP em todo o mundo. Neste estudo os EUA lideram o *ranking* com 158 CSP, seguido da Austrália (57 CSP), a Índia (52 CSP), México (32 CSP) e a Polónia (21 CSP). Portugal em 2009 de acordo com este estudo detinha 5 CSP (Deloitte, 2009). No entanto, não se encontrou na literatura o total de grupos económicos que operam em território nacional e que já adotaram um CSP.

Em Portugal, a Deloitte detem um clube de serviços partilhados, cujos seus membros são grupos económicos que adotaram na sua estrutura organizacional um CSP e que se reúnem num *fórum* com o objetivo de discutir e partilhar experiências e conhecimentos adquiridos nesta área. Em 2012, este clube era composto por 62 membros e faziam parte grupos económicos como: CGD/Sogrup, ANA, Autosueco, Banif, BCP, Brisa, Cimpor, CP,

CTT, EDP, ESViagens, Media Capital, Mota Engil, PT, Refer, REN, TAP, Teixeira Duarte, Grupo Sonae, ZON.

No entanto, é de referir que podem existir barreiras aquando da implementação de um CSP, uma vez que vai implicar profundas alterações em diversos fatores e elementos de uma organização como: estratégia, organização, comportamento das pessoas envolvidas, tecnologia necessária, mudanças culturais e adequação dos controlos internos (Affonso, 2010).

Ainda de acordo com o mesmo autor, com a adoção de um CSP vários problemas podem surgir como: resistência dos empregados a esta nova forma de trabalhar, alteração profunda de políticas e de procedimentos, mudança de tecnologia ao novo ambiente, alteração do ambiente de trabalho, bem como adaptação dos controlos internos e indicadores da empresa.

Por estas razões, Martins e Amaral (2008), referem que são numerosos os desafios enfrentados pelas organizações, antes da obtenção dos benefícios esperados por um CSP uma vez que um CSP provoca mudanças na forma de trabalhar, nas relações e nos controlos das organizações (Affonso, 2010), contudo a literatura de tais impactos na organização «ainda [é] carente sobre a abordagem objectiva dessas informações, constituindo-se uma importante lacuna na compreensão do assunto» (ibid.:15).

Pelo que se observa na literatura, a principal área de suporte que os CSP absorvem é a área financeira, principalmente tarefas relacionadas com a Contabilidade como já abordado anteriormente. Simultaneamente também se observa uma alteração profunda nos controlos internos da organização. Desta forma, torna-se pertinente abordar e questionar, se esta mudança na estrutura organizacional poderá por em causa a qualidade da informação financeira produzida.

4.2. Benefícios e desvantagens de um CSP

Os principais objetivos que se pretendem com a implementação de um CSP, de acordo com Affonso (2010), é alavancar os sistemas e recursos existentes numa organização, promover um ponto único de contacto, concentrar grande volume de transações com um gasto eficiente.

Schulman, Harmer e Lusk (2001), referem que as principais razões que levam os grupos económicos a adotarem um CSP são:

- separar as competências centrais da empresa, das atividades de serviços de apoio;
- reduzir gastos;
- aumentar a confiança e a consistência das informações;
- melhorar o nível de qualidade do serviço;
- criar uma plataforma para o crescimento e a mudança.

Os mesmos autores, enumeram um conjunto de vantagens de carácter tangível e intangível, conforme resumido no Quadro 4.1

Quadro 4.1 Vantagens Tangíveis e Intangíveis de um CSP

VANTAGENS	
Tangíveis	Intangíveis
Redução de gastos	Melhoria dos serviços aos parceiros (clientes)
Aumento da produtividade	Processos padronizados
Economias de escala	Abordagem "uma empresa"
Alavancagem da tecnologia	Transição mais rápida focando-se em "valor agregado"
Maior controlo	Melhoria na exatidão e da harmonização da informação
Alavancagem das compras pela consolidação de fornecedores	Formação de equipas especializadas

Fonte: Adaptado de Schulman, Harmer e Lusk (2001)

Do Quadro 4.1, aponta-se em particular para o facto, de os benefícios decorrentes da adoção de um CSP não serem somente os mensuráveis (tangíveis), existindo outros ganhos de qualidade, nem sempre possíveis de controlo e de mensuração, geralmente tidos como intangíveis.

Borman (2006), afirma que os principais impactos de um CSP, podem ser resumidos em:

- maior confiança e aplicação das informações;
- padronização dos processos;
- eficiência na metodologia de trabalho;
- maior rigor na exigência pelo cumprimento de limites impostos, normas e procedimentos;

- aumento da capacidade de implementação de ideias.

No entanto, para Silva e Pereira (2004), os principais objetivos que levam os grupos económicos a optarem pelo CSP são, essencialmente, a redução de gastos, a obtenção de economias de escala e de racionalização e a complementaridade tecnológica com o conhecimento associado.

A Vector Consulting (2009), consultora que opera sobretudo no continente americano e que presta, entre outros, serviços na área financeira, afirma que as razões que levam os grupos económicos a implementar este modelo de negócio são:

- obter economia de escala nas operações realizadas em diversas localizações;
- desenvolver processos e sistemas padronizados para garantir uniformidade através da organização;
- acelerar o ritmo da implementação de melhorias nos processos;
- obter o melhor nível de controlo sobre os processos críticos;
- flexibilizar a organização para implementar as mudanças chave.

Resumidamente e do que se observa na literatura, as principais vantagens que levam os grupos económicos a adotar um CSP, defendidas por diversos autores são:

- economia de escala, devido a padronização dos processos e eliminação de tarefas redundantes;
- alavancagem de *expertise*, com a disseminação de melhores práticas, no sentido em que se pretende promover a melhoria na qualidade dos serviços prestados;
- conhecimento e melhor gestão de gastos, inerentes a áreas de suporte administrativo, porque a cobrança ocorrerá de acordo com o serviço e nível previamente acordado;
- permite às unidades de negócio focalizarem-se apenas no seu *core business*.

De acordo com um estudo da Deloitte em 2009, onde participaram 265 grupos económicos de vários pontos do mundo, cujo volume de negócios do grupo varia entre 1 bilião de euros a 100 biliões de euros e que estão representados por 702 CSP, quando confrontados com a questão sobre o que esperavam obter nos próximos dois anos com a adoção de um CSP, conforme se pode observar na Fig. 4.2, foi a redução de gastos com 72% de respostas, seguida de melhoria dos processos com 62%.

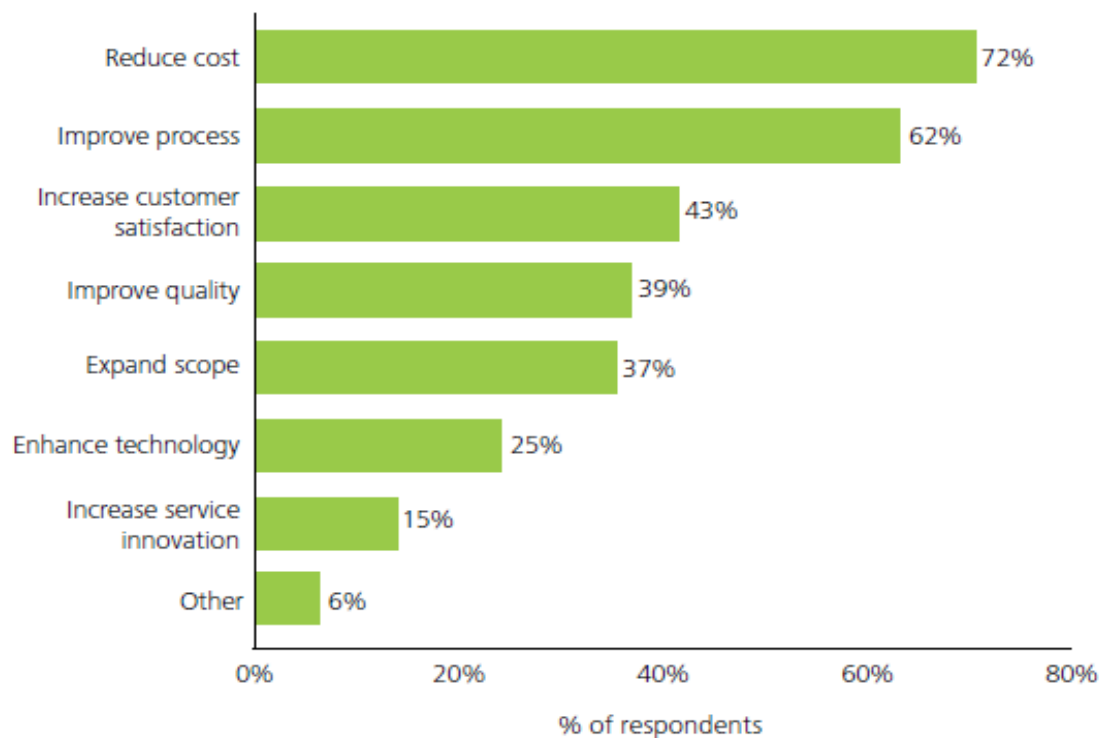


Figura 4.2 Estudo Deloitte - O que espera obter nos próximos 2 anos com a implementação de CSP

Fonte: Deloitte (2009: 3)

De acordo com Deloitte (2009), esta prioridade de redução de gastos na maioria das empresas entrevistadas neste estudo, conforme identificado na Fig. 4.2, deve-se sobretudo à recessão na economia verificada nestes últimos anos.

Relativamente às desvantagens pela adoção do modelo de negócio de um CSP, Bain & Company (2004), afirma que existem vários riscos aquando da sua implementação e um deles é a perda de controlo dos gastos de implementação, despesas como: infraestrutura, realocação de funcionários, contratação, formação, tecnologia, informática, viagens, despesas legais que habitualmente são subestimadas e dificilmente controladas.

Outro risco associado à implementação de um CSP, ainda de acordo com o mesmo autor é a ausência de compromisso, tanto pelo grupo económico em garantir os recursos necessários, como também pelas unidades em garantirem a utilização dos serviços e o acesso necessário para a fase de transição.

Por fim, existe também o risco de perda de credibilidade, que pode decorrer de falhas, como por exemplo atrasos no cronograma de implementação, não cumprimento do orçamento, deficiente acompanhamento inicial (Bain & Company, 2004).

Mais sérias são as potenciais rupturas de acompanhamento, que se levar a uma paralização de produção ou atrasos no fluxo normal de produção ou dos negócios, pode causar não apenas a descredibilidade, como também à descontinuidade do CSP e igualmente a sérios prejuízos para as unidades (Bain & Company, 2004).

Para Silva e Pereira (2004), a adoção de um CSP gera oposições dentro da empresa. Esta resistência acontece, porque para muitos, especialmente os gerentes das unidades de negócio, têm uma percepção de centralização e controlo de empresa, e esta mudança na estrutura organizacional, provoca uma mudança cultural nas empresas.

Uma mudança de um modelo de negócio envolve sempre desvantagens significativas para a organização, com o alto custo de implementação, a adoção de um CSP não é exceção (Silva, Santos e Santos, 2006). De acordo com Silva et al. (2006), no caso do CSP, os efeitos desfavoráveis apresentam-se normalmente no início efetivo das operações, sendo minimizados à medida que estas entram no fluxo normal, dependendo o tempo dessa minimização da qualidade do planeamento do processo de transição dos serviços.

É de salientar que, para avançar com a implementação de um CSP ou abandonar o projeto, é indispensável desenvolver uma análise de custo/benefício, por forma a verificar se os benefícios pesam mais que os custos e em quanto tempo se alcançará o retorno do investimento (Pinto, 2009).

De acordo com Martins e Amaral (2008), apesar de as pesquisas, literaturas e estatísticas, corroborarem com a ideia de que o projeto de implementação de um CSP vale sempre a pena, isso pode não ser verdade.

4.3. Modelos organizacionais de um CSP

De acordo com Quinn, Cooke e Andrew (2000), existem quatro modelos de CSP que são: Modelo básico, Modelo *marketplace*, Modelo *marketplace* avançado e Modelo de empresa independente. Os últimos três modelos evoluíram a partir do Modelo básico, como resultado da concentração de atividade de apoio em uma só unidade (ibid.).

A diferença básica de CSP em relação à simples centralização de serviços é a estratégia de enfoque no cliente interno – as unidades de negócio.

4.3.1. Modelo Básico

De acordo com Quinn et al. (2000), este modelo tem como principais características a concentração das atividades de suporte numa única localização e a sua utilização é de carácter obrigatório pelas unidades de negócio.

Neste modelo, os custos dos serviços são quantificados, contudo não são transferidos para as unidades de negócio (ibid.).

De acordo com Pinto (2009), o principal objetivo do modelo básico é a utilização de economias de escala com vista à redução de gastos e standardização dos processos, por forma a garantir a qualidade do serviço prestado às unidades de negócio.

4.3.2. Modelo *marketplace*

O Modelo *marketplace* surge como evolução do anterior modelo (Quinn et al., 2000).

As unidades de negócio deixam de estar obrigadas à utilização dos serviços do CSP, o que motiva o próprio CSP a criar uma estrutura de gestão de execução de atividades tão eficaz e especializada, por forma a atrair as unidades de negócio pela sua adoção (Quinn et al., 2000).

Este modelo impulsiona o recrutamento de profissionais especializados e consultores, por forma o CSP poder oferecer um leque de serviços ampliado, com vista à satisfação de todas as necessidades das unidades de negócio (ibid.).

4.3.3. Modelo *marketplace* avançado

Com a evolução dos modelos, surge o Modelo *marketplace* avançado. Com este modelo abre-se a oportunidade de adquirir serviços no mercado, tanto pelo CSP como pelas unidades de negócio (Quinn et al., 2000).

Neste modelo, os custos dos serviços são transferidos para as unidades de negócio, o que torna inevitável a comparação dos custos dos serviços fornecidos pelo CSP, com os custos fornecidos pelo mercado. A aquisição de serviços pelas unidades de negócio deixa de ser obrigatória (ibid.). Neste ambiente, apenas os serviços que demonstram ser competitivos perante o mercado, permanecem a operar internamente (Pinto, 2009).

De acordo com Quinn et al. (2000), o principal objetivo deste modelo é fornecer às unidades de negócio, serviços nas melhores condições de qualidade e preço, por forma a que estes continuem a requisitar ao CSP, em vez de recorrer ao mercado externo.

Ainda na opinião destes autores, a especialização adquirida neste modelo, proporciona o fornecimento de alguns serviços com elevado nível de qualidade a custos competitivos.

Nesta fase, pode ocorrer a decisão de vender serviços ao mercado, o que pode exigir nesta situação, uma estrutura maior do que a necessária para a produção de consumo interno (ibid.).

Com o incremento da especialização, uma alternativa também utilizada, é a aquisição e o fornecimento de serviços do mercado através do CSP, o que aumenta o poder de negociação das unidades de negócio na aquisição destes serviços, mas mantendo a gestão de contratos com terceiros no âmbito do CSP (Pinto, 2009).

4.3.4. Modelo de empresa independente

A última fase na evolução dos serviços partilhados, de acordo com Quinn et al. (2000), é a sua estrutura como um negócio independente, utilizando as competências e o *know how* adquiridos com a evolução da organização a partir do modelo básico.

No modelo de empresa independente, os serviços são prestados a vários clientes sendo o objetivo principal da empresa criada, gerar receita e lucros para a sua manutenção do mercado (ibid.).

No Quadro 4.2, é possível observar um resumo e melhor comparar as diferenças destes modelos organizacionais de um CSP.

Quadro 4.2 Evolução dos modelos a partir do modelo básico

Modelo	Básico	Marketplace	Marketplace avançado	Empresa independente
Características	Consolidação das transacções e actividades de apoio	Inclui serviços especializados e consultoria	O cliente escolhe o seu fornecedor	Várias empresas clientes
	Economia de escala	Organização estrutura a própria governação da empresa	Fornecimento de serviços com transferência de custos	Objectivo é o lucro com a prestação de serviços
	Custos dos serviços apropriados mas não transferidos para os clientes internos	Custos totalmente transferidos para as unidades de negócio (clientes internos)	Possibilidade de venda e serviços a clientes externos se a capacidade produtiva for excedente	Actuação como empresa independente
Objectivo	Reduzir custos e standardizar os processos de produção dos serviços	Reduzir custos e melhorar a qualidade dos serviços	Fornecer a melhor alternativa em custos dos serviços	Gerar receitas e lucros como uma empresa de prestação de serviços
Forma de Relacionamento	Utilização obrigatória dos serviços pelas unidades de negócio	Utilização voluntária	Utilização voluntária	Utilização voluntária

Fonte: Pinto (2009: 50) adaptado de Quinn et al. (2000)

De acordo com Pinto (2009), o aparecimento destes modelos organizacionais de CSP, muito se deveu ao avanço tecnológico, mudanças organizacionais com a globalização e a disponibilidade de localizações com melhor eficácia de gastos, que representam novos desafios e oportunidades para melhorar o futuro.

