

**BALANCED SCORECARD, CONTROLO INTERNO E AUDITORIA INTERNA:
ANÁLISE DA SUA COMPLEMENTARIDADE**

109 D

Ana Miranda

Mestre em Auditoria, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA, 4750-810 Barcelos, Portugal, ,

Patrícia Quesado

Doutora em Ciências Económicas e Empresariais (Contabilidade), Professora Adjunta do
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA, 4750-810 Barcelos, Portugal,

Sara Serra

Doutora em Contabilidade, Professora Adjunta do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Campus do IPCA, 4750-810 Barcelos, Portugal,

Área Temática: D) Contabilidade de Gestão

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, Auditoria Interna, Controlo Interno.

***Balanced Scorecard*, Controlo Interno e Auditoria Interna: Análise da sua Complementaridade**

Resumo

Este artigo visa averiguar a complementaridade entre o *Balanced Scorecard* (BSC), o Controlo Interno e a Auditoria Interna, mediante uma análise sistemática da literatura. Face à escassez de estudos que interliguem estas áreas, este trabalho reveste-se de suma relevância para a comunidade académica e empresarial. Foi possível concluir que existe complementaridade entre as três áreas estudadas, dada a aplicabilidade do BSC nos trabalhos de Auditoria Interna e Controlo Interno. O BSC fornece informação para a tomada de decisão ao efetuar a tradução da estratégia da empresa em objetivos dentro das perspetivas financeira, de clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. A Auditoria Interna possibilita a definição de estratégias mais assertivas e contribui para a mitigação dos riscos inerentes ao processo de tomada de decisão. O Controlo Interno viabiliza a informação fornecida aos órgãos de gestão, na medida em que a identificação, recolha e comunicação atempada da informação relevante para a tomada de decisão é assegurada pela componente do Controlo Interno denominada informação e comunicação.

1. Introdução

O mundo está, cada vez mais, marcado pela constante mudança dos mercados e pela forte concorrência existente entre empresas. Assim, para que as empresas se mantenham no mercado necessitam de estratégias apropriadas, bem como de detetar e antecipar problemas e oportunidades de melhoria. Para que tal aconteça, os gestores devem dispor de sistemas de avaliação de desempenho e de gestão estratégica que permitam medir a evolução das suas organizações e determinar as suas vantagens competitivas.

A necessidade constante de um sistema de avaliação de desempenho que possibilite a tradução dos fatores críticos de sucesso da organização levou, inicialmente, ao desenvolvimento do BSC como uma ferramenta de medição de desempenho. Ora, o BSC veio colmatar as lacunas dos modelos tradicionais, permitindo a tradução dos fatores críticos de sucesso da organização num conjunto de medidas financeiras e não financeiras interligadas entre si através de relações causais que possibilitam uma visão abrangente e multidimensional da organização. Como tal, com o intuito de monitorizar os resultados da organização, o BSC socorre-se do uso equilibrado de medidas financeiras e não financeiras; atribui relevância aos objetivos de curto e longo prazo, possibilitando o equilíbrio e integração de ambos; conjuga simultaneamente aspetos internos e externos e adota indicadores, também designados por *Key Performance Indicators* (KPI's) (Saraiva & Alves, 2014; Zizlavsky, 2014; Quesado & Mesquita, 2013).

O BSC promove a melhoria contínua, uma vez que as perspetivas e os indicadores devem ser desenvolvidos consoante a estratégia da empresa, fazendo com que seja um modelo adaptável a cada organização (Aureli, Cardoni, Baldo & Lombardi, 2018; Kaplan & Norton, 1996a). As organizações, ao verificarem que a implementação desta ferramenta possibilitava a ligação das diversas áreas e subunidades organizacionais e contribuía para o aumento dos seus objetivos específicos e gerais, adotaram esta ferramenta sem questionarem (Quesado, Aibar-Guzmán & Rodrigues, 2018; 2014).

A globalização, a imprevisibilidade das alterações económicas e financeiras levaram a que as organizações, para além de atender ao desempenho organizacional, necessitassem de implementar um processo capaz de detetar e prevenir perdas e distorções materialmente relevantes, surgindo desta forma, o Controlo Interno. Frazer (2016) utilizou a analogia de um incêndio para retratar as medidas do Controlo Interno, alegando que estas são designadas para evitar um incêndio e não para apagá-lo. O conceito de Controlo Interno está em constante evolução, desencadeada pelas relações económicas que se estabelecem, bem como pela

evolução dos mercados, das empresas e dos próprios países (Daniela & Attila, 2013; Heier, Dugan & Sayers, 2005).

Intimamente relacionado com o Controlo Interno está a Auditoria Interna, idealizada para melhorar as operações da organização, auxiliando-a no alcance dos seus objetivos e na avaliação dos processos de gestão de risco, controlo e *corporate governance* (Hoti & Dermaku, 2018). Ramamoorti (2003) refere, ainda, que a Auditoria Interna é um meio de verificação que permite reduzir os erros nos registos, a apropriação indevida de ativos e a fraude.

Face ao exposto, questionamo-nos relativamente à existência de complementaridade entre o BSC, o Controlo Interno e a Auditoria Interna. Assim, a motivação para o desenvolvimento deste trabalho assenta na relevância desta temática, procurando atenuar as lacunas no que se refere à interligação dos referidos conceitos. Como tal, o presente estudo visa contribuir para o alargamento do conhecimento do BSC, do Controlo Interno e da Auditoria Interna, realizando-se uma revisão sistemática da literatura, que sustente os conceitos teóricos sobre as temáticas referidas.

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos, começando pela presente introdução. Posteriormente é efetuada uma breve contextualização do BSC, do Sistema de Controlo Interno e da Auditoria Interna. De seguida expomos a natureza do estudo e a metodologia. Por fim, apresentamos a relação entre os conceitos objeto de estudo, bem como as conclusões, limitações do estudo e sugestões de investigação futura.

2. Enquadramento teórico

2.1. O *Balanced Scorecard* (BSC)

Robert Kaplan e David Norton projetaram o BSC, que caracterizaram como sendo “um conjunto de medidas que oferece aos gestores de topo uma visão rápida, mas abrangente, do negócio” (Kaplan & Norton, 1992: 71), que derivou de um estudo realizado nos Estados Unidos no início dos anos 90. Os referidos autores analisaram, ao longo de um ano, doze empresas, verificando que além da finalidade de mensurar, a introdução deste conceito surgiu com o intuito de motivar e melhorar o desempenho organizacional (Kaplan & Norton, 1996b, 1992).

As inadequações dos sistemas de gestão levaram alguns gestores e académicos a considerar as medidas financeiras mais relevantes ao passo que outros davam enfoque apenas às medidas operacionais apostando, por exemplo, na melhoria do tempo do ciclo de produção e na taxa de defeitos, indicando os resultados financeiros como consequência desta melhoria operacional (Kaplan & Norton, 1992). No entanto, Kaplan e Norton (1992) defendiam, após observarem diversas empresas, que não deveria ser excluída nenhuma das medidas, uma vez que isoladamente não forneceriam informação correta relativamente ao desempenho ou às áreas críticas da organização, contudo se houvesse um equilíbrio entre a parte financeira e operacional a informação seria mais precisa e relevante. Assim, em 1992, surgiu o BSC com o objetivo de corrigir as lacunas existentes nos sistemas de gestão utilizados pelas organizações.

Este modelo, tal como o nome sugere, serve para mensurar o desempenho da organização através de indicadores denominados de “scorecard” de modo a representarem o equilíbrio entre indicadores de diferente natureza: indicadores financeiros, não financeiros, de curto e longo prazo (Ferreira *et al.*, 2014; Quesado, 2005; Kaplan & Norton, 1996a, 1992; Alvarez, 1998).