Estes benefícios só serão alcançados, se os CSP mantiverem o seu enfoque permanente na melhoria e fizerem uma gestão adequada dos recursos (ibid.).

Estas novas formas de estrutura organizacional, exigem que os grupos económicos adaptem os seus controlos internos, o que torna relevante abordar o impacto que estas mudanças provocam na credibilidade da informação financeira produzida.

4.4. CSP versus Outsourcing

Nos dias de hoje, as empresas concorrem num mercado cada vez mais global, e para poderem tirar vantagens competitivas e aproveitarem oportunidades de negócio de acordo com Pinto (2009), devem-se reestruturar, por forma a concentrar todos os seus recursos nas suas competências nucleares

Esta reestruturação, de acordo com o mesmo autor, passa pela separação de atividades que são consideradas estratégicas para a sua sobrevivência, daquelas atividades que sendo de suporte, não constituem verdadeiras apostas na organização.

É nesta perspetiva, que a desintegração das atividades organizacionais vai possibilitar uma redefinição das fronteiras, mantendo no seu interior as atividades que integram o *core business* e externalizando as atividades como não relevantes, aonde outras organizações especializadas se apresentarão mais eficientes e competitivas (ibid.).

Desta forma temos dois modelos organizacionais de gestão: CSP e *Outsourcing*

A grande diferença entre CSP e *Outsourcing* é de que o primeiro é constituído por uma unidade da própria organização, também chamado de “terceirização interna” – *insourcing*; enquanto que o segundo consiste na prestação de serviços por um fornecedor externo à organização, também chamado por “terceirização externa” - *outsourcing* (Affonso, 2010).

Em termos globais, o *Outsourcing*, reflete da parte de uma organização, a contratação de uma entidade externa, à qual entrega a gestão e evolução das operações regulares consideradas como não estratégicas para a organização (Sako, 2010).

De acordo com Pinto (2009), a globalização suportada na evolução tecnológica, fez com que o modelo tradicional de *Outsourcing*, não respondesse às necessidades de crescimento dos grupos económicos, nem às dinâmicas de aquisição e fusão de empresas, pelo que surgiu então o modelo de CSP, que pretende responder aos anseios dos gestores envolvidos nestas dinâmicas.

O modelo de gestão de CSP, é um modelo que se caracteriza pela concentração da gestão dos serviços dentro da unidade organizacional. A unidade de gestão é uma entidade autónoma, com localização física própria, preferencialmente equidistante dos seus parceiros, responsável pelo controlo, reporte e gestão dos recursos (ibid.).

Para Affonso (2010), uma clara vantagem que fundamenta este modelo é o controlo, a uniformização de processos, o *downsizing* e a especialização de serviços.

No Quadro 4.3, podemos observar as principais diferenças a nível da hierarquia, dependência, vantagens e desvantagens entre os dois modelos de gestão.

Quadro 4.3 Análise comparativa entre *Outsourcing* e CSP

	Outsourcing	Serviços Partilhados
Retorna a	Prestador de Serviço	Unidade de Negócio
Reporta a	Prestador de Serviço	Unidade de Negócio
Recompensa	Externa	Satisfação Clientes
Gestão	Externa	Unidade de Negócio
Vantagens	Baixo custo inicial (startup)	Eficiência, Downsizing, Actualização Tecnológica,
Desvantagens	Dependência Baixo Controlo	Custo inicial (startup) elevado

Fonte: Pinto (2009: 28)

Sako (2010) afirma que o modelo de CSP não é uma centralização de recursos, mas sim uma concentração dos recursos da organização. O mesmo autor defende esta diferença afirmando que o conceito de centralização traz consigo uma mentalidade “corporativa”, contudo o foco do CSP está orientado para cima da sede da empresa ou para a *Holding* do Grupo.

Num ambiente de CSP, os prestadores de serviços são orientados para fora em direção a unidades empresariais, a quem prestam serviços. Estas unidades empresariais, são entidades individuais e parceiros da organização, tendo o direito de exigir o adequado nível de serviço (Schulman et al.; 2001), conforme ilustrado no Quadro 4.3.

5. Efeitos da adoção dos Centros de Serviços Partilhados na percepção da qualidade da informação financeira: Metodologia de investigação

A crescente adoção por parte de grupos económicos a CSP é uma realidade.

A prova desta situação é o facto de em 2009 a Deloitte realizar um estudo a grupos económicos que estavam representados por 702 CSP (Deloitte, 2009) e três anos mais tarde, no final de 2012, um novo estudo a grupos económicos, também realizado pela Deloitte, onde estavam representados nesse ano 870 CSP (Deloitte, 2013).

Esta dimensão, num espaço temporal tão curto, não pode ser ignorada em qualquer estudo, se tivermos em conta, como já referido anteriormente, que grande parte destes serviços prestados pelos CSP são de suporte administrativo, na área da Contabilidade, como pagamentos a fornecedores e a empregados, contabilização de faturas de fornecedores, processamento de salários, etc. (Deloitte, 2009).

Uma vez que estes CSP prestam serviços a partir de um determinado ponto de atendimento a várias unidades, que em muitos casos se situam em vários países, com características e realidades específicas, bem como uma legislação própria, é pertinente questionar se esta adoção dos grupos económicos poderá colocar em risco a qualidade da informação financeira.

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

Assim, um trabalho de investigação só se poderá considerar científico, quando se identificou um método que possibilitou o alcance do conhecimento que se pretendeu atingir (Gil, 1999). De acordo com Gil (1999: 26), um método é «um caminho para chegar a determinado fim».

O método científico é um conjunto de processos que se empregam aquando de uma realização de uma investigação e que permite explicar a linha de raciocínio adotada na

mesma. É apenas através do método científico que se podem testar hipóteses ou responder a questões de investigação de forma rigorosa (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.

5.1. Objetivo do estudo empírico

Atualmente não se conhecem estudos que mostrem o impacto que existe na informação financeira, quando os grupos económicos adotam um modelo de CSP.

Os estudos que se encontram na literatura, são sobretudo efetuados pela Deloitte, com o principal objetivo de saber quais as maiores vantagens que os grupos económicos encontraram, pela adoção do CSP.

No entanto, não se evidencia nenhum estudo que procure saber se as unidades a quem são prestados esses serviços pelos CSP passaram a emitir informação financeira com melhor qualidade ou não.

Por esta razão, torna-se crucial perceber melhor se a qualidade da informação financeira produzida por estas empresas poderá ser afetada positiva ou negativamente, quando se adota um modelo de CSP.

Por outro lado, observamos na História, que nos últimos 20 anos, principalmente a partir de 2002, com a introdução da SOX, que o controlo interno nas empresas passa a assumir um papel cada vez mais relevante para a produção de informação financeira com qualidade, ou seja, que esta seja credível, fiável e verdadeira.

Desta forma, a implementação de um CSP, num grupo económico, levará como consequência a alteração de políticas e procedimentos, alteração de ambiente de trabalho, adaptação das tecnologias ao novo ambiente e como tal a uma adaptação do controlo interno implementado.

Assim sendo, e por não se encontrarem estudos que mostrem o impacto na produção de informação financeira quando se adota um modelo de CSP (Affonso, 2010) e por esta

realidade ser atual, o presente trabalho pretende dar apenas um contributo, na tentativa de ultrapassar esta lacuna ao nível da literatura.

O principal objetivo desta investigação é perceber, se as unidades de grupos económicos sentem que passaram a produzir informação financeira com melhor qualidade, quando adotaram um modelo CSP.

Para se atingir este objetivo e por se saber através da revisão da literatura (Costa, 2010; Hightower, 2009; Marçal e Marques, 2011; Moeller, 2008; Nakano et al., 2009), que o controlo interno assume um papel fundamental para a qualidade da informação financeira, considerou-se importante ter por base neste estudo os 4 principais objetivos do controlo interno, referenciado por vários autores (Costa, 2010; Hightower, 2009; Moeller, 2008; Nakano et al., 2009) e organismos (AICPA, 1995; COSO, 1994; IIA, 2012), amplamente reconhecidos como já referido anteriormente e que são:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Confiança nos relatórios financeiros;
- Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda de ativos.

5.2. Modelo de investigação

Como já referido anteriormente, pretendeu-se responder neste estudo à questão “Qual a avaliação que as unidades de grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram o modelo de CSP?”. Com a adoção de um CSP a qualidade da informação financeira produzida melhorou, manteve-se ou piorou?

Para se atingir este objetivo, e por assumir um papel relevante na qualidade da informação financeira, considerou-se relevante ter por base os 4 principais objetivos de controlo interno anteriormente referidos.

Desta forma, foi elaborado um modelo teórico para esta investigação de modo a dar resposta à questão de partida definida para este estudo.

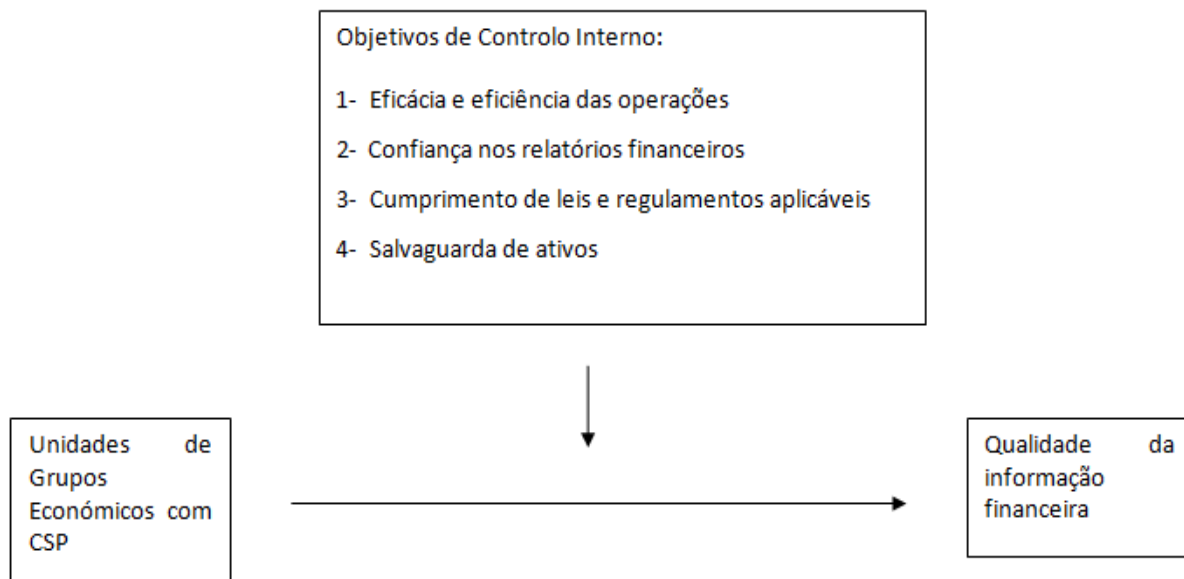


Figura 5.1 Modelo teórico da investigação

Fonte: Elaboração própria

A seguir, será apresentado o método definido para esta investigação, analisando a sua pertinência, adequabilidade face ao tema em estudo, bem como as mais-valias e desvantagens que apresenta. Para além disso, serão apresentados todos os procedimentos realizados e que são necessários para que se consigam resultados pertinentes e fidedignos para se conseguir responder ao objetivo definido para esta investigação.

5.3. Método de investigação

No que respeita ao método de investigação, este será do tipo quantitativo, concentrando-se numa análise de estatística descritiva. Esta escolha deve-se ao facto, de acordo com Hill e Hill (2008), ser frequentemente utilizado e o que reúne resultados mais significativos.

A investigação quantitativa é também vantajosa para esta investigação, porque para além de possuir um custo menor, consegue-se uma maior rapidez e uma maior possibilidade de identificar os aspetos relacionados com o tema em estudo (Malhotra, 2001).

A utilização de investigação de natureza quantitativa, permite a recolha de informações com significado estatístico (ibid.), o que é importante neste estudo, para que se possam, posteriormente, quantificar os dados obtidos.

De acordo com Demo (2000), este tipo de investigação baseia-se em instrumentos de recolha de dados quantitativos, como por exemplo os questionários, cujos resultados finais

são depois apresentados num relatório estatístico, sendo o tratamento dos dados realizado através de técnicas estatísticas (Malhotra, 2001).

É importante referir ainda, que a abordagem quantitativa é mais favorável quando se sabe exatamente o que deve ser perguntado para atingir os objetivos da pesquisa (ibid.), como se verifica nesta investigação, em que se pretende identificar se com a adoção de um CSP a qualidade da informação financeira produzida pelos grupos económicos melhorou, manteve-se ou piorou.

As pesquisas quantitativas são também mais adequadas para apurar opiniões e atitudes explícitas e conscientes dos entrevistados, pois utilizam instrumentos padronizados – questionários, como já referido (ibid.). Neste sentido, uma vez mais se sustenta a pertinência de utilização deste tipo de abordagem quantitativa, nesta investigação. Para além destas variáveis, permite ainda obter dados primários, através da aplicação do instrumento já referido (ibid.), dados esses que serão fulcrais para esta investigação. Os dados recolhidos permitirão tirar ilações sobre as características da amostra e sobre os temas abordados.

Esta pesquisa será também do tipo exploratório. As pesquisas exploratórias são utilizadas quando o objetivo do estudo é fazer uma primeira aproximação a um determinado tema. Só assim é possível formular problemas mais precisos e criar hipóteses para estudos futuros (Gil, 1999).

Este tipo de pesquisa pretende contribuir para um maior conhecimento em relação ao problema abordado, com o intuito de o tornar mais explícito, através da construção de hipóteses (ibid.).

As pesquisas exploratórias são utilizadas, assim, quando se pretende oferecer uma visão geral em relação a determinado fenómeno. São ideais quando se trata de um fenómeno pouco explorado e por isso é difícil elaborar hipóteses operacionalizáveis em relação ao mesmo (ibid.).

5.4. Instrumento de recolha de dados - Questionário

Após uma revisão da literatura sobre metodologia de investigação e com o intuito de se atingir o objetivo proposto no presente estudo, e ainda, posteriormente se verificar uma

ausência de um instrumento validado cientificamente para o efeito, concluiu-se que a melhor escolha seria um inquérito por questionário.

Assim, o questionário elaborado para o efeito, visa aferir as dimensões presentes no modelo teórico de análise, conforme ilustrado na Figura 5.1, e que genericamente, corresponde responder à questão “Qual a avaliação que as unidades de grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram o modelo de CSP?” Se a qualidade dessa informação melhora, mantem-se ou piora, tendo como base os 4 objetivos do controlo interno.

Para se conseguir responder a este repto, torna-se pertinente recorrer a um questionário, com vista à obtenção de dados quantitativos que possibilitem tirar conclusões consistentes (Hill e Hill, 2008).

Um inquérito por questionário permite a recolha de dados de forma rápida e estandardizada, facilitando também a análise dos dados (Hill e Hill, 2008). Adicionalmente, também foram considerados outros fatores, aquando da escolha deste método, como a sua elevada confidencialidade e o acesso a um maior número de pessoas (ibid.).

As questões colocadas no questionário do presente estudo, foram diretas e focadas no tema em estudo, estando portanto, diretamente relacionadas com os objetivos da investigação. Assim, seria possível obter informação consistente e objetiva que permitirá responder à questão de partida definida.

De acordo com Hill e Hill (2008), o inquérito por questionário consiste em colocar a um conjunto de inquiridos, geralmente representativo de uma população, uma série de perguntas relativas à sua situação social, profissional ou familiar, como também a um conjunto de pessoas representativas de organizações com vista à obtenção das suas opiniões, da sua atitude em relação a opções, às suas expectativas, ao seu nível de conhecimentos ou de consciência de um acontecimento ou de um problema, ou ainda sobre qualquer outro ponto que interesse aos investigadores.

Ainda de acordo com os mesmos autores, este instrumento é indicado quando se pretende recolher informações quanto às condições e modos de vida, comportamentos, valores ou opiniões.

Desta forma, como se pretende saber a avaliação que as unidades de grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram o modelo de CSP, estando a emitir assim uma opinião, este instrumento mais uma vez, parece ser o mais indicado.

Para além desta vantagem de análise, o inquérito permite quantificar uma multiplicidade de dados e de proceder a numerosas análises de correlações de forma relativamente fácil e rápida (Hill e Hill, 2008), algo extremamente favorável para o desenrolar deste estudo, de forma a mais uma vez permitir dar resposta à questão de partida.

Estes dados, são normalmente pré-codificados, para que os entrevistados devam obrigatoriamente escolher as suas respostas de entre as apresentadas, facilitando posteriormente a análise das respostas (ibid.).