As metodologias anteriores ao surgimento do BSC apenas se socorriam das medidas não financeiras como lista de verificação, de modo a acompanharem a evolução/desempenho da organização (Kaplan & Norton, 2001a, 2001b; AECA, 2001). Segundo Kaplan e Norton (2007:

152), “a ênfase que a maioria das empresas atribui às medidas financeiras de curto prazo deixa uma lacuna entre o desenvolvimento de uma estratégia e a sua implementação”. Havia a necessidade de uma metodologia que interligasse todas as perspectivas da organização de modo a obtermos uma valorização que refletisse a globalidade da organização, uma vez que esta não é composta apenas por ativos tangíveis. Para que fosse possível melhorar a gestão da parte intangível da organização, os gestores necessitavam de medir esses ativos de modo a serem incorporados no sistema de gestão, contribuindo o BSC para o alinhamento dos objetivos de cada departamento à estratégia da organização e para o direcionamento do foco dos gestores nas áreas mais críticas, tornando-se num sistema de gestão estratégica (Kaplan & Norton, 1996a, 1992).

Como referem Kaplan e Norton (2004: 21), “se os gestores pudessem encontrar uma maneira de estimar o valor dos seus ativos intangíveis, eles poderiam medir e gerir a posição competitiva da empresa com mais facilidade e precisão”.

O BSC é constituído por quatro perspectivas, mantendo na sua composição a tradicional perspectiva financeira como a medida para o sucesso da organização, complementando com três perspectivas adicionais: clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento que são vistas como “medidas operacionais que impulsionam o futuro do desempenho financeiro” (Kaplan & Norton, 1992: 71). O relacionamento com os clientes, a habilidade dos funcionários e a capacidade de inovar são exemplos de ativos intangíveis que conferem vantagens competitivas para as organizações. Neste sentido, Kaplan e Norton (2004, 2001c, 2000) desenvolveram os denominados “mapas estratégicos”, ferramenta que fornece uma estrutura que, através das relações de causa e efeito, relaciona as quatro perspectivas e confere valor a estes ativos, elucidando as hipóteses da estratégia para o BSC. Sendo o BSC um sistema de gestão estratégica implica que estas quatro perspectivas não sejam vistas isoladamente numa organização, mas que seja visível o equilíbrio, sendo propostas como forma de criação de valor e como contributo para a vinculação das ações de curto prazo com os objetivos estratégicos de longo prazo (Kaplan & Norton, 2007, 1996a, 1996b, Quesado, 2005).

2.2. O Controlo Interno

O Controlo Interno é um processo delineado pelos órgãos de gestão, gestores e outros membros da entidade, desenhado para contribuir para o alcance dos objetivos e metas estabelecidos pela organização e para aperfeiçoar a gestão do risco (IIA, 2016; COSO, 2013). Assim, este compreende um conjunto de regras definidas que devem ser respeitadas, tendo em vista a verificação da eficácia e eficiência dos controlos (Fontes, 2017; Silva, 2017).

O Controlo Interno além de atender a objetivos financeiros, poderá ser desenvolvido para os objetivos operacionais (Dickins & Fay, 2017), fornecendo garantias plausíveis sobre o cumprimento destes objetivos por parte da organização (Frazer, 2016). A necessidade da adoção, por parte do órgão de gestão, de uma gestão estratégica deriva da globalização, do avanço tecnológico, mudanças político-económicas e sociais (Peleias et al., 2013).

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2004), um controlo interno eficaz depende da definição de objetivos claros. A INTOSAI (2004:6) define Controlo Interno como “um processo integral que é efetuado pela administração e pelo pessoal de uma entidade sendo projetado para tratar dos riscos e fornecer uma garantia razoável de que, em cumprimento da missão da entidade, os objetivos gerais estão a ser alcançados”.

Daniela e Attila (2013) consideram que o Controlo Interno é uma componente essencial da gestão, sendo fonte de informação para os administradores, investidores, autoridades públicas e os restantes interessados. Uma gestão eficiente de uma organização, nos dias de hoje, depende inevitavelmente de um Sistema de Controlo Interno consistente e adequado, que permita uma garantia razoável no alcance dos objetivos propostos inicialmente, auxiliando

no cumprimento das políticas, processos e procedimentos, mediante os objetivos previamente estabelecidos (Inácio & Mota, 2018; Vakulchyk *et al.*, 2017; Dickins & Fay, 2017).

2.3. A Auditoria Interna

A Auditoria Interna surge no seguimento da necessidade de haver uma verificação independente, com o intuito de detetar irregularidades, reduzir erros, evitar a apropriação indevida de ativos e a fraude, mediante uma análise das transações (Augusto, 2016; Ramamoorti, 2003).

Mermod e Sungun (2013: 65), baseando-se no *Institute of Internal Auditors* (IIA), definem Auditoria Interna como “uma atividade de consultoria e garantia objetiva e independente projetada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”, coadjuvando a organização no alcance dos objetivos, com o intuito de melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e gestão (IIA, 1999).

“Num mundo dinâmico e competitivo, as funções de Auditoria Interna encontram-se cada vez mais sob pressão no sentido de criar valor nas organizações e dar suporte a uma efetiva gestão do risco” (Teixeira, 2018:1). A Auditoria Interna auxilia a organização na concretização dos objetivos propostos, avaliando e melhorando a eficácia dos processos internos, de controlo e de gestão, com o objetivo de gerar valor, apoiar a administração nas decisões, dando um contributo para a eficácia e eficiência das organizações e oferecendo uma análise e uma imagem completa das atividades desenvolvidas (Fülöp & Szekely, 2017; Silva, 2017; Mermod & Sungun, 2013).

A função de Auditoria Interna, por vezes, é vista com o intuito de dar resposta a uma situação problemática que já ocorreu ao invés de ser vista com o propósito de evitar situações limite, assumindo uma função de guia e auxiliando a organização a contornar as dificuldades (Augusto, 2016). Idealmente, a Auditoria Interna deveria ser vista numa ótica de antecipar situações desfavoráveis.

Morais e Martins (1999: 14) definem Auditoria como sendo “o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados”, classificando-se como Interna quando “efetuada por quadros da entidade, organizados num departamento dependendo da autoridade máxima” (Morais e Martins, 1999:15).

Um fator inerente às empresas é o risco associado aos negócios, bem como a evolução constante. Deste modo, a administração deverá lidar continuamente com os riscos, sendo, por isso, fundamental que os auditores internos compreendam os riscos inerentes à organização e comuniquem o impacto destes riscos (Roth & Soileau, 2016). Silva (2016:15) considera que a Auditoria Interna deve “apoiar a organização na identificação e avaliação de riscos que sejam significativos, devendo estabelecer controlos e propor sugestões para melhorar os processos da organização”.

Por conseguinte, as empresas que possuam uma Auditoria Interna eficaz atingirão as metas definidas mais facilmente do que aquelas que não possuem. Uma empresa que possua as melhores funções de Auditoria Interna é, segundo Hirth (2008: 49), “aquela que emprega práticas de liderança e está em sincronia com as expectativas e objetivos estratégicos definidos pela administração e pelos conselhos”. Assim, a eficácia da Auditoria Interna dependerá do auditor interno, na medida em que a qualidade da informação obtida influenciará a tomada de decisão por parte da gestão, onde a transmissão de informação fiável e fidedigna resultará na melhoria dos processos da organização (Moreira, 2018).

3. Metodologia

A natureza do estudo desenvolvido é eminentemente teórica, uma vez que o tema apresenta lacunas no que concerne à interligação do BSC com o Controlo Interno e a Auditoria Interna, aliando-se o facto de possibilitar uma síntese de estudos num campo de investigação pouco desenvolvido (Petticrew & Roberts, 2008).

Face ao exposto, o objetivo deste trabalho é averiguar a complementaridade entre o BSC, o Controlo Interno e a Auditoria Interna. Por conseguinte a pergunta de investigação formulada é a seguinte: “Existe complementaridade entre o BSC e a Auditoria Interna?”

Para responder à pergunta de investigação formulada realizou-se uma revisão bibliográfica de artigos teóricos e empíricos com recurso a uma pesquisa qualitativa (Quesado *et al.*, 2018). O recurso à análise sistemática deve-se à existência de numerosos estudos realizados separadamente sobre as temáticas abordadas. Esta análise permite realizar uma compilação dos estudos efetuados e possibilita a identificação de tópicos que poderão servir de base para pesquisas futuras (Sampaio & Mancini, 2007). Agarwal (2014: 813) defende que “atualmente é considerado o melhor, menos tendencioso e a maneira mais racional de organizar, reunir, avaliar e integrar evidências científicas”.