Ainda, para uma melhor e holística perceção dos passos metodológicos que este estudo teve em conta, apresentamos na Figura 5.2, o conjunto de etapas que Quivy e Campenhoudt (1998) sugerem e que neste estudo em particular, foram respeitadas e salvaguardadas, para que os resultados apurados fossem consistentes e fidedignos.

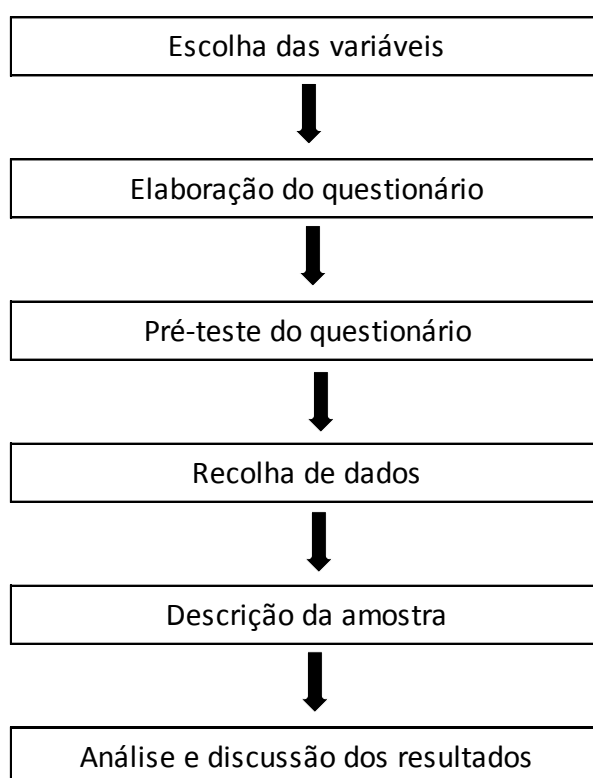


Figura 5.2 Fluxograma do estudo empírico

Fonte: Adaptado de Quivy e Campenhoudt (1998)

Nos pontos que se seguem, será explicado em pormenor o processo de construção do questionário, instrumento de recolha de dados escolhido para este estudo, nomeadamente, as variáveis que nele foram incluídas e as escalas de medição utilizadas.

5.5. Construção do Questionário

O questionário foi aplicado tendo por base a *WebSurvey*, nomeadamente através da *website* www.qualtrics.com.

Antes das questões, que fazem parte do corpo do inquirido, foi escrita uma nota introdutória, com o intuito de dar a conhecer a razão da aplicação do questionário e o âmbito em que está inserido (Apêndice 1).

Nesta introdução é ainda pedida a colaboração do inquirido, explicitada a sua importância em todo o processo, e ainda garantida a total confidencialidade dos dados obtidos.

De acordo com Hill e Hill (2008), a introdução ao questionário é bastante relevante, uma vez que é através deste, que o inquirido vai ter o primeiro contacto com o questionário. Sendo as primeiras impressões determinantes na decisão de uma boa cooperação, foi portanto, tido um cuidado redobrado na sua elaboração.

Após a elaboração da nota introdutória, segue-se o corpo do questionário. É aqui que se colocam as perguntas e se anotam as respostas (Malhotra, 2001).

Por último, torna-se importante frisar que, na abertura do questionário, foi colocada em primeiro lugar, uma questão filtro: - “A sua entidade utiliza um Centro de Serviços Partilhados na área da Contabilidade?” pois, uma vez que o objetivo deste estudo é saber a avaliação que os grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram um modelo de CSP, e porque de acordo com a literatura (Affonso, 2010; Deloitte, 2009), a maioria dos serviços prestados pelos CSP, são de natureza financeira e porque ainda esta dissertação se insere no mestrado em Contabilidade, determinou-se inquirir apenas os grupos económicos com CSP que prestam serviços na área da Contabilidade.

Assim, com esta primeira pergunta filtro, seria possível eleger para este estudo, apenas as entidades, que tenham esta particularidade salvaguardada.

Desta forma, todos os inquiridos que assinalassem que a sua entidade utiliza um CSP na área da Contabilidade, seriam contemplados na análise de resultados, enquanto que os

outros, que respondessem negativamente à pergunta, automaticamente ficariam excluídos da amostra em análise.

Após esta pergunta, o restante questionário foi organizado de modo a reduzir a possibilidade de fadiga dos inquiridos, colocando-se as questões de resposta mais fácil no início.

A apresentação do questionário foi simples, não muito longa, com perguntas fechadas e simples, pois é imprescindível nunca se pôr o inquirido a pensar muito tempo, pois além de se perder a espontaneidade, este poderá desistir de responder ao questionário (Hill e Hill, 2008).

De forma a incentivar o inquirido a participar no estudo, foi divulgado no cabeçalho do inquérito, que o mesmo demoraria apenas 5 minutos a responder.

Assim, o objetivo principal foi fazer um questionário acessível e atrativo, por forma a se conseguir um maior número de participação possível. Para além disso, foi dada primazia a respostas fechadas para que se registasse uma maior facilidade de respostas, favorecendo também uma posterior análise, codificação de respostas e consequente elaboração dos resultados (Hill e Hill, 2008).

5.6. Pré-teste Questionário

Hill e Hill (2008) recomendam o recurso a estudos preliminares, como um pré-teste, para avaliar a adequação do questionário a utilizar e eliminar potenciais problemas, levando ao sucesso da aplicação do questionário e ao cumprimento de objetivos estabelecidos.

De acordo com Reynolds, Diamantopoulos e Schlegelmilch (1993), o pré-teste deve ser feito por entrevista pessoal, para que o investigador possa observar o inquirido a responder ao inquérito e determinar se este é compreensível.

Deste modo, foi realizado um pré-teste com o objetivo de verificar a consistência, clareza e adequabilidade do questionário, tendo para isso sido aplicados numa fase inicial o questionário a 2 inquiridos selecionados e diretamente elegível para o tema em estudo.

Pretendeu-se avaliar com este pré-teste se os entrevistados encontravam dificuldades com alguma afirmação ou com qualquer outro aspeto do questionário, assim como o interesse suscitado pelo questionário e a sua extensão.

Cada inquirido foi convidado a responder individualmente ao questionário, sob observação atenta. Registaram-se algumas dúvidas, que foram consideradas na elaboração do questionário final.

Após as alterações efetuadas, o questionário final foi aplicado a outros 2 inquiridos, que não sugeriram nenhuma alteração nem levantaram qualquer tipo de dúvida, ficando comprovada a adequabilidade do questionário.

5.7. Procedimentos de administração do Questionário e recolha de dados

O questionário foi disponibilizado aos inquiridos num *link* entre os meses de maio e outubro de 2013, construído com o aplicativo *WebSurvey*, nomeadamente através do site www.qualtrics.com, como já referido anteriormente. Assim, se afirma de que o questionário foi de administração direta, uma vez que foi o próprio inquirido a preenchê-lo.

Esta opção de administração *online*, teve em consideração, em primeiro lugar, de se viver num mundo cada vez mais digitalizado, com o recurso frequente a ferramentas *web*, como forma de comunicação.

Em segundo lugar, e de acordo com Churchill (2001) existem outras vantagens do questionário *online*, quando comparado com as tradicionais técnicas de questionários. Segundo este autor, os questionários efetuados através de plataformas *online*, possibilitam uma redução dos custos, quando comparado com outras formas de aplicação de questionários como por exemplo por telefone, por carta ou presencialmente.

Para além disso, possibilitam a utilização de amostras mais elevadas, têm excelente taxa de resposta e ainda permitem o uso de imagens, sons e hipertexto (texto em formato digital) na construção dos questionários, devido à interatividade e possibilidades que o meio digital permite (Churchill, 2001).

O questionário *online* possibilita pausas ao entrevistado na resposta do inquérito e apenas permite a resposta a um único inquirido por questionário, o que se pode considerar também como vantagem, a utilização deste instrumento *online*, pois assim a fiabilidade do estudo será maior (ibid.).

Simsek (1999) acrescenta ainda que a *Internet* facilita a verificação das respostas e o recebimento dos questionários, isto é, facilita o tratamento dos dados.

Para além disto, potencia a redução de consumo de grandes quantidades de papel, pois todo o preenchimento é feito em ambiente digital, representado, por conseguinte, preocupações ao nível da responsabilidade social e ambiental por parte das empresas, algo muito apreciado por estas, pois vivemos numa época de valores pós-materialistas.

Desta forma, a preservação do ambiente é um dos valores, que frequentemente se vê ser defendido por muitos grupos económicos.

No entanto existem algumas desvantagens na adoção do inquérito através de plataformas *web*, como a superficialidade das respostas. Por se tratar de administração direta, o inquirido pode ler todo o questionário podendo perder-se, por conseguinte, a espontaneidade (Hill e Hill, 2008).

É de registar também a fragilidade da credibilidade do dispositivo e a individualização dos inquiridos, pois estes são separados das suas redes de relações sociais (ibid.). Tal não se verifica, por exemplo, na técnica de recolha por observação, em que se analisam as pessoas dentro do seu ambiente normal repleto de relações sociais (Quivy e Campenhoudt, 1998).

Contudo, as vantagens deste meio de aplicação é marcadamente positiva, motivos esses que levaram a esta escolha, como a mais acertada para a análise do tema em si e para a recolha de dados necessária.

5.8. População e amostra utilizada

No presente trabalho, é importante realçar que o objetivo deste estudo é dar um contributo para uma melhor compreensão, sobre a avaliação que os grupos económicos fazem, sobre qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram um modelo de CSP.

Assim, o universo de referência deste estudo, foram unidades de grupos económicos que operando a sua atividade empresarial em território português, já adotaram no seu modelo de gestão, o recurso a CSP na área da Contabilidade.

Na seleção da amostra recorreu-se a um método não probabilístico, a amostragem por conveniência, uma vez que se baseia na disponibilidade e acessibilidade dos inquiridos (Hill e Hill, 2008).

Apesar de os resultados e as conclusões obtidas se aplicarem apenas à amostra em questão, não podendo ser extrapolados com confiança para toda a população, este método tem a vantagem de ser rápido, barato e fácil, permitindo retirar importantes conclusões (ibid.).

Segundo Tull e Hawkins (1976), amostras de conveniência são frequentemente usadas em investigações exploratórias, tal como o presente estudo, em que o principal objetivo passa por dar um contributo para uma melhor compreensão, sobre o fenómeno em causa.

Neste sentido, foram enviados 65 inquéritos a unidades de grupos económicos, que operam a sua atividade empresarial em Portugal.

Na plataforma *web* utilizada para este estudo, foram recebidos 20 inquéritos dados como concluídos, contudo devido à questão de filtro colocada “A sua entidade utiliza um Centro de Serviços Partilhados na área da Contabilidade?” apenas ficaram elegíveis os inquiridos que responderam afirmativamente à questão, ou seja, 16 inquiridos.

5.9. Definição de variáveis e respetivas hipóteses

Tendo em conta as diretrizes de Hill e Hill (2008), para cada variável do estudo, previamente definidas no modelo teórico, foram criadas afirmações.

Assim, e de acordo com o modelo teórico ilustrado na Figura 5.1., as variáveis definidas para o estudo foram os 4 principais objetivos do controlo interno referenciados na revisão da literatura (Costa, 2010; Hightower, 2009; Moeller, 2008; Nakano et al., 2009) e que são:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Confiança nos relatórios financeiros;
- Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda de ativos

Para responder à questão, qual a avaliação que os grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando adotaram um modelo de centro de serviços partilhados, tornou-se importante ter por base estas 4 variáveis, pois de acordo com a revisão da literatura, o controlo interno assume um papel crucial na produção de informação financeira com qualidade (Costa, 2010; Hightower, 2009; Marçal e Marques, 2011; Moeller, 2008; Nakano et al., 2009), ou seja, informação clara, credível e fiável, condição fundamental para o bom regulamento dos mercados e das economias.

Ao corpo do questionário, foi elaborada mais uma afirmação, que se torna transversal a todas as variáveis indicadas na Figura 5.1, pois aquando da revisão da literatura alguns autores (Pinto, 2009; Sako, 2010), apontam como uma dificuldade a este modelo de

Gestão, o facto dos CSP operarem muitas vezes em locais distantes, até por vezes em países diferentes e como tal não terem um conhecimento próximo e aprofundado dos negócios das entidades a quem prestam serviços.

Assim foi criada mais uma variável com uma afirmação para esse efeito a que se designou:

- Conhecimento da entidade

Para análise das variáveis, desenvolveram-se afirmações, onde foi solicitado aos inquiridos que posicionassem a sua opinião numa escala de concordância de 5 pontos, onde 1 significa “Discordo Totalmente” e 5 significa “Concordo Totalmente”.

Esta escala de concordância, também conhecida como escala de Likert, em número ímpar de acordo com Hill e Hill (2008), dá a possibilidade aos inquiridos de poderem dar uma resposta conservadora, quando não querem assumir uma posição positiva, nem negativa, mantendo-se assim numa posição neutra.

Neste estudo, considerou-se importante dar a possibilidade aos inquiridos se em sua opinião a qualidade da informação produzida se manteve, com a adoção do CSP, razão que levou à escolha desta variação de medição em número de pontos ímpar.

O conjunto de afirmações colocadas aos inquiridos, foram expostas no corpo do inquérito, por ordem aleatória e não pela ordem que a seguir se apresenta.

Desta forma, fazem parte do corpo do inquérito, as seguintes afirmações (consideradas para este estudo como hipóteses), relacionadas para as seguintes variáveis:

Tabela 5.1 Conjunto de Variáveis e respetivas Hipóteses

Variável 1: Eficácia e Eficiência das operações
Hipótese 1a - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade.
Hipótese 1b - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade.
Variável 2: Confiança nos relatórios financeiros
Hipótese 2a - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados.
Hipótese 2b - A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade.
Variável 3: Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis
Hipótese 3a - Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados.
Hipótese 3b - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada.
Hipótese 3c - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior.
Variável 4: Salvaguarda de ativos
Hipótese 4a - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.
Hipótese 4b - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.
Variável 5: Conhecimento da entidade
Hipótese 5 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.

Fonte: Elaboração própria

A análise de relação entre os grupos económicos inquiridos com o seu CSP foi realizada com base em duas questões que são:

1 – O seu Centro de Serviços Partilhados situa-se em Portugal ?

2 – A sua entidade adotou um Centro de Serviços Partilhados, há menos de cinco anos ?

O objetivo da primeira questão relaciona-se pelo facto de na literatura, alguns autores defenderem que a aproximação do CSP às unidades de negócio a quem prestam serviços, fomenta muitas vezes a qualidade desse serviço (Pinto, 2009; Sako, 2010).

A segunda questão teve como objetivo, correlacionar as respostas do corpo do inquirido com as entidades que adotaram um modelo de CSP há menos de 5 anos e com as entidades que adotaram este modelo há 5 anos ou mais.

De acordo com alguns autores (Silva et al., 2006), a maioria dos benefícios com a utilização de um CSP, só se verifica passado alguns anos e em simultâneo, o estudo efetuado pela Deloitte (Deloitte, 2013) no final do ano de 2012 a 870 CSP, concluiu que 60% operam há menos de 5 anos.

5.10. Procedimentos utilizados na análise dos dados

Depois de finalizada a distribuição e recolha dos questionários, procedeu-se à análise dos dados. Para o tratamento estatístico utilizou-se o programa *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) for Windows, versão 17.0.

Neste estudo, foi realizada a codificação de todas as respostas, bem como a sua categorização em nominais ou ordinais.

6. Resultados e avaliação do estudo empírico

6.1. Caracterização da amostra

No que respeita à caracterização da amostra, foram feitas duas questões iniciais, de forma a se poder analisar a relação entre os grupos económicos inquiridos com o seu CSP.

No que respeita à questão “O seu Centro de Serviços Partilhados situa-se em Portugal?”, a resposta mais frequente foi “Não”, existindo apenas 2 respostas como “Sim”, de acordo com a Tabela 6.1

Tabela 6.1 Distribuição de grupos económicos, de acordo com a localização do CSP

		O seu CSP situa-se em Portugal?			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	2	12,5	12,5	12,5
	Não	14	87,5	87,5	100,0
	Total	16	100,0	100,0	

Fonte: *Output SPSS*

No que respeita à questão “A sua entidade adotou um Centro de Serviço Partilhado, há menos de cinco anos?”, a resposta mais frequente foi “Sim”, existindo apenas 4 respostas como “Não”, de acordo com a Tabela 6.2

Tabela 6.2 Distribuição de grupos económicos, de acordo com o tempo operacional do CSP

		A sua entidade adotou um CSP, há menos de 5 anos?			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Sim	12	75,0	75,0	75,0
	Não	4	25,0	25,0	100,0
	Total	16	100,0	100,0	

Fonte: *Output SPSS*

6.2. Análise descritiva e correlações com a caracterização da amostra

No presente sub-capítulo, pretende-se analisar as hipóteses definidas para cada variável, bem como as respetivas correlações com a caracterização da amostra, definida anteriormente, sempre que se justificar.