O desenvolvimento do trabalho assentou em dois pressupostos integrados relativamente à pesquisa efetuada: (i) recurso à pesquisa exploratória, de modo a efetuar a identificação e seleção, através da revisão da literatura existente, de informação relevante sobre o objeto de estudo e (ii) análise e contextualização da informação recolhida através da análise sistemática que. Segundo Denyer e Tranfield (2009: 671), a análise sistemática consiste “numa metodologia específica que localiza estudos existentes, seleciona e avalia contribuições, analisa e sintetiza dados, e relata as evidências de tal forma que permite conclusões razoavelmente claras sobre o que é e o que não é conhecido”.

A revisão da literatura é um fator determinante numa pesquisa, como tal, é imprescindível a aplicação de um método e instrumento objetivo que auxilie a revisão. Na análise sistemática dever-se-á estabelecer critérios específicos que proporcionem relevância e qualidade para a seleção de estudos, de modo a torná-los transparentes para os interessados (Denyer & Tranfield, 2009; Sampaio & Mancini, 2007; Tranfield *et al.*, 2003). Se efetuarmos a decomposição de “análise sistemática” obtemos que a “análise” em literatura consiste em “decompor um texto em várias partes com o fim de facilitar a sua compreensão” (Correia, 1996:137), ao passo que “sistemática” significa um conjunto de critérios organizados, sendo estes critérios que levam à inclusão ou exclusão de artigos (Sampaio & Mancini, 2007).

A análise sistemática dividiu-se em três fases: planeamento, execução/condução da revisão e análise. Na fase do planeamento pretendeu-se, através do objetivo principal, selecionar estudos que abordassem o tema; na execução foram avaliados os artigos inicialmente selecionados com vista à eliminação daqueles que não se enquadrem; e, por fim, na fase de análise identificou-se e analisou-se os artigos resultantes da seleção anterior (Costa & Toledo, 2016; Tranfield *et al.*, 2003).

A recolha da informação foi efetuada através da consulta de bibliografia especializada nomeadamente: livros, publicações em revistas/jornais técnicos, *papers* de conferências, bases de dados eletrónicas, internet e outros trabalhos já realizados sobre o tema. A informação contida nestes artigos considera-se relevante e rigorosa no que concerne a um campo específico de investigação, sustentando a credibilidade do estudo.

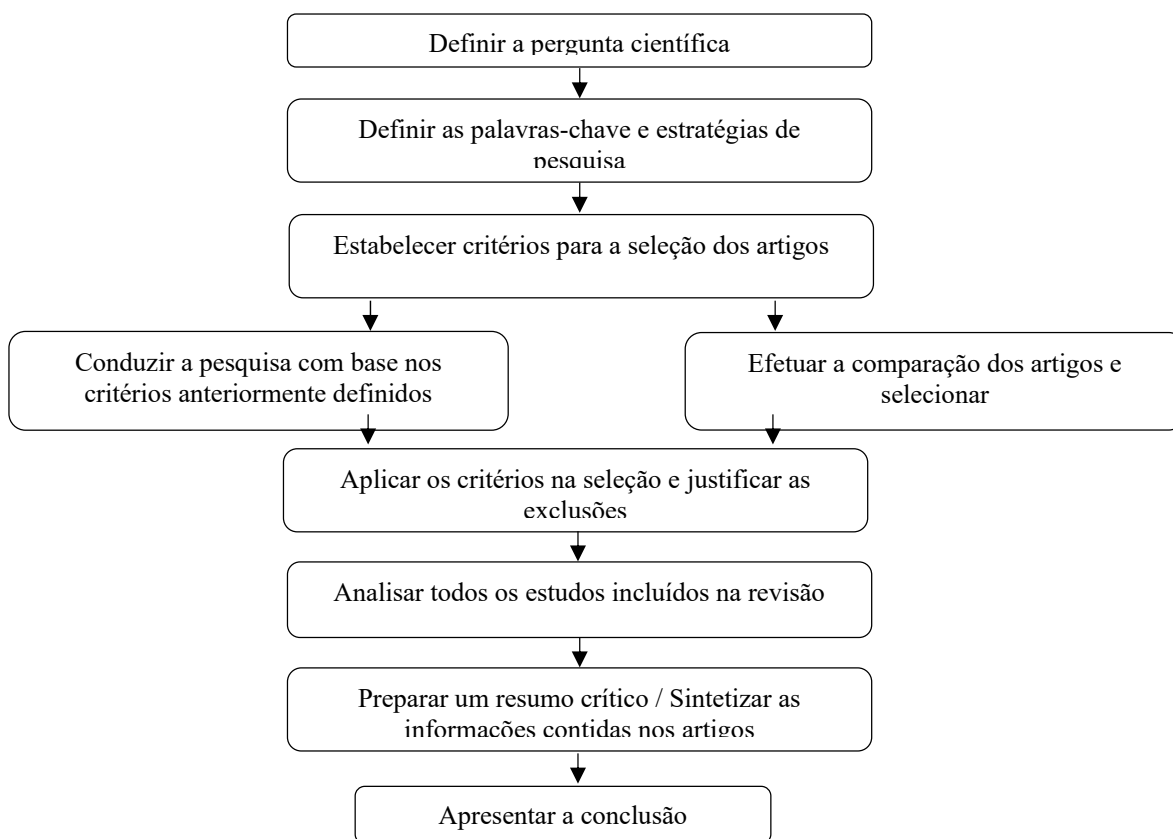
Na fase de execução, o ponto de partida foi identificar a bibliografia existente sobre o tema, utilizando-se palavras-chave para identificar e categorizar a informação encontrada. Os termos utilizados para a primeira triagem foram: “*Balanced Scorecard and Internal Auditing*”, “*Balanced Scorecard and Internal Control*” presentes no título, resumo ou nas palavras-chave. Nesta etapa utilizou-se a leitura exploratória para verificar se os artigos tinham relevância para o estudo (Gil, 2010). Segundo Tranfield *et al.* (2003), esta fase deverá ser passível de

replicação necessitando, por isso, ser detalhada, sendo necessário compilar a pesquisa numa lista de artigos que formam a base da revisão.

Para auxiliar a transição entre a fase de execução e a fase de análise recorreremos à leitura seletiva e analítica da bibliografia. Na seletiva teve-se presente o objetivo da pesquisa, de modo a verificar se os textos contribuem para solucionar a problemática inicial, a analítica teve por objetivo sintetizar a informação anterior, podendo haver necessidade de incorporar novos textos ou suprimir os anteriormente selecionados (Gil, 2010).

De modo a tornar o processo de análise sistemática da literatura compreensível e com o intuito de auxiliar na redação, na figura seguinte apresentamos a descrição do processo.

Figura 1 – Descrição do processo de revisão sistemática da literatura



Fonte: Adaptado de Sampaio e Mancini (2007:86)

Da pesquisa bibliográfica, efetuada de acordo com o processo descrito anteriormente, resultaram os quinze artigos mencionados no quadro 1. Seguidamente demos início ao processo de análise dos referidos artigos, de modo a retirarmos conclusões.

Quadro 1 – Artigos incluídos na revisão

Autor(es)	Ano	Título do Artigo
Bakhtaoui, M., e Ouriachi, N.	2020	<i>L' Audit interne mécanisme de gouvernance des EEP au Maroc: Etat des lieux</i>
Bendarkawi, A.	2020	<i>Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise marocaine: Comment remédier aux obstacles et aux</i>

Autor(es)	Ano	Título do Artigo
		<i>problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité?</i>
<i>Orsini, B.</i>	<i>2020</i>	<i>Audit with Acumen</i>
<i>Inácio, H. e Mota, R.</i>	<i>2018</i>	<i>Controlo de gestão e controlo interno – complementaridade e interação</i>
<i>Koutoupis, A., Filos, J., Pappa, E., Papanastasiou, P. e Vousinas, G.</i>	<i>2018</i>	<i>Implementing the Balanced Scorecard to Internal Audit Function</i>
<i>Murdock, H.</i>	<i>2018</i>	<i>How to Use Balanced Scorecards to Measure the Performance of Internal Audit Departments</i>
<i>Ouashil, M.</i>	<i>2017</i>	<i>Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public</i>
<i>Silva, M.</i>	<i>2017</i>	<i>Investigação em Auditoria Interna – Uma análise Bibliométrica</i>
<i>Frazer, L.</i>	<i>2016</i>	<i>Internal Control: Is it a Benefit or Fad to Small Companies? A Literature Dependency Perspective</i>
<i>Pinheiro, J.</i>	<i>2014</i>	<i>Auditoria Interna - Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos</i>
<i>Costa, H.</i>	<i>2013</i>	<i>O Balanced Scorecard como Instrumento Integrador da Gestão de Risco</i>
<i>Sfetcu, M.</i>	<i>2013</i>	<i>Management Methods and Techniques Used to Ensure the Internal Audit Performance</i>
<i>Matheus, C.</i>	<i>2012</i>	<i>Medição de Desempenho de Auditoria Interna: Um Estudo Empírico</i>
<i>Nascimento, D.</i>	<i>2011</i>	<i>A Importância do Balanced Scorecard nos trabalhos de Auditoria Interna e o seu contributo para a estratégia organizacional</i>
<i>Bota-Avram, C. e Palfi, C.</i>	<i>2009</i>	<i>Measuring and assessment of internal audit's effectiveness</i>
<i>Rupšys, R., e Boguslauskas, V.</i>	<i>2007</i>	<i>Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence.</i>
<i>Seminogovas, B. e Rupsys, R.</i>	<i>2006</i>	<i>Creating Strategy maps for Internal Audit activity in the contexto of BSC.</i>
<i>Teixeira, M.</i>	<i>2006</i>	<i>O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz.</i>

Fonte: Elaboração Própria

4. Resultados

4.1. Relação entre o BSC e a Auditoria Interna

Semelhante ao que se sucedeu com o BSC, que surgiu com o intuito de evoluir para um instrumento de gestão deixando a utilização exclusiva da informação financeira, a Auditoria Interna, inicialmente com um carácter unicamente financeiro, evoluiu de modo a abarcar temáticas como os riscos dos processos internos, segurança, responsabilidade social, sustentabilidade, entre outros (Silva, 2017). Em traços gerais, o desempenho da Auditoria Interna inicialmente poderá ser avaliado em função da evolução do desempenho organizacional, dado o enfoque nos resultados financeiros e na informação contabilística, sendo orientada para a eficiência e eficácia (Rupšys & Boguslauskas, 2007).

Os *stakeholders* e a administração pretendem que a Auditoria Interna auxilie a organização a atingir os objetivos, como tal é exigido que os auditores internos ajam de forma proativa ao nível da criação de valor para a organização (Orsini, 2020).

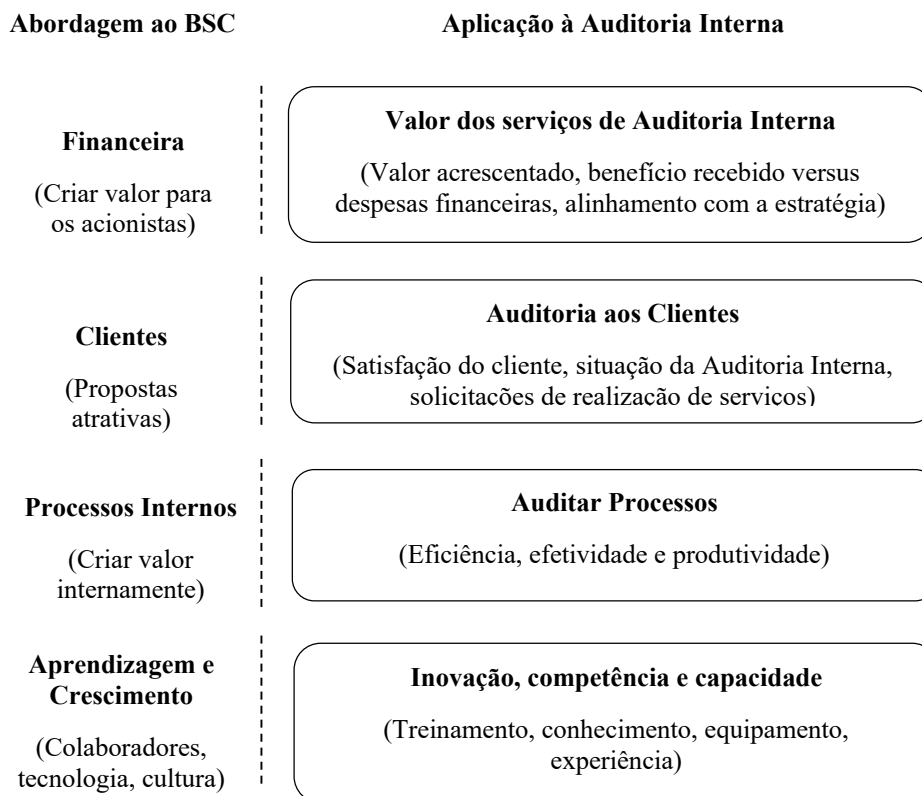
O sucesso da Auditoria Interna poderá ser alcançado mais facilmente através da implementação do BSC, uma vez que possibilita a identificação de medidas relevantes, promovendo o alinhamento com as necessidades e prioridades das organizações. À semelhança do BSC, a Auditoria Interna auxilia a organização no cumprimento dos objetivos de longo prazo, na tomada de decisão e contribui para a criação de valor (Miranda, Quesado & Serra, 2021).

Segundo Pinheiro (citado por Silva, 2017), o auditor interno tem elevada importância ao nível da avaliação dos controlos internos e procedimentos. É da competência do Auditor Interno avaliar as tarefas e a sua utilidade na cadeia de valor e se necessário eliminá-las ou substituí-las por outras que acrescentem mais valor, tendo como objetivo atingir as metas inicialmente propostas. A ideologia do que é pretendido que o auditor faça é análoga à perspectiva de processos internos do BSC, na qual se procura uma compreensão do processo para que seja possível a melhoria contínua, acrescentado o facto de o Auditor Interno colaborar na identificação de novas oportunidades.

Seguindo esta linha de pensamento, Bendarkawi (2020) afirma que o Controlo de Gestão e a Auditoria Interna promovem a melhoria do desempenho organizacional. Enquanto o Controlo de Gestão analisa os resultados e utiliza informação obtida com recurso aos sistemas informáticos, a Auditoria Interna monitoriza os processos, procura factos e entrevista os funcionários. Bakhtaoui e Ouriachi (2020) referem, ainda, que o Controlo de Gestão visa analisar, controlar e otimizar os resultados da organização e a Auditoria Interna visa controlar os processos e verificar as condições para a obtenção de resultados. Por conseguinte, a Auditoria Interna deverá extrair os conhecimentos obtidos mediante o Controlo de Gestão para desenvolver o plano de auditoria. Face ao exposto, conclui-se que existe complementaridade entre o Controlo de Gestão e a Auditoria Interna, na medida em que o Controlo de Gestão poderá socorrer-se dos dados extraídos da Auditoria Interna para tornar mais eficiente o processo de recolha e análise de informação.

Corroborando a mesma ideia, Ziegenfuss (citado por Matheus, 2012) assevera que a avaliação da Auditoria Interna poderá socorrer-se das quatro perspetivas do BSC para a seleção de medidas de desempenho. Seminogovas e Rupsys (2006) salientam que a principal vantagem do BSC se prende com a utilização de várias medidas classificadas em quatro perspetivas com o objetivo de vincular o desempenho das organizações. Indo mais além, os autores evidenciam que o BSC pode ser utilizado para mensurar a atividade de Auditoria Interna, tal como representado na Figura 2. Assim, a efetividade e eficiência da atividade de Auditoria Interna devem constar das medidas selecionadas a curto prazo, no entanto dever-se-á incorporar como melhorar a satisfação dos clientes e acrescentar valor aos serviços prestados (Seminogovas & Rupsys, 2006).