6.2.1. Eficácia e eficiência das operações

Quanto à variável: Eficácia e eficiência das operações, na Hipótese 1a, observam-se os resultados obtidos, através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.1.

Hipótese 1a -As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade

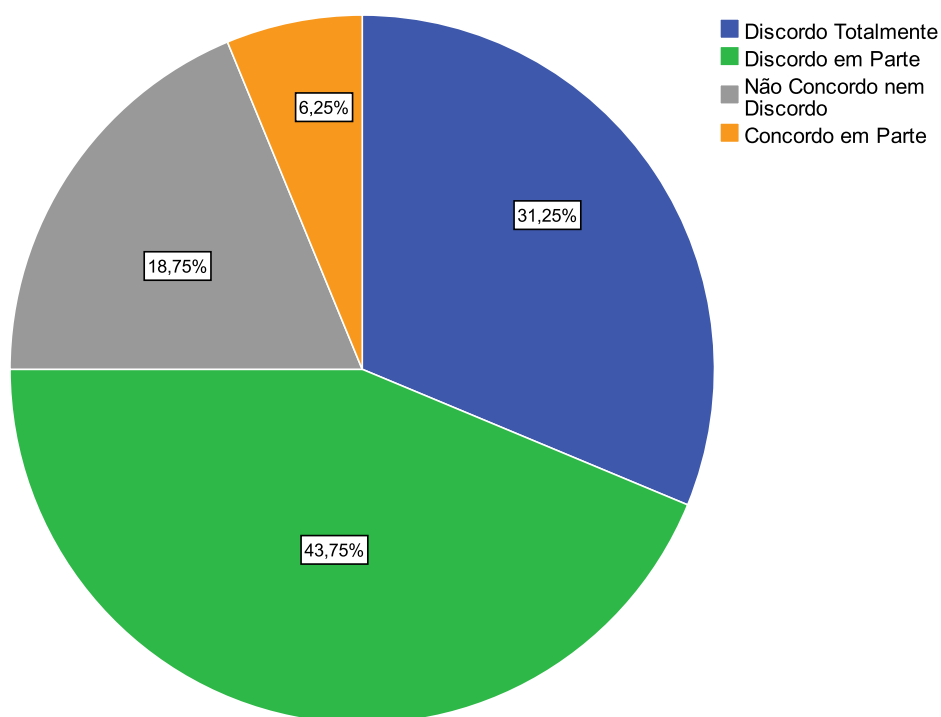


Gráfico 6.1 Eficácia e Eficiência das operações – Hipótese 1a

Fonte: *output* SPSS

Assim, verifica-se que a maioria dos grupos económicos inquiridos discorda em parte ou discorda totalmente com esta afirmação, perfazendo um total de 75%.

Apenas 6,25% concorda em parte e 18,75%, mantem-se numa posição neutra, nem concordando, nem discordando.

Relativamente à afirmação “As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade” observa-se no Gráfico 6.2, que tendencialmente foram os grupos económicos, cujos respetivos CSP operam há 5 anos ou mais, que responderam que concordavam em parte ou nem concordavam nem discordavam.

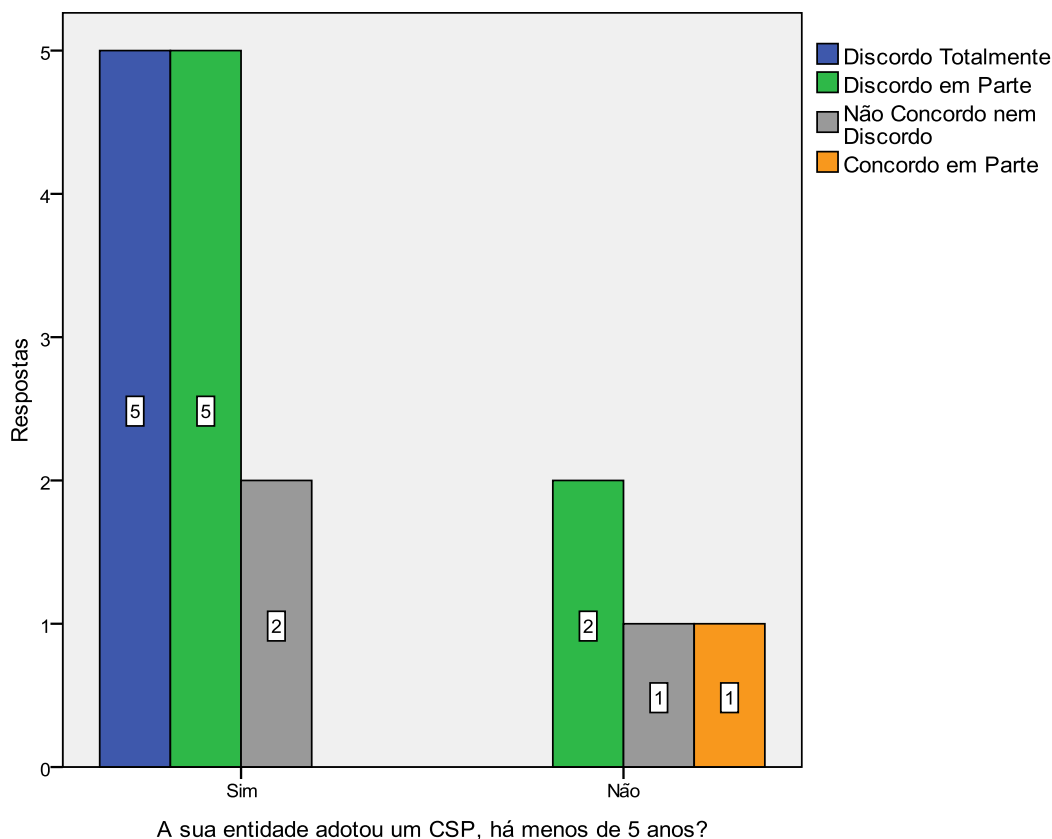


Gráfico 6.2 Correlação Eficácia e eficiência das operações com tempo operacional do CSP – Hipótese 1a

Fonte: *output* SPSS

Através do Gráfico 6.2, verifica-se que os cinco inquiridos que discordavam totalmente, com a afirmação de que as operações e tarefas exercidas pelo CSP, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade, todos operam há menos de 5 anos com o CSP.

Na Hipótese 1b, observa-se através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.3, que a maioria dos grupos económicos inquiridos concorda em parte ou concorda totalmente com esta afirmação, perfazendo um total de 62,50%, o que a torna coerente com o nível de respostas dadas na Hipótese 1a.

Hipótese 1b - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade.

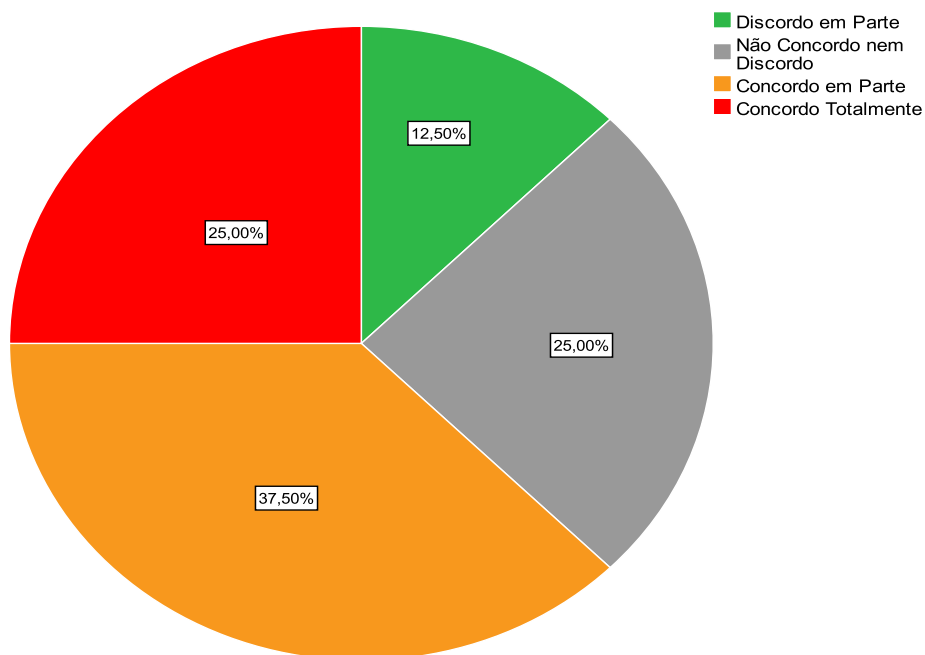


Gráfico 6.3 Eficácia e eficiência das operações – Hipótese 1b

Fonte: *output* SPSS

Deste conjunto de respostas, observa-se de acordo com os Gráficos 6.1 e 6.2, que as respostas em ambas as questões são coerentes, uma vez que a Hipótese 1a é uma afirmação oposta da Hipótese 1b

6.2.2. Confiança nos relatórios financeiros

Quanto à variável: Confiança nos relatórios financeiros, na Hipótese 2a, é possível observar através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.4, que a maioria dos grupos económicos inquiridos concorda em parte ou concorda totalmente com esta afirmação, perfazendo um total de 75%.

Apenas 6,25%, discorda em parte com esta afirmação

Observa-se, ainda de acordo com o mesmo Gráfico (Gráfico 6.4), que 18,75%, nem concorda nem discorda, mantendo-se assim numa posição neutra.

Na Hipótese 2b e de acordo com a tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.5, ninguém concorda totalmente ou concorda em parte que a sua entidade produzisse

informação menos fiável que o seu CSP. A maioria dos inquiridos discorda em parte com esta afirmação (56,25%).

Hipótese 2a - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados

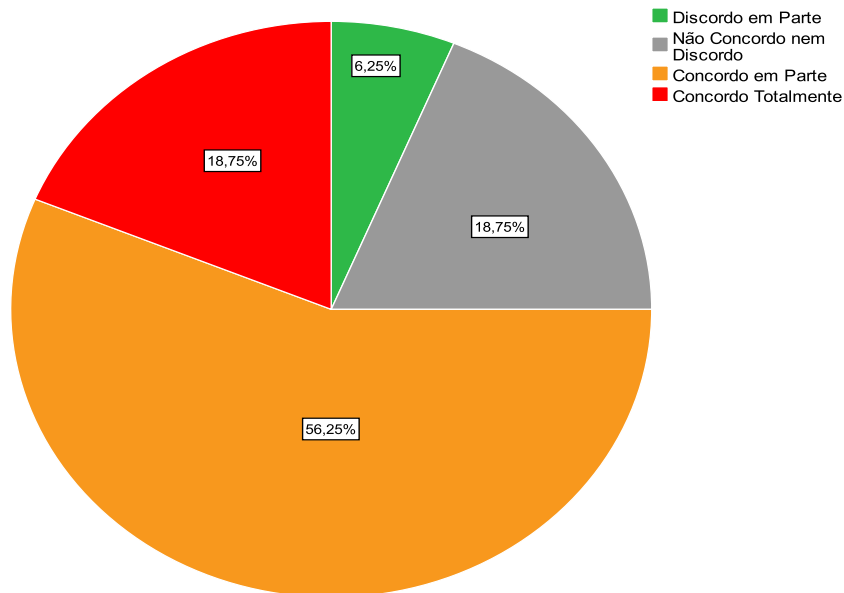


Gráfico 6.4 Confiança nos relatórios financeiros – Hipótese 2a

Fonte: *output* SPSS

Hipótese 2b - A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade

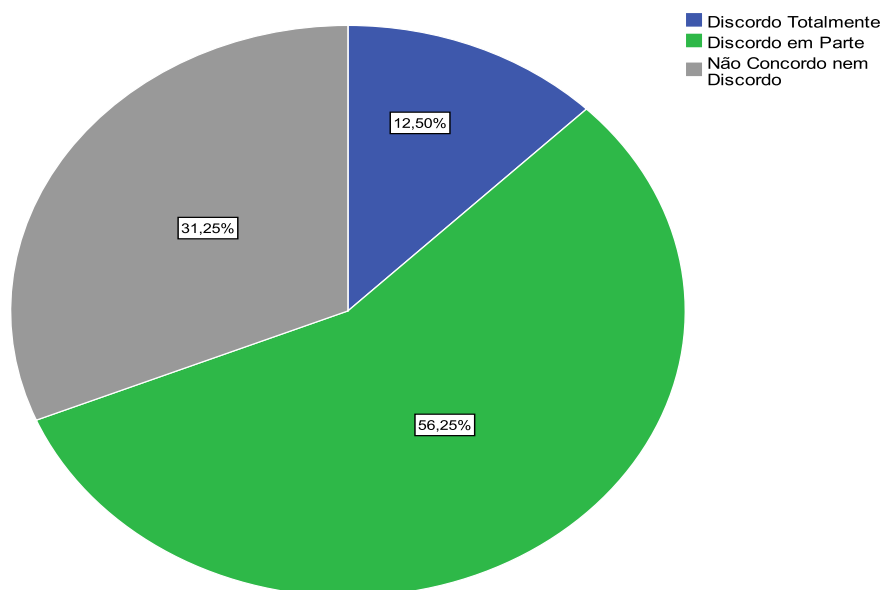


Gráfico 6.5 Confiança nos relatórios financeiros – Hipótese 2b

Fonte: *output* SPSS

De acordo com o Gráfico 6.6, observa-se que os inquiridos que discordavam totalmente com a afirmação “**A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade**, o respetivo CSP se situava fora de Portugal

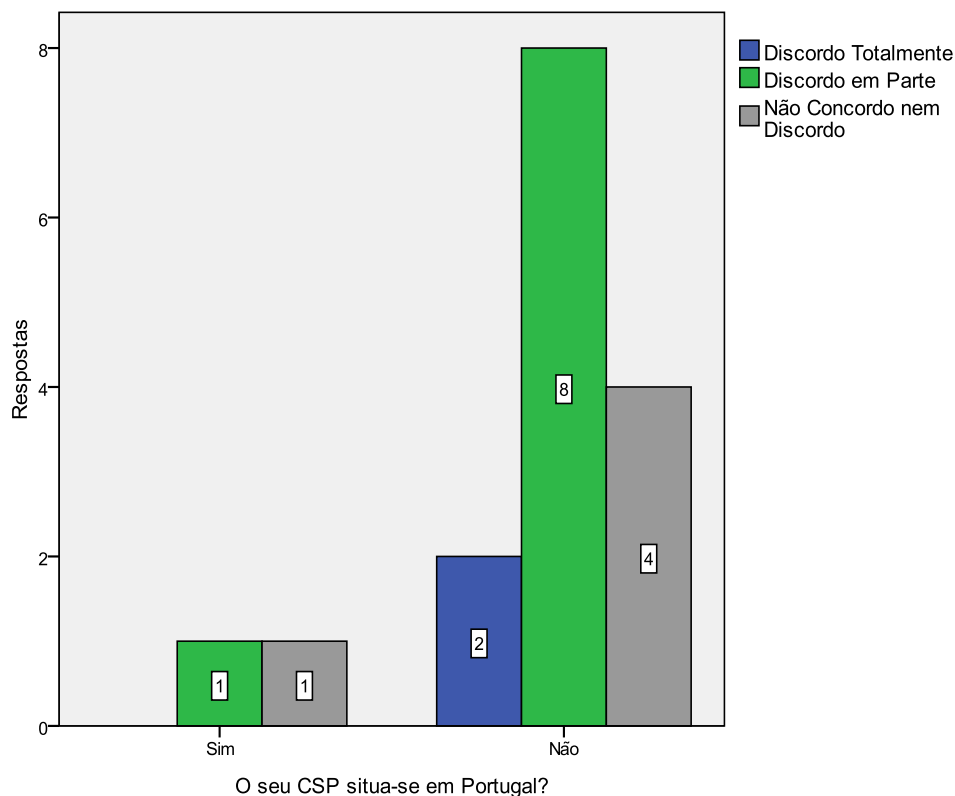


Gráfico 6.6 Correlação Confiança nos Relatórios financeiros com localização do CSP – Hipótese 2b

Fonte: *output* SPSS

6.2.3. Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis

Quanto à variável: Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis, na Hipótese 3a, observa-se o grau de concordância dos inquiridos com esta afirmação através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.7.