Figura 2 - Adoção do BSC para a atividade de Auditoria Interna



Fonte: Adaptado de Seminogovas e Rupsys (2006:221)

Murdock (2018) evidencia a aplicabilidade do BSC nos departamentos de Auditoria Interna, na medida em que este proporciona aos envolvidos na auditoria o equilíbrio entre o que é alcançado e a forma como é alcançado, por meio da padronização das medidas, funcionando como uma ferramenta de monitorização e contribuindo na medição do progresso em direção à consecução dos objetivos organizacionais.

O BSC é a metodologia mais utilizada para mensurar e avaliar o desempenho e eficiência da Auditoria Interna, uma vez que combina medidas quantitativas e qualitativas (Koutoupis *et al.*, 2018; Bota-Avram & Palfi, 2009). Frigo (citado por Koutoupis *et al.*, 2018) refere que o BSC além de ser uma ferramenta eficaz no que concerne à implementação da estratégia, também, contribui para a demonstração do valor do departamento da Auditoria Interna. Feizizadeh (citado por Koutoupis *et al.*, 2018) vai mais além e recomenda a utilização do BSC, uma vez que as quatro perspetivas dotam a gestão e os auditores internos de uma estrutura que permite a avaliação da eficácia da Auditoria Interna.

A estrutura da Auditoria Interna necessita de se adaptar face ao contexto de desenvolvimento económico e social, sendo fundamental a melhoria ao nível dos métodos e análise de risco e de um aumento do desempenho da Auditoria Interna (Sfetcu, 2013). Sfetcu (2013) concluiu que o método mais utilizado pela Auditoria Interna é o BSC, sendo utilizado na análise de riscos e na avaliação do Controlo Interno, tendo por base técnicas e ferramentas da Auditoria, contribuindo para a deteção de eventuais problemas. O BSC é uma ferramenta que garante o desempenho e a qualidade da Auditoria Interna, mediante a análise da eficiência e eficácia da Auditoria. Além disso, o BSC auxilia no estabelecimento e verificação do cumprimento dos objetivos gerais e específicos da Auditoria Interna, apresentando uma abordagem estratégica e permitindo uma avaliação constante, mediante o recurso a indicadores financeiros e não

financeiros capazes de identificarem os riscos. Como tal, a vulnerabilidade da Auditoria Interna diminui com o recurso ao BSC, dado que este possibilita a avaliação a qualquer momento do cumprimento dos objetivos inicialmente definidos (Sfetcu, 2013). A clareza, consistência, pontualidade e orientação necessária à Auditoria Interna pode ser obtida com recurso ao BSC, que torna as avaliações e relatórios mais objetivos, providenciando um contributo valioso para o sucesso contínuo (Murdock, 2018).

A Auditoria Interna, com o intuito de corresponder às necessidades dos órgãos de gestão e auxiliar na tomada de decisão, poderá utilizar o BSC para direcionar o âmbito dos trabalhos de Auditoria. O BSC possibilita à Auditoria Interna a sintetização de informações relativamente ao desempenho da auditoria, à análise de riscos e ao planeamento dos recursos (Sfetcu, 2013).

Nascimento (2011: 43) salienta que “uma organização que tenha implementado um modelo de avaliação de desempenho como o BSC, não só dá a conhecer, a toda a organização, a estratégia como tem indicadores, metas e iniciativas com a finalidade da consecução dos seus objetivos estratégicos”. Ora, esta informação poderá ser validada pelos trabalhos de Auditoria Interna, auxiliando a organização a atingir os objetivos definidos, ao verificar se os indicadores utilizados são os mais adequados, se as iniciativas propostas estão a ser seguidas e se as metas estão a ser atingidas.

Murdock (2018), tal como evidenciado no Quadro 2, refere que os auditores internos na perspetiva financeira do BSC devem contemplar, por exemplo, os custos incorridos e a redução de custos. Na perspetiva dos clientes necessitam de fornecer garantia razoável relativamente ao Controlo Interno e atender às necessidades apresentadas pelos clientes. Na perspetiva dos processos internos a primazia está na execução do processo de auditoria, comparativamente ao plano de auditoria inicialmente definido. Por último, na perspetiva de aprendizagem e crescimento o foco será o desenvolvimento da equipa, incluindo, entre outros, as horas de formação fornecidas e recebidas interna e externamente.

Quadro 2 – Indicadores para as perspetivas do BSC

	Indicadores
Perspetiva Financeira	<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo médio por auditoria (€); 2. Redução de custos para o cliente (€); 3. Custo real e médio em euros (€) por projeto de auditoria interna; 4. Custo do uso de recursos externos (€); 5. Custo de licenciamento e manutenção de tecnologias (€).
Perspetiva Clientes	<ol style="list-style-type: none"> 6. Resultados da satisfação pós-auditoria e <i>feedback</i> qualitativo; 7. Projetos realizados (número); 8. Solicitações para a prestação de serviços de auditoria.
Perspetivas Processos Internos	<ol style="list-style-type: none"> 9. Tempo entre o anúncio da auditoria e o relatório final publicado (dias); 10. Custo relacionado com a utilização de recursos externos (€); 11. Itens de ação corretiva concluídos (número) e dias após a data de conclusão acordada inicialmente.
Perspetiva Aprendizagem e Crescimento	<ol style="list-style-type: none"> 12. Horas de formação por auditor (número) com uma meta de (x) estabelecida anualmente; 13. Custo da formação por auditor (€); 14. Número de auditores internos com certificação profissional e percentagem de toda a equipa; 15. Número de apresentações realizadas em conferências; 16. Número de artigos desenvolvidos para publicações profissionais, publicações realizadas internamente e em blogs.

Fonte: Adaptado de Murdock (2018:4)

Em suma, o BSC, além de permitir monitorizar e avaliar a estratégia, contribui para o estabelecimento de objetivos gerais e específicos e para analisar a eficácia, eficiência da Auditoria Interna, assumindo um papel de elevada importância nos trabalhos de Auditoria Interna, na medida em que fornece elementos essenciais nos trabalhos desenvolvidos, bem como garantias ao nível do desempenho (Sfetcu, 2013; Nascimento, 2011). Contudo, a Auditoria Interna também constitui uma mais-valia para o BSC dado que, mediante os conhecimentos que detém relativamente à organização, poderá colaborar na construção, implementação e avaliação do BSC (Nascimento, 2011).

4.2. Relação entre o BSC e o Controlo Interno

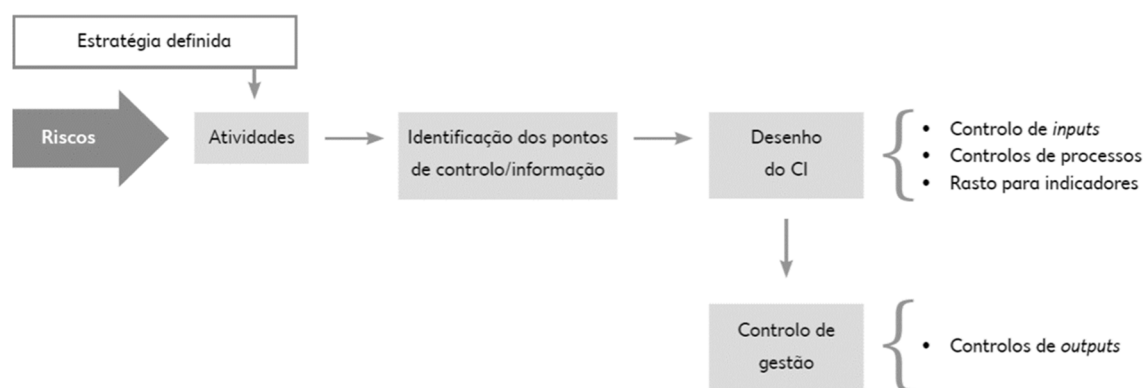
O BSC é uma ferramenta de Controlo de Gestão, na medida em que o Controlo de Gestão é “o processo de verificar sistematicamente se as atividades e o desempenho de uma organização se adequam a objetivos e planos previamente formulados, tomando-se, caso necessário, oportunas medidas corretivas” (Inácio & Mota, 2018:34).