Hipótese 3a - Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados

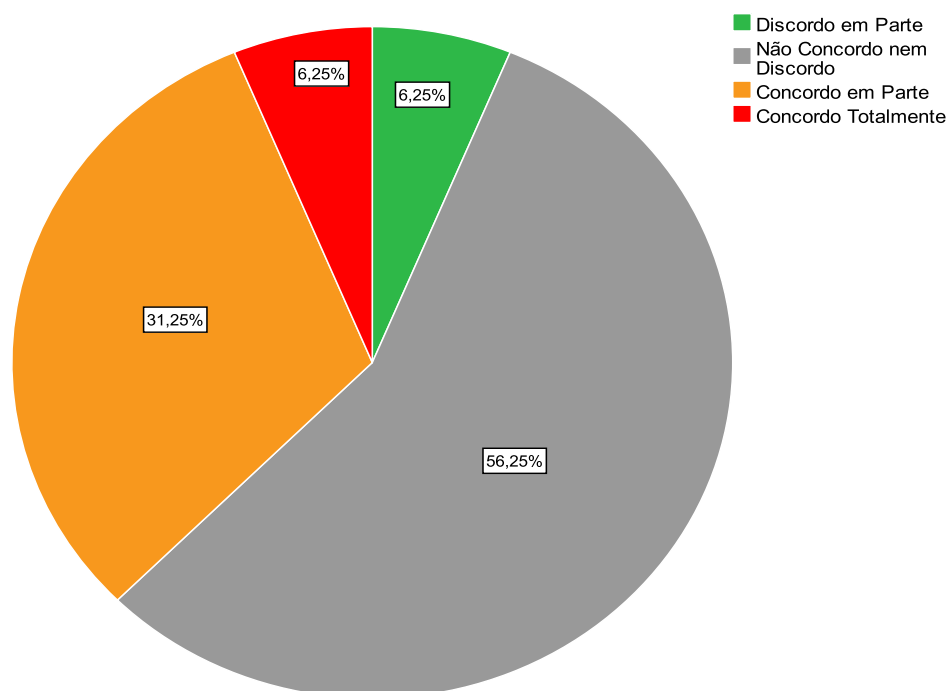


Gráfico 6.7 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3a

Fonte: *output* SPSS

Desta forma, verifica-se que a maioria dos inquiridos (56,25%) nem concorda, nem discorda, mantendo-se assim numa posição neutra.

Contudo, existe uma boa fatia dos inquiridos (31,25%), que concordam em parte que o seu CSP cumpre os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão.

Através do Gráfico 6.8 e 6.9, é possível observar, que a minoria dos inquiridos que discordava em parte (6,25%) o respetivo CSP opera há menos de cinco anos, em oposição a uma minoria de inquiridos que concordava totalmente (6,25%), cujo seu CSP opera há 5 anos ou mais.

Em ambos os casos, os CSP não se situam em Portugal.

Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados

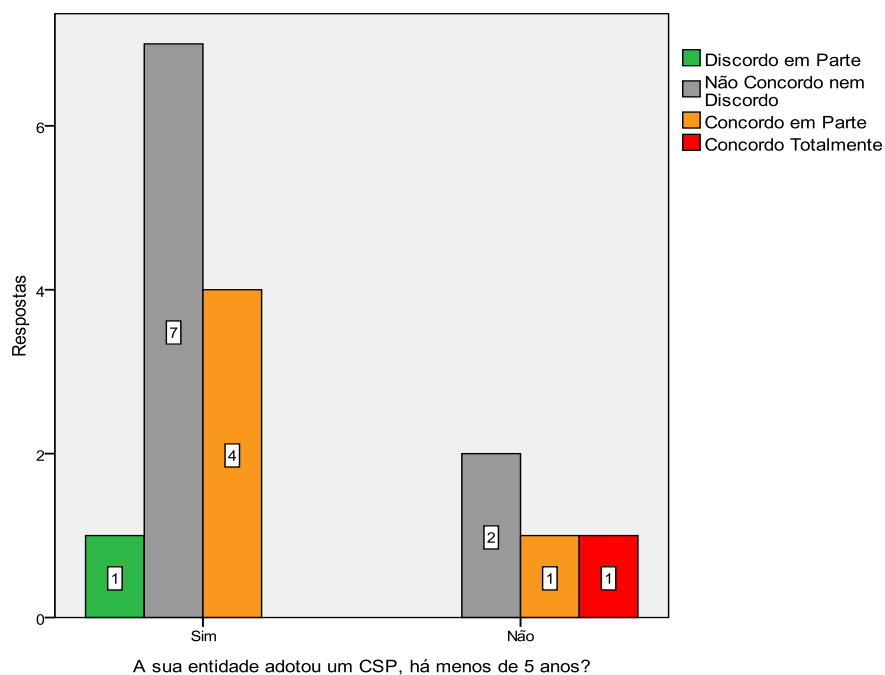


Gráfico 6.8 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com tempo operacional do CSP – Hipótese 3a

Fonte: *output* SPSS

Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados

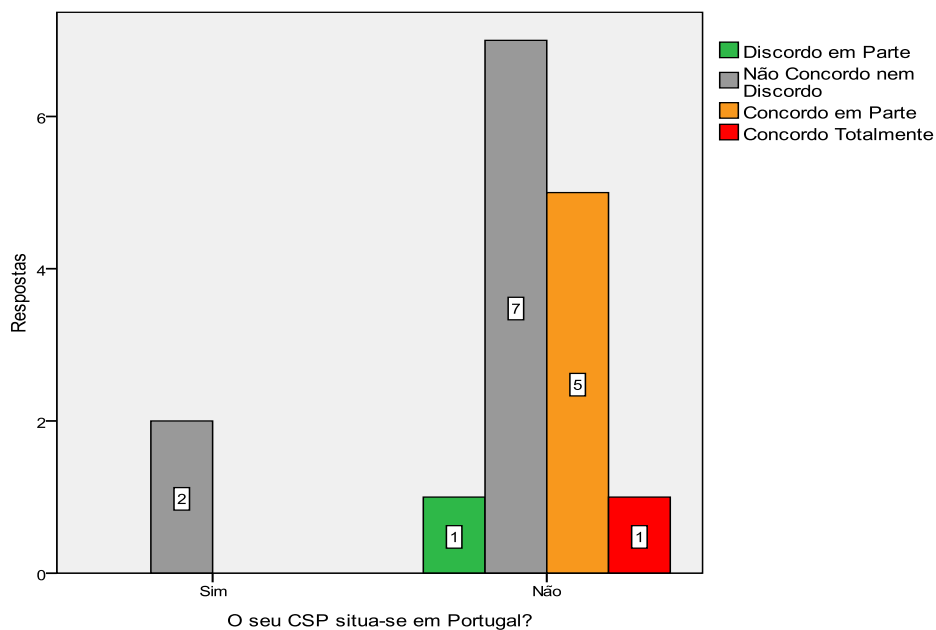


Gráfico 6.9 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com localização do CSP – Hipótese 3a

Fonte: *output* SPSS

Através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.10, observa-se que a maioria dos inquiridos (68,75%) nem concorda, nem discorda que a produção de informação financeira tempestiva seja mais assegurada com a adoção do seu CSP, mantendo desta forma uma posição neutra.

Contudo 18,75%, respondeu que concorda em parte com esta afirmação, havendo apenas uma minoria que respondeu que discordava totalmente e outra concordava totalmente, ambas com 6,25%.

Hipótese 3b - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada

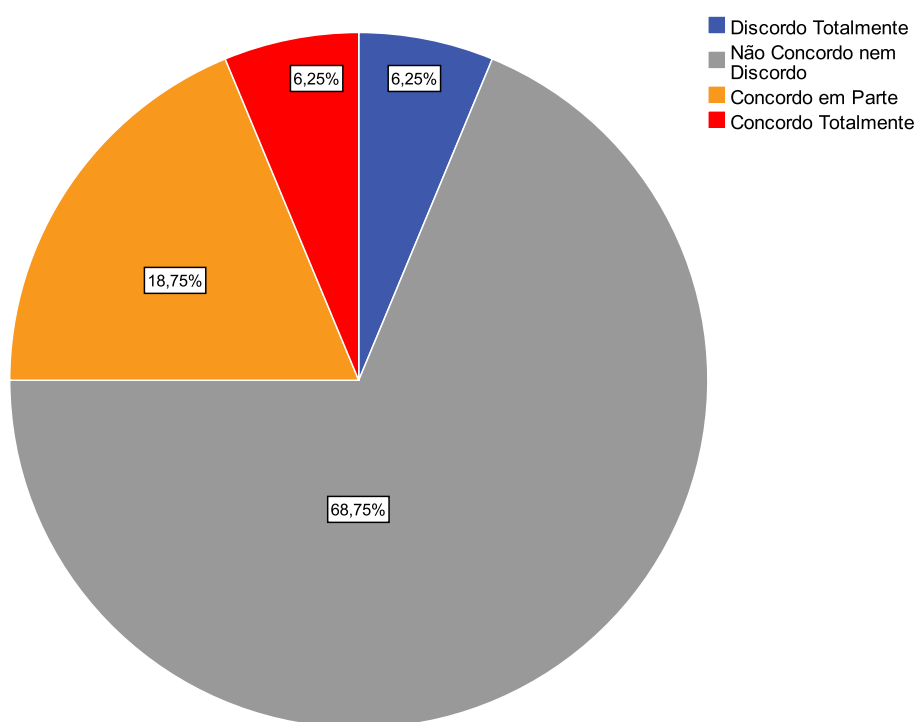


Gráfico 6.10 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3b

Fonte: *output SPSS*

Ainda, para esta variável (Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis), criou-se mais uma afirmação, com o intuito de melhor definir a posição dos inquiridos, quanto a este objetivo do controlo interno, que se traduziu na Hipótese 3c e cujos resultados, se podem observar através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.11.

Hipótese 3c - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior

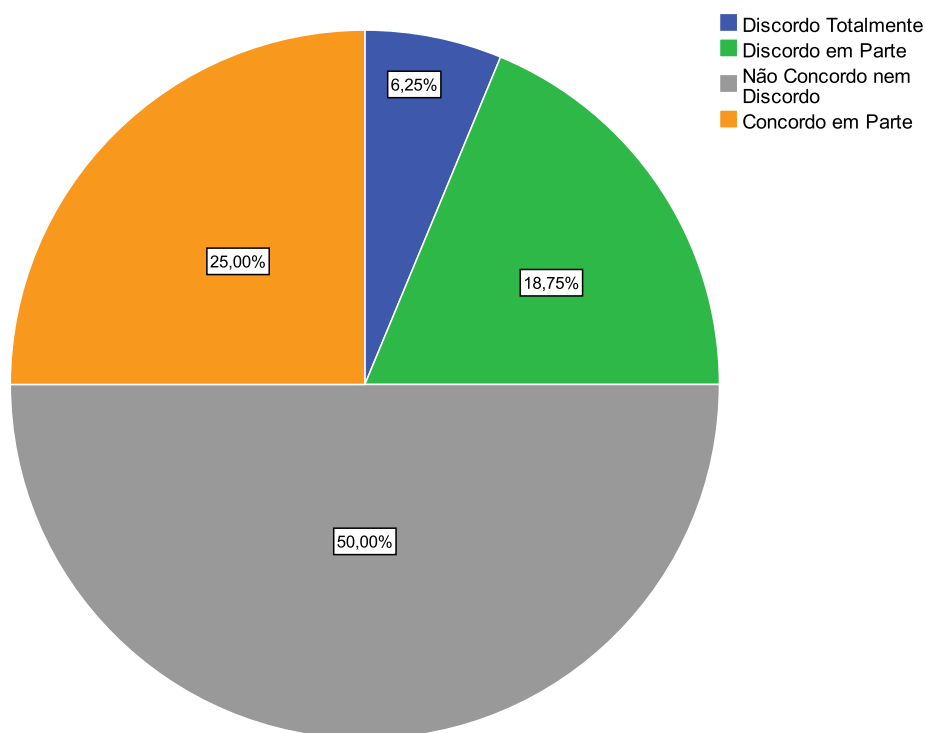


Gráfico 6.11 Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis – Hipótese 3c

Fonte: *output SPSS*

Assim, observa-se através do Gráfico 6.11, que metade dos inquiridos (50%), nem concordam, nem discordam que com a adoção do seu CSP, que o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior.

Contudo, 25% dos inquiridos tende a concordar, de que esse risco é maior, com a adoção do CSP, em oposição a 18,75% dos inquiridos que discorda em parte com essa afirmação. É de referir, que 6,25% dos inquiridos, discorda totalmente com esta afirmação.

Através do Gráfico 6.12, observa-se que a metade dos inquiridos que tende a concordar e a discordar, em ambos os casos os CSP não se situam em Portugal.

No entanto, o total dos inquiridos que discorda totalmente de que é maior, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, com a adoção do CSP, este CSP opera há cinco anos ou mais, conforme o Gráfico 6.13.

Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior

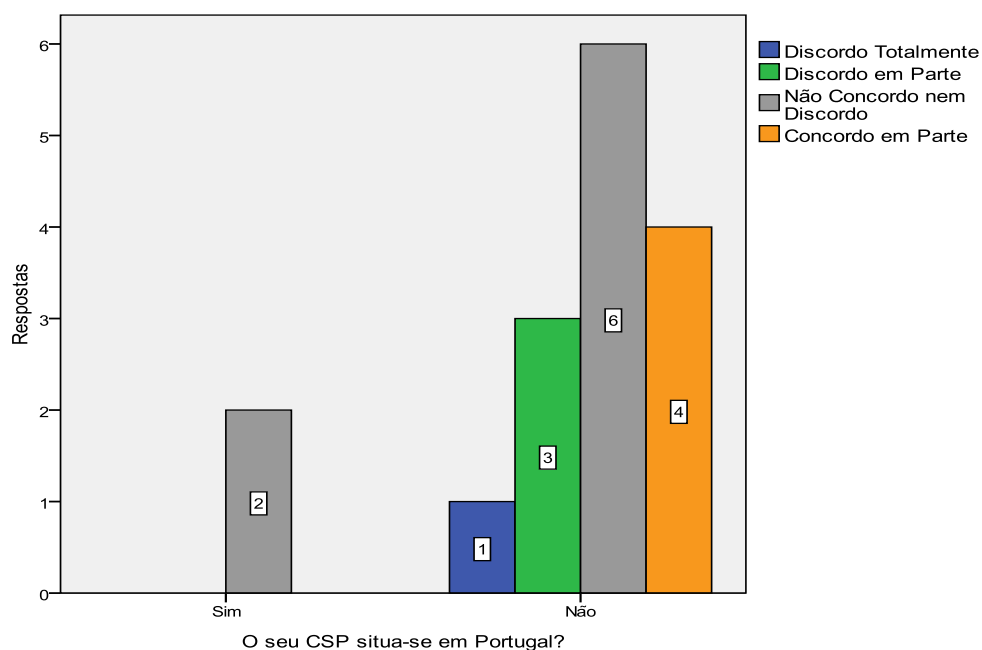


Gráfico 6.12 Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com localização do CSP – Hipótese 3c

Fonte: *output* SPSS

Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior

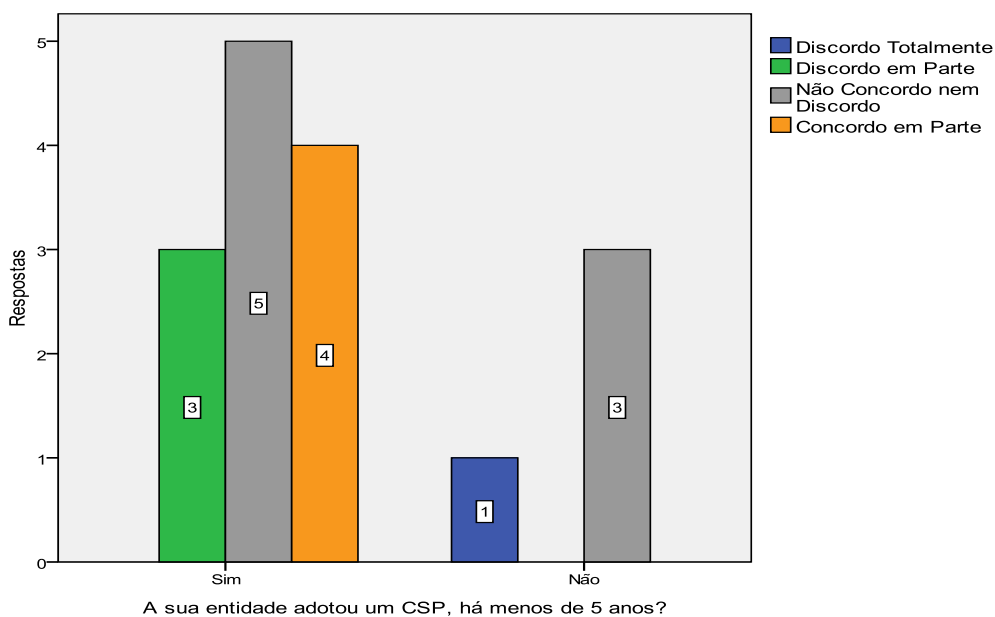


Gráfico 6.13 . Correlação Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis com tempo operacional do CSP – Hipótese 3c

Fonte: *output* SPSS

6.2.4. Salvaguarda de ativos

Quanto à variável: Salvaguarda de ativos, na Hipótese 4a, observa-se o grau de concordância dos inquiridos com esta afirmação - Com o recurso ao seu CSP, os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados - através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.14.