Inácio e Mota (2018:36) defendem que “um razoável sistema de Controlo Interno constitui, portanto, um requisito para que, além de muitas outras finalidades, o Controlo de Gestão possa ser adequadamente realizado, proporcionando a devida avaliação do desempenho da organização e, conduzindo, caso se justifique, à aplicação de prontas medidas corretivas”. Os indicadores de desempenho da organização dependem da implementação de um sistema de recolha de informação e este, por sua vez, subordina-se à existência e qualidade de um sistema de Controlo Interno. Esta subordinação deve-se ao facto de o Controlo Interno identificar os pontos críticos da atividade e auxiliar na determinação da forma mais adequada de recolha de informação. Analogamente, para implementar um BSC que permita a obtenção de informação relevante e confiável, é necessário efetuar o cruzamento com o Controlo Interno.

O alcance dos objetivos específicos da organização pode ser verificado mediante a observação do Controlo Interno uma vez que este, apesar de não fornecer evidências absolutas do cumprimento dos objetivos, fornece garantias razoáveis (Frazer, 2016).

O Controlo de Gestão, e em particular o BSC, com o intuito de proporcionar a devida avaliação do desempenho da organização carece de um razoável Controlo Interno, como requisito principal (Inácio & Mota, 2018). Mediante o recurso à Figura 3 constatamos que a identificação dos pontos de controlo/informação leva ao desenho do Controlo Interno, culminando no Controlo de Gestão.

Figura 3 – Interação entre Controlo Interno e Controlo de Gestão



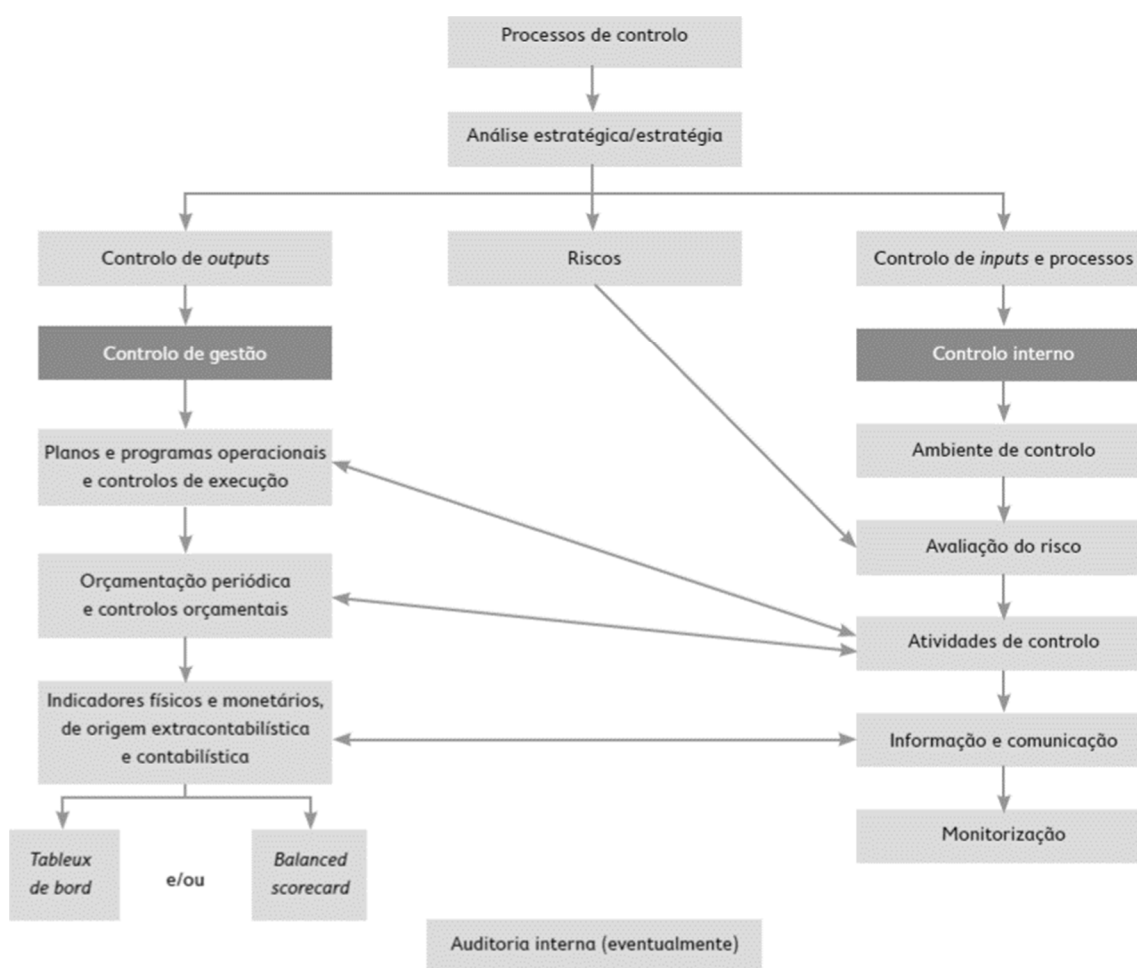
Fonte: Inácio e Mota (2018:36)

O Controlo Interno exerce-se mediante os denominados controlos de *inputs* e de processos. Os *inputs* relacionam-se com a validação dos recursos aquando a entrada na organização. Ao passo que os de processo prendem-se com o estabelecimento de procedimentos relativos à execução das atividades. O Controlo de Gestão tem a ver com os controlos de *outputs*, culminando na análise e avaliação da informação relativamente ao desempenho da organização (Inácio & Mota, 2018).

Segundo Pinheiro (2014:130), o Controlo Interno visa auxiliar a “atingir metas de performance e de rentabilidade, prevenir perdas, obter Demonstrações Financeiras saudáveis em obediência aos princípios fundamenais e, realizar as atividades na observância das leis e regulamentos, evitando prejuízos”. Um Controlo Interno eficaz coadjuva a minimizar custos e aumentar os lucros da organização. A qualidade do Controlo Interno influencia e auxilia diretamente a tomada de decisão, possibilitando o cumprimento dos objetivos.

Verificamos, mediante a análise da figura 4, a existência de complementaridade entre o Controlo de Gestão e o Controlo Interno, na medida em que os indicadores derivados do Controlo de Gestão, provenientes do BSC, apenas serão capazes de transmitir a realidade se houverem mecanismos de salvaguarda dos riscos significativos da organização sendo, neste caso, obtidos a partir do Controlo Interno (Inácio & Mota, 2018).

Figura 4 – Processos de Controlo



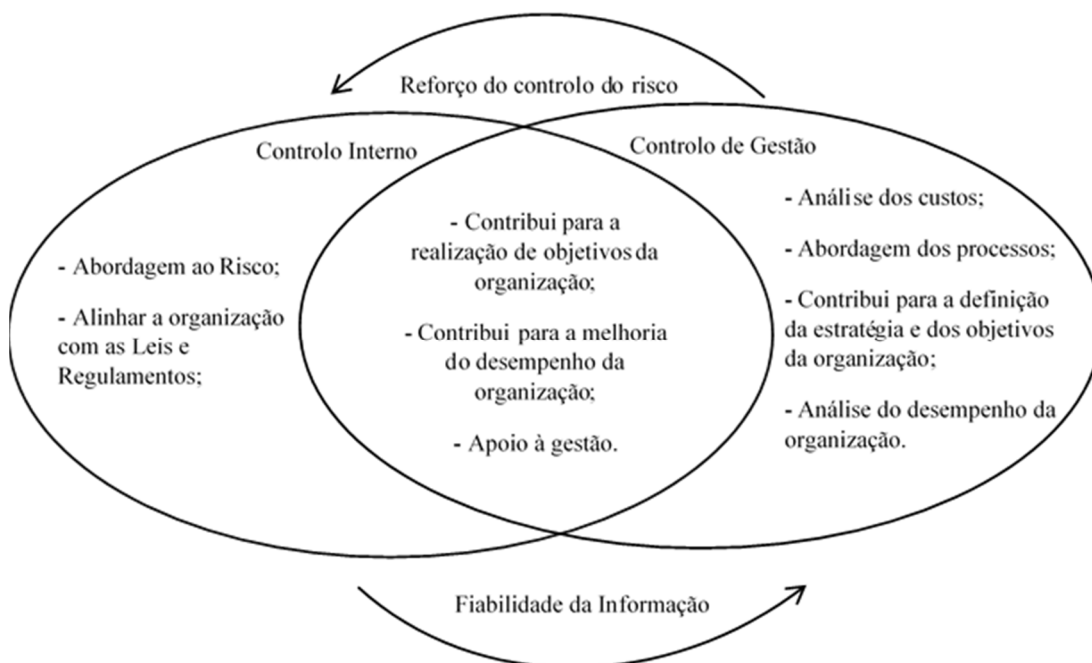
Fonte: Inácio e Mota (2018:37)

Em suma, o BSC poderá ser visto como um instrumento da gestão de risco na medida em que pode ser desenvolvido um mapa estratégico, com o intuito de efetuar a avaliação da incerteza empresarial. Esta metodologia tem competência para integrar a noção de risco extraída do COSO ERM na gestão estratégica, desenvolvendo uma matriz de gestão de risco (Costa, 2013). Ackerman (citado por Costa, 2013), refere que os passos da gestão do risco identificam-se com a génese do BSC, na medida em que primeiro ocorre a identificação dos principais riscos, seleciona-se as medidas a adotar, encontram-se as formas de os limitar e definem-se as estratégias a implementar. Assim, o BSC proporcionará uma avaliação de desempenho da organização eficiente se esta possuir um Controlo Interno razoável. Deste modo, além do BSC contribuir positivamente para o Controlo Interno também se verifica o inverso.

Nesta linha de pensamento Bendarkawi (2020) afirma que o Controlo Interno poderá assumir diversas funções e aproximar-se ao Controlo de Gestão pelo facto de este ter como pretensão a garantia da eficácia e eficiência da gestão. É de ressaltar que é da competência do Controlo Interno a avaliação do Controlo de Gestão, bem como garantir que está a funcionar corretamente. Ouashil (2017) salienta, também, que o desempenho da organização pode ser melhorado com o recurso ao Controlo Interno e ao Controlo de Gestão, sendo que o Controlo Interno serve também para controlar as atividades.

Na Figura 5 verificámos que existe complementaridade entre o Controlo Interno e o Controlo de Gestão na medida em que possuem, pelo menos, três objetivos em comum, nomeadamente o facto de contribuírem para a realização dos objetivos da organização, para a melhoria do desempenho organizacional e no apoio à gestão. Ora, o Controlo Interno contribui para a fiabilidade da informação e, por sua vez, o Controlo de Gestão contribui para reforçar o controlo do risco. Em suma, o Controlo Interno poderá ser visto como uma ferramenta que auxilia na melhoria dos processos do Controlo de Gestão (Ouashil, 2017).

Figura 5 – Relação entre o Controlo de Gestão e o Controlo Interno



Fonte: Adaptado de Ouashil (2017:11)

5. Conclusão

A crescente concorrência dos mercados faz com que o papel do BSC, do Controlo Interno e da Auditoria Interna tenham conquistado uma posição privilegiada nas organizações, dando um contributo fundamental para a tomada das suas decisões.

As organizações, por forma a alcançarem um melhor desempenho global, desenvolvimento sustentável e um ambiente de negócios competitivo, socorressem-se da Auditoria Interna (Danescu *et al.*, 2015). Inicialmente a profissão de auditor interno limitava-se exclusivamente às áreas financeiras, no entanto rapidamente se alargou às áreas não financeiras, passando o foco no controlo da contabilidade e na deteção de fraude para o foco na gestão (Augusto, 2016; Danescu *et al.*, 2015). A Auditoria Interna transformou-se numa aliada à gestão, com crescente responsabilidade social, uma vez que a eficácia e eficiência dos recursos tornou-se uma preocupação para as organizações que vai além dos tradicionais objetivos de otimização de lucros e de resposta às necessidades dos mercados (Augusto, 2016; Morais, 2004).

A tomada de decisão das entidades pode, também, ser influenciada pela qualidade do Controlo Interno (Chalmers, Hay & Khlif, 2018), uma vez que para efetuar uma boa tomada de decisão é necessário recorrer a dados fidedignos, que poderão ser extraídos com o auxílio ao controlo efetuado (Vieira & Freitas, 2015). Neves (2008: 60) vai mais além e reforça que “é impossível criar uma empresa que não disponha de controlos, pois estes permitem a sustentabilidade das operações e informações inerentes”.

Face ao exposto, o presente estudo visou contribuir para o alargamento do conhecimento do BSC, do Controlo Interno e da Auditoria Interna, tendo como objetivo averiguar a existência de complementaridade entre o BSC, o Controlo Interno e a Auditoria Interna, mediante a realização de uma análise sistemática aos artigos existentes com o intuito de interligá-los.

O tema desenvolvido é atual e de elevada relevância, concluindo-se que existe complementaridade entre o BSC, o Controlo Interno e a Auditoria Interna. Verifica-se que o BSC, o Controlo Interno e a Auditoria Interna contribuem significativamente para o cumprimento dos objetivos definidos pela organização, para a sua tomada de decisão e criação de valor. O BSC auxilia na verificação da eficiência e eficácia dos trabalhos de Auditoria e na gestão do risco. Além disso, a filosofia inerente em todos os conceitos abordados é a de dotar a organização de vantagens competitivas sustentáveis.

Constatamos que a vulnerabilidade da Auditoria Interna é atenuada com recurso ao BSC, na medida em que este possibilita a avaliação do cumprimento dos objetivos inicialmente propostos. O sucesso da Auditoria Interna aumenta com a implementação do BSC, dado que este identifica medidas relevantes que permitem o alinhamento das necessidades e prioridades das organizações. Assim, o BSC pode ser utilizado para mensurar a atividade de Auditoria Interna. De ressaltar que a Auditoria Interna, à semelhança do BSC, auxilia a organização no cumprimento dos objetivos de longo prazo, na tomada de decisão, e contribui para a criação de valor.

Verificamos, também, a complementaridade entre o Controlo Interno e o BSC, dado que o Controlo Interno contribuirá para que o BSC proporcione uma avaliação mais eficiente relativamente à organização, sendo que o inverso também se verifica. Na implementação de um BSC é imprescindível efetuar o “cruzamento” com o Controlo Interno, uma vez que este identifica os pontos críticos da organização e contribui na determinação da forma mais adequada para a recolha de informação. Assim, o BSC poderá socorrer-se desta informação extraída do Controlo Interno. Em suma, os indicadores provenientes do BSC dependem indiretamente dos mecanismos de salvaguarda dos riscos provenientes do Controlo Interno.

O recurso à análise sistemática como metodologia, apesar de possibilitar uma avaliação rigorosa, abrangente e imparcial da literatura existente, traduz-se numa das limitações. O presente estudo limita-se à pesquisa de termos como “*Balanced Scorecard and Internal Auditing*”, “*Balanced Scorecard and Internal Control*” presentes no título, resumo ou nas palavras-chave, como tal, artigos que tenham usado termos diferentes não foram tidos em

consideração. Desta forma, a utilização de termos diferentes dos acima mencionados poderá ser visto como objeto de sugestão de investigação futura.

As lacunas evidenciadas inicialmente na interligação do BSC, Controlo Interno e a Auditoria Interna também constituem uma das principais limitações do estudo. Neste sentido, o desenvolvimento aprofundado do tema é dificultado pela escassez de estudos.

O presente estudo pretende despoletar outras investigações relativamente à complementaridade do BSC, Controlo Interno e Auditoria Interna. Sugere-se, como investigação futura, a proposta de um modelo de integração do BSC à Auditoria Interna ou desenvolvimento de um modelo capaz de interligar o BSC, a Auditoria Interna e o Controlo Interno, tendo como referencial um BSC anteriormente desenvolvido. Seria, ainda, pertinente realizar um questionário, entrevista ou estudo de caso direcionado ao departamento de Auditoria Interna e aos órgãos de gestão de uma organização, para inquirir sobre a importância do BSC nos trabalhos de Auditoria Interna e Controlo Interno.