Hipótese 4a - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.

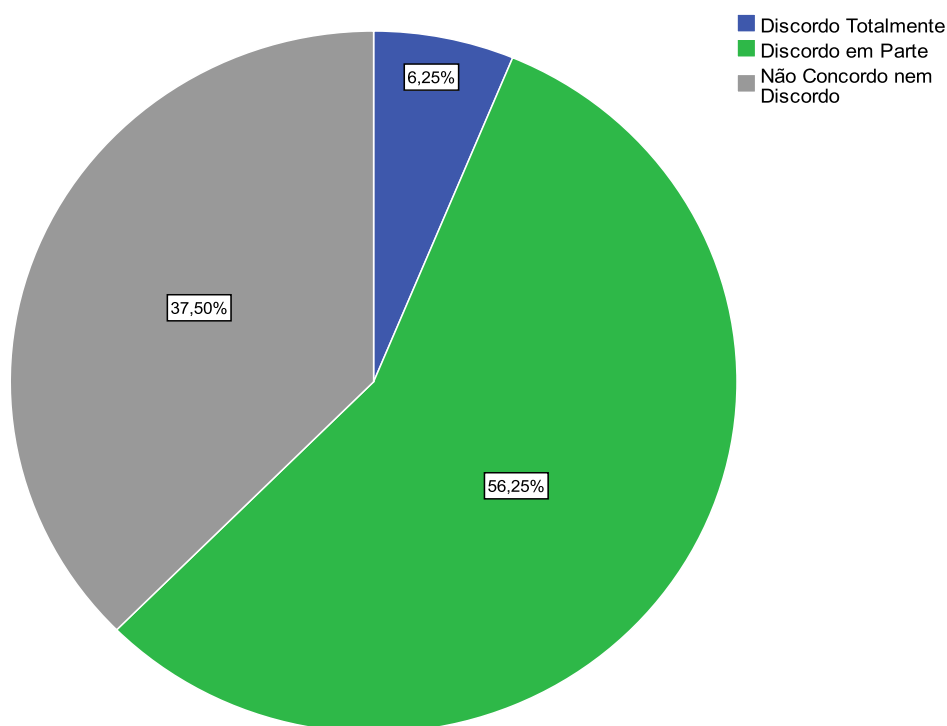


Gráfico 6.14 Salvaguarda de ativos – Hipótese 4a

Fonte: *output SPSS*

Assim, observa-se através do Gráfico 6.14, que a grande maioria (56,25%), discorda em parte com esta afirmação.

Contudo, existem 37,50% dos inquiridos, que não concordam nem discordam com a afirmação do parágrafo anterior, ao contrário de uma minoria (6,25%), que discorda totalmente.

Do Gráfico 6.15, verifica-se que essa minoria opera com o seu CSP há menos de 5 anos.

Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.

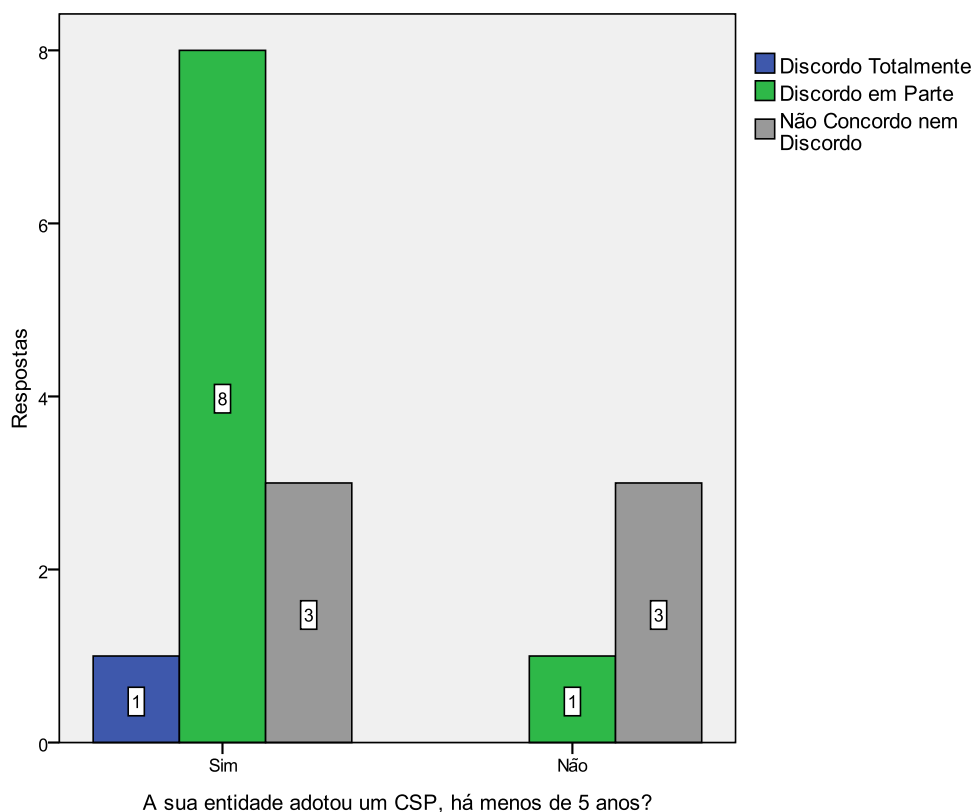


Gráfico 6.15 . Salvaguarda de ativos com tempo operacional do CSP – Hipótese 4a

Fonte: *output* SPSS

Através da tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.16, é possível observar o grau de concordância dos inquiridos, quanto à afirmação na Hipótese 4b – Com a adoção do seu CSP, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.

Assim, e de acordo com o Gráfico 6.16, observa-se que a maioria dos inquiridos (43,75%), concorda em parte, que com a adoção do seu CSP, houve um acréscimo de erros e enganos. É de salientar que 25% dos inquiridos, concorda totalmente com esta afirmação.

Contudo, 25% dos inquiridos, mantem uma posição neutra, nem concordando, nem discordando com esta afirmação, mas existe uma minoria de 6,25% que discorda totalmente com a afirmação no parágrafo anterior.

Hipótese 4b - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira

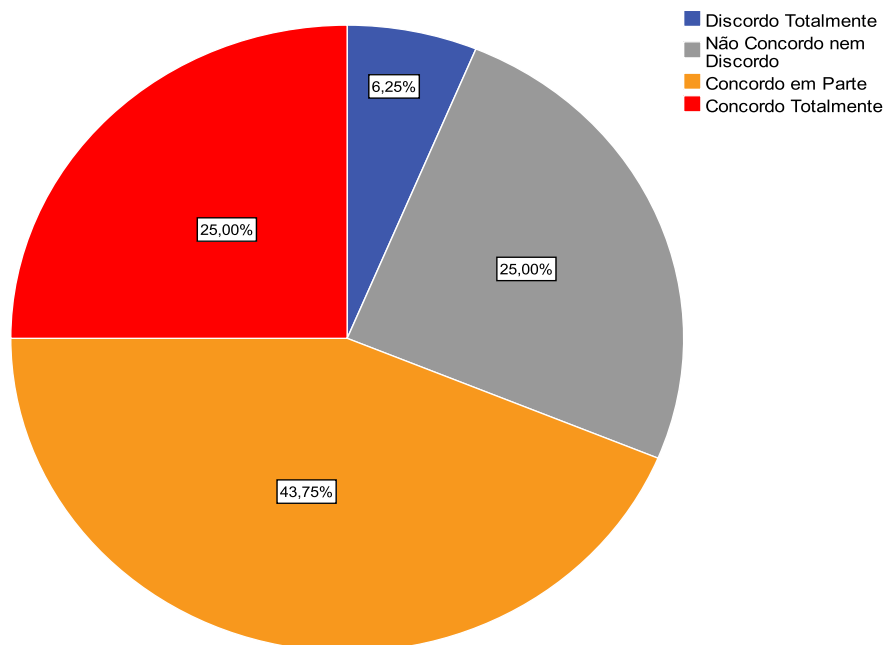


Gráfico 6.16 Salvo guarda de ativos – Hipótese 4b

Fonte: *output* SPSS

Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira

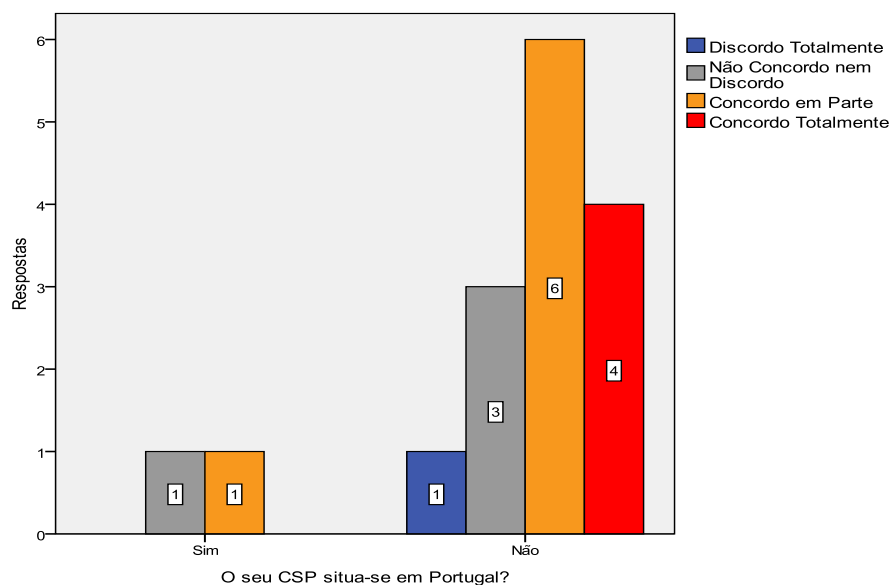


Gráfico 6.17 Correlação Salvo guarda de ativos com localização do CSP – Hipótese 4b

Fonte: *output* SPSS

Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira

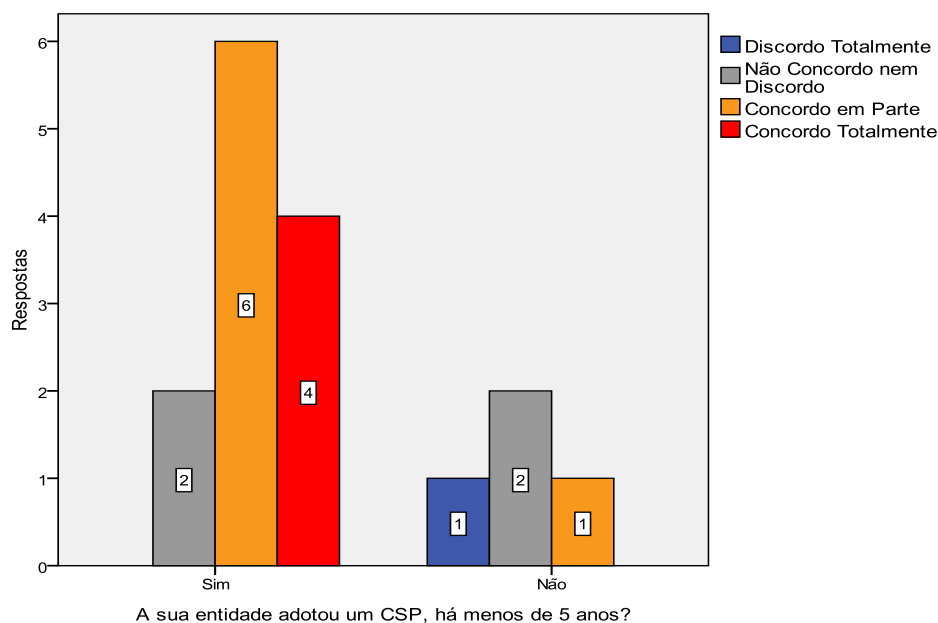


Gráfico 6.18 . Salvaguarda de ativos com tempo operacional do CSP – Hipótese 4b

Fonte: *output* SPSS

De acordo com os gráficos 6.17 e 6.18, observa-se que o total de inquiridos que discordou totalmente com a afirmação de que com a adoção do seu CSP, houve um acréscimo de erros e enganos na produção da informação financeira, o respetivo CSP não se situa em Portugal e o mesmo opera há menos de cinco anos.

Desta forma, é possível observar através dos Gráficos 6.14 e 6.16, o negativismo dos inquiridos, em relação à variável: Salvaguarda de ativos, através das afirmações transcritas nas Hipótese 4a e 4b.

6.2.5. Conhecimento da entidade

Neste estudo, conforme já abordado em capítulo anterior, considerou-se importante elaborar uma questão, que torna transversal a todas as variáveis anteriores, da qual se designou por Hipótese 5 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu CSP, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.

Conforme tabela no Apêndice 2 e do correspondente Gráfico 6.19, é possível observar o grau de concordância dos inquiridos, relativamente à afirmação anterior.

Hipótese 5 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.

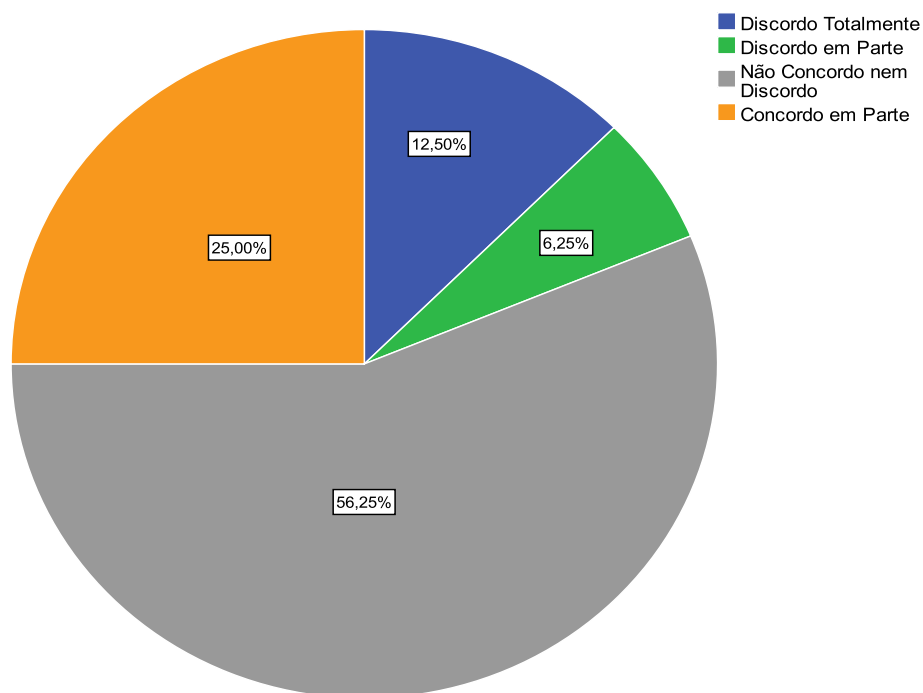


Gráfico 6.19 Conhecimento da entidade – Hipótese 5

Fonte: *output SPSS*

Assim, e de acordo com o que se observa no Gráfico 6.19, verifica-se que a maioria dos inquiridos (56,25%), não concorda nem discorda com a afirmação, contudo existe ainda uma percentagem considerável dos inquiridos (25%), que concorda em parte com a afirmação em causa.

Apenas 6,25% dos inquiridos discorda em parte, ao contrário de 12,5% que discorda totalmente com a afirmação formulada na Hipótese 5.

6.2.6. Sistematização dos resultados

Para uma melhor compreensão dos resultados anteriormente expostos, são apresentadas as Tabelas 6.3 e 6.4 com a frequência, a percentagem e as médias das respostas, às afirmações que constam no inquérito apresentado – Apêndice 1, de acordo com os resultados do programa SPSS.

O objetivo deste estudo é conhecer qual a avaliação da qualidade da informação financeira produzida pelos grupos económicos, quando tenham adotado um CSP na área da Contabilidade.

Assim, na Tabela 6.3, observamos a quantidade de inquiridos, que respondeu a este inquérito e que recorre a um CSP na área da Contabilidade, de acordo com a localização e o tempo operacional do respetivo CSP.

Tabela 6.3 Caracterização da amostra – resumo

Caracterização da amostra	Resposta	Frequência	Percentagem
O seu CSP situa-se em Portugal ?	Sim	2	12,50%
	Não	14	87,50%
A sua entidade adotou um CSP, há menos de 5 anos ?	Sim	12	75,00%
	Não	4	25,00%

Fonte: Adaptado de *Output SPSS*

Na Tabela 6.4, é apresentado um resumo com as médias dos graus de concordância, face às afirmações expostas no corpo do inquérito, seguida das respetivas variáveis do presente estudo, de acordo com os resultados do programa SPSS.

Com o intuito de uma melhor visualização, é ainda apresentada na Tabela 6.4, um símbolo, na última coluna, que reflete o sentido da média das respostas a cada afirmação, contribuindo cada afirmação ou hipótese como interpretação da avaliação da qualidade da informação financeira, por parte dos grupos económicos, quando adotaram um modelo de CSP.

Assim, quanto ao grau de concordância dos inquiridos, o símbolo “↗” aponta no sentido de que a qualidade da informação financeira melhorou com o recurso ao CSP.

O símbolo “↘” aponta no sentido de que a qualidade da informação financeira piorou com o recurso ao CSP.

Por fim apresenta-se o símbolo “=” quando o grau de concordância dos inquiridos aponta no sentido de que a qualidade da informação financeira não se alterou, quando o grupo económico adotou o modelo de CSP.

Tabela 6.4 Resultados do inquérito – resumo

Variável 1: Eficácia e Eficiência das operações	Média	Avaliação da qualidade da informação financeira, com recurso a CSP
Hipótese 1a - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade.	2,00	↘
Hipótese 1b - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade.	3,75	↘
Variável 2: Confiança nos relatórios financeiros	Média	Avaliação da qualidade da informação financeira, com recurso a CSP
Hipótese 2a - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados.	3,88	=
Hipótese 2b - A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade.	2,19	↘
Variável 3: Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis	Média	Avaliação da qualidade da informação financeira, com recurso a CSP
Hipótese 3a - Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados.	3,38	=
Hipótese 3b - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada.	3,19	=
Hipótese 3c - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior.	2,94	=
Variável 4: Salvaguarda de ativos	Média	Avaliação da qualidade da informação financeira, com recurso a CSP
Hipótese 4a - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.	2,31	↘
Hipótese 4b - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.	3,81	↘
Variável 5: Conhecimento da entidade	Média	Avaliação da qualidade da informação financeira, com recurso a CSP
Hipótese 5 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.	2,94	=

Fonte: Adaptado de *Output SPSS*

Em termos globais e de acordo com a Tabela 6.4, existem afirmações segundo as quais os grupos económicos consideram que a qualidade da informação financeira piorou com o recurso a CSP, embora exista outro número considerável de afirmações no sentido de que a informação financeira não melhorou nem piorou, ou seja, mantem-se.

Contudo, não existem afirmações, que consideram que a qualidade da informação financeira melhorou com o recurso a CSP.

7. Conclusões, limitações e perspectivas futuras

Neste capítulo , serão discutidos os resultados, tendo como base os elementos apresentados anteriormente e simultaneamente a respetiva conclusão do presente estudo

Assim, procurou-se fazer uma análise crítica dos resultados obtidos, considerando as variáveis em estudo, de acordo com os objetivos inicialmente definidos, isto é, saber qual a avaliação que os grupos económicos fazem, da qualidade da informação financeira que produzem, quando tenham adotado um modelo de CSP, tendo por base os quatro objetivos do controlo interno. A informação financeira, melhorou, piorou ou manteve-se com a adoção do modelo de CSP ?

No seguimento desta contextualização no que respeita aos objetivos e ao propósito do estudo, apresenta-se um resumo dos principais resultados respondendo às hipóteses teóricas de trabalho e ao modelo teórico em análise.

7.1. Conclusões principais

Através da análise realizada, constatou-se que os grupos económicos considerados na amostra tendem a discordar com a afirmação “As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidas pela sua entidade” com um total de 75%. Apenas 6,25% concorda em parte, tendo os restantes (18,75%) nem concordando nem discordando.

Contudo, da amostra considerada em estudo, verifica-se que os grupos económicos que discordavam totalmente com esta afirmação (31,25%), todos operam com o seu CSP há menos de cinco anos.

Os inquiridos considerados na amostra, quando confrontados com a mesma afirmação anterior mas efetuada tendencialmente de forma oposta “As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade” os mesmos tendem a concordar (62,50%). Apenas 12,25%, discorda em parte com a afirmação, tendo os restantes (25,00%) nem concordando nem discordando.

Uma vez que estas afirmações, faziam parte das hipóteses da variável: Eficácia e eficiência das operações, conclui-se a partir do presente estudo, no que respeita a este objetivo do

controlo interno, que os grupos económicos da presente amostra, são da opinião que com o recurso ao CSP, a qualidade da sua informação financeira foi reduzida.

Outra das importantes conclusões registadas, diz respeito à afirmação “Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados” a maior parte dos inquiridos tende a concordar (75,00%), ou seja, depois de adotado um modelo de CSP, os grupos económicos considerados na presente amostra são da opinião que os relatórios financeiros que emitem continuam a ser verdadeiros e apropriados, concluindo desta forma que a qualidade da informação financeira se manteve.

Contudo, quando os mesmos inquiridos foram confrontados com a afirmação “A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade”, observou-se que os mesmos tendem a discordar (68,75%), ou seja, os grupos económicos considerados na amostra são da opinião de que com o recurso ao CSP, a informação financeira se produzida na própria entidade não seria menos fiável. É de referir, que os restantes 31,25% não concordaram nem discordaram da afirmação, não havendo qualquer resposta no sentido da concordância. Desta forma, conclui-se, que face ao conjunto de respostas para esta afirmação, a qualidade da informação financeira foi reduzida.

Importa referir, que para o conjunto de inquiridos que discordava totalmente com esta afirmação, o seu CSP não se situa em Portugal.

Estas duas últimas afirmações faziam parte do conjunto de hipóteses ligadas à variável: Confiança nos relatórios financeiros (um dos objetivos do controlo interno).

No que respeita à variável “Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis” (outro objetivo do controlo interno), os inquiridos quando confrontados com a afirmação “Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados”, a maioria (56,25%) mantém uma posição neutra, nem concordando nem discordando. Contudo existe uma parte considerável de grupos económicos inquiridos na amostra (37,50%), que tende a concordar, restando apenas 6,25% que discorda em parte.

É de referir, que para o conjunto de inquiridos que concordava totalmente com esta afirmação, o respetivo CSP opera há cinco anos ou mais, relativamente ao total de

inquiridos que teve um grau de concordância mais baixo o CSP correspondente opera há menos de cinco anos.

No entanto, o conjunto de grupos económicos com um grau de concordância mais elevado, referente ao cumprimento dos procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, por parte do CSP, registam-se importantes informações que importa apresentar. O respetivo CSP não se situa em Portugal.

Ainda dentro da mesma variável, mais de metade dos grupos económicos (68,75%), se mantem numa posição conservadora, ou seja, não tendem a concordar nem a discordar se com o “recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada”.

Conclusão idêntica se registou, quando foram confrontados com a afirmação “Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior”, exatamente metade dos inquiridos (50,00%), apresenta posição igualmente neutra, ou seja, não tendem a concordar nem a discordar. Tanto para o total dos inquiridos que tenderam a concordar com a afirmação como para o total dos que tenderam a discordar os CSP não se situam em Portugal.

No entanto, observou-se que o total de inquiridos que discorda totalmente de que este risco de incumprimento com a adoção do CSP é maior, o respetivo CSP opera há cinco anos ou mais.

De acordo com os resultados das hipóteses formuladas para o objetivo do controlo interno: “Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis”, conclui-se que com o recurso a CSP, a avaliação que os grupos económicos fazem da qualidade da informação financeira se manteve.

Proseguindo na análise das variáveis, no que respeita à salvaguarda de ativos, os grupos económicos representados na amostra em estudo tendem a discordar de que os seus ativos estão melhor salvaguardados com o recurso ao CSP (56,25%). No entanto é importante relatar que nenhum grupo económico, tendencialmente, concordou com esta afirmação. No entanto a maioria dos inquiridos apresenta um grau de concordância mais elevado (68,75%) quando lhes é afirmado de que com a adoção do Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.

É de salientar ainda, que o total dos inquiridos que discorda totalmente de que, com o recurso ao CSP, os seus ativos estão melhor salvaguardados, verificou-se que o seu CSP opera há menos de cinco anos. Também se verifica que o total dos grupos económicos que concordam totalmente com a afirmação de que com a adoção ao CSP, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira, o respetivo CSP opera há menos de cinco anos. Estes resultados estão em sintonia com a ideia de que a grande parte das vantagens com o recurso a um CSP, só se verifica anos mais tarde.

Importa referir, que todos os grupos económicos que concordam totalmente de que houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira com a adoção do CSP, o respetivo CSP não se situa em Portugal.

No que respeita à variável “Salvuarda de ativos”, conclui-se, de acordo com os resultados do presente estudo, de que com o recurso ao CSP os grupos económicos são da opinião de que a qualidade da informação financeira que produzem foi reduzida.

Acrescenta-se ainda, que os grupos económicos considerados neste estudo quando confrontados com a afirmação de que o nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados, a maioria (56,25%) apresenta uma posição neutra, nem concordando nem discordando, o que se conclui que o nível de conhecimento da entidade por parte dos CSP, não alterou a qualidade da informação financeira produzida.

Da amostra em análise, apenas uma minoria (12,50%) tem o respetivo CSP a operar em Portugal, o que era esperado, uma vez que de acordo com o estudo da Deloitte (2009), do total de grupos económicos considerados no estudo em 2009, representados por 702 CSP em todo o mundo, apenas 5 CSP se situavam em Portugal.

Ainda de acordo com a caracterização da mesma amostra, apenas 25% adotou um CSP há menos de cinco anos, resultado igualmente esperado, uma vez que a Deloitte (2013) no final do ano 2012, realizou um estudo a grupos económicos representados por 870 CSP, dos quais cerca de 60% operam há menos de 5 anos.

Em resumo, conclui-se do presente estudo, que os grupos económicos, cujas unidades de negócio se situam em território nacional, são da opinião que a qualidade da informação financeira que passaram a produzir com o recurso ao CSP, foi reduzida no que respeita à Eficácia e eficiência das operações, à Salvuarda de ativos e à Confiança nos relatórios

financeiros, apesar de continuarem a emitir Relatórios financeiros verdadeiros e apropriados.

No entanto, os mesmos grupos económicos considerados neste estudo, são da opinião que mantêm a mesma qualidade da informação financeira, com a adoção do CSP, relativamente ao Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

No que concerne ao Conhecimento da entidade por parte dos CSP, estes grupos económicos são da opinião que a qualidade da informação financeira que produzem se manteve com a adoção do CSP.

Importa referir que em nenhuma variável considerada neste estudo os grupos económicos expressaram uma opinião de que com o recurso ao CSP a qualidade da informação financeira produzida tenha melhorado.

7.2. Limitações do estudo

No culminar do presente estudo e depois de expostas as suas principais conclusões, é essencial fazer referência a um conjunto de limitações que este estudo 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, sobretudo no que concerne aos serviços partilhados.

Outra limitação a referir é o facto de serem escassos quer os estudos teóricos quer os estudos empíricos relacionados com o tema que serviu de título ao presente trabalho, os serviços partilhados no âmbito dos grupos económicos e sua avaliação no contexto da qualidade da informação financeira. 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.

Uma terceira limitação encontrada e importante salientar, reside na pouca disponibilidade e aceitação das entidades em responder ao inquérito solicitado, o que levou a que os resultados obtidos apenas se aplicam à amostra – 16 inquiridos.

O questionário esteve disponível durante um período temporal apenas de 6 meses, o que constituiu também uma limitação ao presente estudo.

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

7.3. Futuras linhas de investigação

No que respeita à investigação futura, o presente estudo fornece pistas de investigação que poderão ser seguidas em futuros estudos. É o caso de um estudo a um maior número de grupos económicos que adotaram na sua estrutura um modelo de CSP, dividido por setores económicos, ou seja, analisar este tema numa perspetiva de segmentos de mercado e tentar perceber se as conclusões são as mesmas em todos os segmentos e quais as razões para isso.

Além disso, e porque são os ROC que emitem a certificação legal de contas destes grupos económicos, outro estudo poderia ser feito no que respeita aos procedimentos e ao parecer destes revisores ao longo dos anos que estas entidades operam com o recurso ao CSP, ou até mesmo investigar as dificuldades que estes profissionais enfrentam no exame às contas quando estas entidades passam a ter na sua estrutura um CSP na área da Contabilidade.

No fundo, um estudo sobre a problemática a que se refere a ISA 402 – Considerações de auditoria relativas a uma entidade que utiliza uma organização de serviços.

Outro estudo de grande relevância, seria verificar de que forma o sistema de controlo interno destes grupos económicos se adaptou e se ajustou a um novo ambiente de controlo quando adotou na sua estrutura organizacional um CSP na área da Contabilidade.

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

Referências Bibliográficas

AFFONSO, José Henrique – **Serviços Compartilhados (CSC): Impactos da Implementação do modelo na estratégia, na estrutura e na gestão das empresas**: Belo Horizonte: Faculdade de ciências empresariais. 2010. Dissertação de Mestrado

AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants – SAS n°55: Consideration of internal control in a financial statement Audit*. [em linha]. (1988) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038105.6703/1.PDF>

AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants – SAS n°78 - Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS n°78*. [em linha]. (1995) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038105.6703/1.PDF>

AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants – SAS n°94: The effect of information technology on the auditor's consideration of internal control in a financial statement audit*. [em linha]. (2001) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038121.6751/1.PDF>

AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants – SAS n° 109: Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatements*. [em linha]. (2006) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00314.pdf>

ARNOUD, Justine; FALZON, Pierre – *Shared services centers and work sustainability: which contributions from ergonomics?*. *Journal of Prevention, Assessment and Work*. 41 (2012) 3914-3019. [em linha] (2012) [Consult. 12 Fev. 2013]. Disponível em: <http://iospress.metapress.com/index/717204217438848G.pdf>

BAIN & Company – *Centro de serviços compartilhados: uma solução definitiva para processos administrativos?* [em linha]. (2004) [Consult. 19 Fev. 2013]. Disponível em: http://www.bain.com/bainweb/PDFs/cms/Public/Centros_de_servicos_compartilhados_Portuguese.pdf

BORMAN, Mark– *The design and success of shared services organization*. University of Sydney [em linha]. (2006) [Consult. 19 Jun. 2013]. Disponível em: <http://is2.lse.ac.uk/asp/aspecis/20080190.pdf>

CARVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César – **A organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul [em linha] (2007) [Consult. 20 Mai. 2013]. Disponível em: [http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E\(Present,%20Past\).pdf](http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E(Present,%20Past).pdf)

CICA, *Canadian Institute of Chartered Accountants* – *Guidance for directors - Dealing with risk in the boardroom* [em linha]. (1999) [Consult. 12 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.cica.ca/research-and-guidance/documents/risk-management-&-governance/item11846.pdf>

COSO, *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – **Internal Control – Integrated Framework** [em linha]. (1994) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>

COSO, *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – **Enterprise Risk Management – Integrated Framework** [em linha]. (2004) [Consult. 10 Jun. 2013]. Disponível em: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf

COSTA, Carlos Baptista da – **Auditoria Financeira – Teoria e Prática**. – 9ª ed. Lisboa: Letras e Conceitos, 2010. ISBN 978-989-8305-11-9.

CUPELLO, Sandro Lopes da Costa – **Uma contribuição para a avaliação do sistema de Controles internos em uma instituição financeira com foco em operações de tesouraria**: Rio de Janeiro: Faculdade de Economia e Finanças IBMEC. 2006. Dissertação de Mestrado

CHURCHIL, Gilbert A. – **Basic marketing research**. 4ª ed. – Fort Worth, Tex: Dryden Press, 2001. ISBN 978-003-021-104-2. pp 830.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MARCELINO, Gileno Fernandes; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa – **Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO**. Contabilidade, Gestão e Governança. ISSN 1984-3925. 13:2 (2010) 3-19.

DELOITTE – *Shared Services shines in challenging times: Insights from Deloitte's 2009, Global Shared Services Survey* [em linha]. (2009) [Consult. 17 Jun. 2013]. Disponível em: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/us_css_SharedServicesShinesinChallengingTimes_081409.pdf

DELOITTE – *2013 Global Shared Services survey results: Executive Summary* [em linha]. (2013) [Consult. 17 Jun. 2013]. Disponível em: http://www.deloitte.com/assets/DcomUnitedStates/Local%20Assets/Documents/IMOs/Shared%20Services/us_sdt_2013GlobalSharedServicesSurveyExecutiveSummary_022613.pdf

DEMO, Pedro – **Metodologia do conhecimento científico**. S. Paulo: Atlas, 2000. ISBN 978-85-224-2647-3.

Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho **Jornal Oficial da União Europeia**. (13-06-29) 19-76.

FERNANDES, Lúcia Maria de Oliveira – **Alterações normativas na auditoria após SOX: efeitos na opinião do auditor**: Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro. 2010. Dissertação de Mestrado.

FILHO, António Reske; JACQUES, Eliseu de Albuquerque; MARIAN, Paulo David – **O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial**. Revista do Centro de Ciências Sociais e Humanas. ISSN 0103-0620. 18:2 (2005) 50-53.

FORST, Leland – *Shared Services: Four success stories*. Supply Chain Management Review [em linha] (2002) [Consult. 14 Jun. 2013]. Disponível em: <http://trid.trb.org/view.aspx?id=623785/5161/2/5161.pdf>

GIL, António Carlos – **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. – 5ª ed. S.Paulo:Editora Atlas, 1999. ISBN 978-85-224-2270-8.

GOMES, Emilia R.– **A importância do Controlo Interno** [em linha] (2005) [Consult. 12 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/11.pdf>

HALL, James; SINGLETON, Tommie – *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. – 2ª ed. Ohio: Thomson South-Western, 2005. ISBN 0-324-19198-7-2.

HAYES, Rick; DASSEN, Roger; SCHILDER, Arnold; WALLAGE, Philip – *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. – 2ª ed. Great Britain: Pearson Education Ltd, 2005. ISBN 0-273-68410-8.

HIGHTOWER, Rose – *Internal Controls: Policies and Procedures*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2009. ISBN 978-0-470-28717-0.

HILL, Andrew; HILL, Manuela Magalhães – **Investigação por questionário**. 2ª ed. – Lisboa: Edições Silabo, 2008. ISBN 978-972-618-273-3.

IFAC, *International Federation of Accountants – Internal Controls: A review of current developments* [em linha] (2006) [Consult. 12 Mai. 2013]. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>

IFAC, *International Federation of Accountants – International Standard on Auditing 315: Identifying and assessing the risks of material misstatement through understand the entity and its environment* [em linha] (2009) [Consult. 12 Mai. 2013]. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

IIA, *Institute of Internal Auditors – Electronics Systems Assurance and Control: eSAC Model* [em linha]. (2012) [Consult. 12 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.tarrani.net/kate/docs/eSACModel.pdf>

IPAI, Instituto Português de Auditores Internos – **A lei de sarbanes-oxley de 2002: resumo das principais cláusulas de interesse para os auditores internos** [em linha] (2007) [Consult. 26 Fev. 2013]. Disponível em: http://www.igfse.pt/upload/docs/gabdoc/2007/AISec/A_Lei_Sarbanes-Oxley_de_2002.pdf

IPAI, Instituto Português de Auditores Internos – **Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna** [em linha] (2009) [Consult. 22 Nov. 2013]. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf

ITGI, *IT Governance Institute – Cobit 4.1.* [em linha]. (2007) [Consult. 11 Jun. 2013]. Disponível em: [http://www.itgi.org/cobit41portugues\[1\].pdf](http://www.itgi.org/cobit41portugues[1].pdf)

LEE, T. A. – *The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century.* Journal of accounting research 150-157. [em linha] (1971) [Consult. 11 Mai. 2013]. Disponível em: <http://iospress.metapress.com/index/717204217438848G.pdf>

LEECH, Tim J. – *Sarbanes-Oxley Sections 302 & 404: A White Paper Proposing Practical, Cost Effective Compliance Strategies*. [em linha] (2013) [Consult. 5 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.sec.gov/rules/proposed/s74002/card941503.pdf>

LEIBFRIED, Peter – *Managing Performance Through Shared Services Centers*. KPMG White Paper. [em linha] (2007) [Consult. 16 Jun. 2013]. Disponível em: http://www.kpmg.com/CH/en/Library/ArticlesPublications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf

LOFTI, Samir – **Centro de serviços Compartilhados: conceito e principais conceitos da literatura**. [em linha] (2012) [Consult. 12 Fev. 2013]. Disponível em: http://www.fdc.org.br/pt/pesquisa/estrategia/centro_servicos_compartilhados/Documents/centro_servicos_compartilhados_base_conceitual.pdf

MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro da; DUENAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh – **Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa**. Revista Universo Contábil. ISSN 1809-3337. 1:1 (2005) 54-70.

MALHOTRA, Naresh K.– **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. 3ª ed. – Porto Alegre: Brookman, 2001. ISBN 978-85-7307-728.

MARÇAL, Nelson; MARQUES, Luís Fernando – **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público**. – Lisboa: Edições Silabo, 2011. ISBN 978-972-618-623-6.

MARTINS, Vicente de Paula; AMARAL, Francisco Piedade – **A consolidação da prática de serviços compartilhados**. eGesta-Revista Eletrônica de Gestão de Negócios. ISSN 1809-0074. 4-1 (2008) 158-189.

MINAYO, Maria Cecília de Souza – **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. 22ª ed. – Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2003. ISBN 978-85-326-1145-1. pp 31-80.

MOELLER, Robert R. – *Sarbanes-Oxley Internal Controls: Effective auditing with AS5, COBIT, and ITIL*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2008. ISBN 978-0-470-17092-2.

MOELLER, Robert R. – *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*. – 2ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2011. ISBN 978-0-470-91288-1.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – *Auditoria Interna*. – 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2007. ISBN 978-989-8058-11-9.

NAKANO, Yousuke; KIMURA, Kimiaki; NISHIYAMA, Kiyoshi; TAGUCHI, Haruka; SAKUMA, Ryusuke; KIYOTAKA, Ota – *Present, Past and Future of Internal Control: A Survey of J-SOX Compliance*. Abeam Consulting Ltd. [em linha] (2009) [Consult. 11 Mai. 2013]. Disponível em: [http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E\(Present,%20Past\).pdf](http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E(Present,%20Past).pdf)

OLIVER, Derek; LAINHART, John – *Delivering Business Benefits with COBIT: An Introduction to COBIT 5*. ISACA. [em linha] (2011) [Consult. 12 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.isaca.org/knowledge-center/cobit/cobit-focus/documents/cobit-focus-vol-3-2011.pdf>

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – **Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 510: Prova de Revisão/Auditoria** [em linha]. (1998) [Consult. 6 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download../DRA/DRA510.pdf>

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – **Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 410: Controlo Interno** [em linha]. (2000) [Consult. 6 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download../DRA/DRA410.pdf>

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – **Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 840: Relatório Sobre os Sistemas de Gestão de Riscos e de Controlo Interno das Empresas de Seguros** [em linha]. (2008) [Consult. 22 Nov. 2013]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download../DRA/DRA840.pdf>

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – **Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 860: Relatório Sobre o Sistema de Controlo Interno das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras** [em linha]. (2008) [Consult. 22 Nov. 2013]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download../DRA/DRA860.pdf>

PATTERSON, Evelyn R.; SMITH, J. Reed – *The effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength*. The Accounting Review. ISSN 0001-4826. 82:2 (2007) 427-455.

PCAOB, *Public Company Accounting Oversight Board – Auditing Standard n° 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated With an Audit of Financial Statements* [em linha]. (2010) [Consult. 12 Mai. 2013]. Disponível em: http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx

PICKETT, K. H. Spencer – *The Internal Auditing Handbook*. – 2ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2003. ISBN 0-470-84863-4.

PINTO, José Agostinho de Sousa – **Um Novo Modelo de Implementação de Serviços Partilhados**. Braga: Universidade do Minho. 2009. Dissertação de Mestrado

PIRES, Ana Isabel Marinho – **Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no Sistema de Controlo Interno das Empresas Cotadas nos EUA: O caso português**: Lisboa: Universidade Aberta. 2008. Dissertação de Mestrado.

QUEIROZ, Edna Câmara de Miranda – **Controle Interno e Auditoria Interna como instrumento de apoio à Gestão de Empresas**. Goiânia: Universidade Católica de Goiás. 2009. Dissertação de Mestrado

QUINN, Barbara; COOKE, Robert; ANDREW, Kris – *Shared Services: Mining for Corporate Gold*. Great Britain: Pearson Education Ltd, 2000. ISBN 978-0-273-64455-2.

QUIVY Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van – **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. – 2ª ed. Lisboa: Gradiva, 1998. ISBN 978-972-662-275-1

RAMOS, Luciano José Trindade – **Serviços Compartilhados como forma de Estruturação Organizacional**: Salvador: Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. 2005. Dissertação de Mestrado.

REYNOLDS, Nina; DIAMANTOPOULOS, Adamantios; SCHLEGELMILCH, Bodo B. – *Pre-testing in Questionnaire Design: A review of the Literature and Suggestions for futher research*. Journal of the Market Research Society. ISSN 0025-3618. 35:2 (1993) 171-182.

ROOT, Steven J. – *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 1998. ISBN 978-0-471-17809-5.

SAKO, Mari – *Technology Strategy and Management: Outsourcing versus Shared Services*. Viewpoints. ISSN 1557-7317. 53:7 (2010) 27-29.

SANTOS, Carlos; VASCONCELOS, André; TRIBOLET, José – **Da Framework CEO à Auditoria de Sistemas de Informação** [em linha] (2007) [Consult. 15 Mai. 2013]. Disponível em: <http://www.inesc-id.pt/pt/indicadores/Ficheiros/2114.pdf>

SCHNEIDER, Kent N.; BECKER, Lana Lowe – *Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiatives in business schools*. Journal of Academic and Business Ethics. 1-18. [em linha] (2009) [Consult. 12 Mai. 2013]. Disponível em: <http://aabri.com/manuscripts/10725.pdf>

SCHULMAN, Donnel S.; HARMER, Martin J.; LUSK, James S. – *Shared Services – Serviços Compartilhados: Agregando valor às unidades de negócio*. S. Paulo: Makron Books, 2001. ISBN 978-8-534-61378-1.

SEC, *Securities and Exchange Commission – Commission Guidance Regarding Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting* [em linha]. (2007) [Consult. 12 Jun. 2013]. Disponível em: <http://www.sec.gov/rules/interp/2007/33-8810.pdf>

Shared Services Organization – *Increasing Opportunities While Increasing Savings* [em linha]. (2011) [Consult. 16 Jun. 2013]. Disponível em: http://www.sharedservices.org/files/increasingopportunitieswith_ss-456.pdf

SILVA, Eduardo Damião da; PEREIRA, Neuri Amábile Frigotto – **Centro de Serviços Compartilhados e a Gestão de vínculos: uma análise integrada**. Revista Alcance. ISSN 1413-2591. 11:1 (2004) 49-64.

SILVA, José Alberto Teixeira da; SANTOS, Roberto Fernandes dos; SANTOS, Neusa Maria Bastos F. – **Criando valor com serviços compartilhados – aplicação do *Balanced Scorecard***. S. Paulo: Editora Saraiva, 2006. ISBN 978-8-502-10939-1.

SIMSEK, Zeki – *Sample Surveys via electronic mail: a comprehensive perspective*. Revista de Administração de Empresas. ISSN 0034-7590. 39:1 (1999) 77-83.

TULL, Donald S.; HAWKINS, Dell I. – *Marketing Research: Measurement and Method*. New Jersey: Prentice Hall, 1976. ISBN 978-0-024-21740-0.

ULRICH, D. – *Shared Services: from vogue to value*. Human Resource Planning. ISSN 0199-8986. 18:3 (1995) 12-23.

VECTOR Consulting – **Centro de Serviços Compartilhados** [em linha]. (2009) [Consult. 19 Fev. 2013]. Disponível em: <http://www.vectorpg.com/servicos/centro-de-servicos-compartilhados>

WAGNER, Stephen; DITTMAR, Lee – *The benefits of Sarbanes-Oxley*. Harvard Business Review. [em linha] (2006) [Consult. 12 Mai. 2013]. Disponível em: <http://hbr.org/2006/04/the-unexpected-benefits-of-sarbanes-oxley.pfd>

Apêndice 1



O meu nome é Paula Varandas, sou aluna do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) que está a realizar uma dissertação no âmbito do grau de mestrado em Contabilidade.

Este questionário tem como objetivo a avaliação da qualidade da informação financeira com o recurso a um Centro de Serviços Partilhados.

Os dados recolhidos serão confidenciais e analisados de forma agregada, apenas e exclusivamente para fins académicos. Este questionário demorará apenas 5 minutos a responder.

Caso surja alguma dúvida, contactar o responsável por este estudo, através do seguinte email: paulacsvarandas@gmail.com

A sua entidade utiliza um Centro de Serviços Partilhados na área da Contabilidade?

Sim

Não

O seu Centro de Serviços Partilhados situa-se em Portugal?

Sim

Não

A sua entidade adotou um Centro de Serviços Partilhados, há menos de cinco anos ?

Sim

Não

Numa escala de 1 a 5, onde 1 significa "Discordo Totalmente" e 5 significa "Concordo Totalmente", escolha o número que melhor reflete a sua resposta?

	1	2	3	4	5
1 - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidas pela sua entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2 - Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3 - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5 - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6 - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7 - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8 - A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9 - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10 - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Grata pela sua colaboração.

Apêndice 2

Hipótese 1a - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, são mais eficazes e eficientes que se exercidos pela sua entidade.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Discordo Totalmente	5	31,25	31,25	31,25
Discordo em Parte	7	43,75	43,75	75,00
Não Concordo nem Discordo	3	18,75	18,75	93,75
Concordo em Parte	1	6,25	6,25	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 1b - As operações e tarefas exercidas pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seriam mais eficientes e eficazes se exercidas pela sua entidade.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Discordo em Parte	2	12,50	12,50	12,50
Não Concordo nem Discordo	4	25,00	25,00	37,50
Concordo em Parte	6	37,50	37,50	75,00
Concordo Totalmente	4	25,00	25,00	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 2a - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, os relatórios financeiros emitidos pela sua entidade continuam a ser verdadeiros e apropriados.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Discordo em Parte	1	6,25	6,25	6,25
Não Concordo nem Discordo	3	18,75	18,75	25,00
Concordo em Parte	9	56,25	56,25	81,25
Concordo Totalmente	3	18,75	18,75	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 2b - A informação financeira produzida pelo seu Centro de Serviços Partilhados, seria menos fiável se produzida na sua entidade.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Discordo Totalmente	2	12,50	12,50	12,50
Discordo em Parte	9	56,25	56,25	68,75
Não Concordo nem Discordo	5	31,25	31,25	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 3a - Os procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão são cumpridos pelo seu Centro de Serviços Partilhados.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Discordo em Parte	1	6,25	6,25	6,25
	Não Concordo nem Discordo	9	56,25	56,25	62,50
	Concordo em Parte	5	31,25	31,25	93,75
	Concordo Totalmente	1	6,25	6,25	100,00
	Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output* SPSS

Hipótese 3b - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados, a produção de informação financeira dentro dos prazos estipulados, está mais assegurada.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Discordo Totalmente	1	6,25	6,25	6,25
	Não Concordo nem Discordo	11	68,75	68,75	75,00
	Concordo em Parte	3	18,75	18,75	93,75
	Concordo Totalmente	1	6,25	6,25	100,00
	Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output* SPSS

Hipótese 3c - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, o risco de incumprimento de procedimentos e regulamentação definidos pela Gestão, é maior.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Discordo Totalmente	1	6,25	6,25	6,25
	Discordo em Parte	3	18,75	18,75	25,00
	Não Concordo nem Discordo	8	50,00	50,00	75,00
	Concordo em Parte	4	25,00	25,00	100,00
	Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output* SPSS

Hipótese 4a - Com o recurso ao seu Centro de Serviços Partilhados os ativos da sua entidade estão melhor salvaguardados.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Discordo Totalmente	1	6,25	6,25	6,25
Discordo em Parte	9	56,25	56,25	62,50
Não Concordo nem Discordo	6	37,50	37,50	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 4b - Com a adoção do seu Centro de Serviços Partilhados, houve um acréscimo de erros e enganos na produção de informação financeira.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
Discordo Totalmente	1	6,25	6,25	6,25
Não Concordo nem Discordo	4	25,00	25,00	31,25
Concordo em Parte	7	43,75	43,75	75,00
Concordo Totalmente	4	25,00	25,00	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output SPSS*

Hipótese 5 - O nível de conhecimento sobre a sua entidade e o seu negócio, por parte do seu Centro de Serviços Partilhados, influencia de forma menos positiva a qualidade dos serviços prestados.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Discordo Totalmente	2	12,50	12,50	12,50
Discordo em Parte	1	6,25	6,25	18,75
Não Concordo nem Discordo	9	56,25	56,25	75,00
Concordo em Parte	4	25,00	25,00	100,00
Total	16	100,00	100,00	

Fonte: *output* SPSS