Referências Bibliográficas

- Agarwal, S. (2014). Writing a Review Article: for the Beginners in Research. *International Journal of Science and Research*, 3(10), 813-815.
- Alvarez, J. (1998). Integración del Balanced Scorecard y la EFQM en la Teoría de los Stakeholders. *Boletín AECA*, 46, 36-41.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2001). *Nuevas herramientas de gestión pública: el cuadro de mando integral*. Madrid: AECA.
- Augusto, J. (2016). *A Importância do Instituto Português de Auditoria Interna no Desenvolvimento da Auditoria Interna em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Aureli, S., Cardoni, A., Baldo, M., & Lombardi, R. (2018). The balanced scorecard logic in the management control and reporting of small business company networks: A case study. *Accounting and Management Information Systems*, 17(2), 191-215.
- Bakhtaoui, M., & Ouriachi, N. (2020). L' Audit interne mécanisme de gouvernance des EEP au Maroc: Etat des lieux. *Revue du contrôle, de la Comptabilité et de L'audit*, 4(1), 83-110.
- Bendarkawi, A. (2020). Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise marocaine: Comment remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité?. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(3), 158-178.
- Bota-Avram, C., & Palfi, C. (2009). Measuring and assessment of internal audit's effectiveness. *Annals of Faculty of Economics*, 3(1), 784-790.
- Chalmers, K., Hay, D., & Khelif, H. (2018). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 41, 1-24.
- Correia, M. (1996). *Nova Enciclopédia Portuguesa*. Lisboa: Ediclube.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control – Integrated Framework. Recuperado em 5 de abril, 2019, de <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf>.
- Costa, H. (2013). O Balanced Scorecard como Instrumento Integrador da Gestão de Risco. *Anais do XIII Congresso Internacional de Custos*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal.

- Costa, M., & Toledo, J. (2016). Análise dos modelos e atividades do pré-desenvolvimento: revisão bibliográfica sistemática. *Gestão e Produção*, 23(4), 704-717.
- Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. (2015). The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance. *Procedia Economics and Finance*, 26, 960-966.
- Daniela, P., & Attila, T. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.
- Denyer, D., & Tranfield, D. (2009). Producing a systematic review. In D. Buchanan & A. Bryman (Eds.), *The Sage handbook of organizational research methods* (pp. 671-689). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Dickins, D., & Fay, R. (2017). COSO 2013: Aligning Internal Controls and Principles. *Issues in Accounting Education*, 32(3), 117-127.
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Fontes, I. (2017). *O Controlo Interno e a gestão de risco: estudo de caso dos municípios de grande dimensão*. Dissertação de Mestrado em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão Pública, Escola Superior de Gestão, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, Portugal.
- Frazer, L. (2016). Internal Control: Is it a Benefit or Fad to Small Companies? A Literature Dependency Perspective. *Journal of Accounting and Finance*, 16(4), 149-161.
- Fülöp, M., & Szekely, S. (2017). The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency. *Audit Financiar*, 13(147), 440-450.
- Gil, A. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Heier, J., Dugan, M., & Sayers, D. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39-70.
- Hirth, R. (2008). Better Internal Audit Leads to Better Controls. *Financial Executive*, 24(9), 49-51.
- Hoti, A., & Dermaku, A. (2018). Internal auditing quality in the banking sector of Kosovo. *Audit Financiar*, 16(152), 610-618.
- IIA- Institute of Internal Auditors (1999). Definition of Internal Auditing. Recuperado em 5 de abril, 2019, de:
<http://ethics.iit.edu/ecodes/node/3321>.
- IIA - Institute of Internal Auditors (2016). Measuring the Effectiveness of the Internal Audit Function. Recuperado em 5 de abril, 2019, de:
[brohttps://www.iaa.nl/SiteFiles/vakpub/IIA_Bro%20A4%20Effectiviteitsmeting%20IAF%20ENG%20DIGITAL.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/vakpub/IIA_Bro%20A4%20Effectiviteitsmeting%20IAF%20ENG%20DIGITAL.pdf).
- Inácio, H., & Mota, R. (2018). Controlo de gestão e controlo interno – complementaridade e interação. *Revista Contabilista*, 221, 34-37.
- INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions (2004). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Recuperado em 18 de fevereiro, 2019, de: <http://www.issai.org/issai-framework/intosai-gov.htm>.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R., & Norton D. (1996a). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business School*.

- Kaplan, R., & Norton D. (1996b). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- Kaplan, R., & Norton D. (2000). Having Trouble with Your Strategy? Then Map It. *Harvard Business Review*, 78(5), 167-176.
- Kaplan, R., & Norton D. (2001a). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 87-104.
- Kaplan, R., & Norton D. (2001b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2001c). *The strategy-focused organization: how Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2004). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, 82(2), 52-63.
- Kaplan, R., & Norton D. (2007). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 85(7/8), 150-161.
- Koutoupis, A., Filos, J., Pappa, &., Papanastasiou, P. e Vousinas, G. (2018). Implementing the Balanced Scorecard to Internal Audit Function. *Anais do 16th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance*, Nápoles, Itália.
- Matheus, C. (2012). *Medição de Desempenho de Auditoria Interna: Um Estudo Empírico*. Dissertação de Mestrado em Controladoria Empresarial, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, Brasil.
- Mermoud, A., & Sungun, G. (2013). Internal audit positioning: four stage model. *Journal of Business, Economics and Finance*, 2(1), 65-89.
- Miranda, A., Quesado P., & Serra, S. (2021). A Importância da Auditoria Interna e do Balanced Scorecard para as Organizações. *Revista Contabilista*, 250, 44-47.
- Morais, M. (2004). Como emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas em Portugal. Anais do X Congresso de Contabilidade, Estoril, Portugal.
- Morais, G., & Martins, I. (1999). *Auditoria Interna – Função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Moreira, A. (2018). *Auditoria Interna nas PME Portuguesas: sua caracterização e contributo*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal.
- Murdock, H. (2018). How to Use Balanced Scorecards to Measure the Performance of Internal Audit Departments. Recuperado em 18 de fevereiro, 2019, de: <https://misti.com/internal-audit-insights/how-to-use-balanced-scorecards-to-measure-the-performance-of-internal-audit-departments>.
- Nascimento, D. (2011). *A Importância do Balanced Scorecard nos trabalhos de Auditoria Interna e o seu contributo para a estratégia organizacional*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Neves, J. (2008). A Importância de um Sistema de Controlo Interno. *Revista Contabilista*, 99, 60-61.
- Orsini, B. (2020). Audit with Acumen, Recuperado em 18 de fevereiro, 2019, de: <https://iaonline.theiia.org/2020/Pages/Audit-With-Acumen.aspx>.
- Ouashil, M. (2017). Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion: contribution au débat à travers le cas d'un établissement public. *Moroccan Journal of business Studies*, 11 (1), 1-20.

- Peleias, I., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. (2013). Produção Científica Sobre Controle Interno e Gestão de Riscos no ENANPAD e Congresso USP: Análise Bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 29-49.
- Petticrew, M., & Roberts, H. (2008). Systematic reviews – do they ‘work’ in informing decision-making around health inequalities?. *Health Economics, Policy and Law*, 3, 197-211.
- Pinheiro, J. (2014). *Auditoria Interna - Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Quesado, P. (2005). *O contributo do Balanced Scorecard para a gestão estratégica de custos: uma análise empírica às grandes empresas portuguesas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Quesado, P., Aibar-Guzmán, B., & Rodrigues, L. (2018). Advantages and Contributions in The Balanced Scorecard Implementation. *Intangible Capital*, 14(1), 186-201.
- Quesado, P., Aibar-Guzmán, B., & Rodrigues, L. (2014). Posibles Determinantes de la Adopción del Cuadro de Mando Integral en las Empresas Portuguesas. *Revista AECA*, 108, 34-36.
- Quesado, P. & Mesquita, F. (2013). O Balanced Scorecard como Ferramenta de Gestão Estratégica no Setor Hoteleiro. *Revista AECA*, 101, 32-35.
- Ramamoorti, S. (2003). Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. Recuperado em 1 de abril, 2019, de: <https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>.
- Roth, J., & Soileau, L. (2016). Internal Audit Fundamentals. *Internal Auditor*, 73(1), 39-40.
- Rupšys, R., & Boguslauskas, V. (2007). Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence. *Engineering Economics*, 55(5), 9-15.
- Sampaio, R., & Mancini, M. (2007). Estudos de Revisão Sistemática: Um Guia para Síntese Criteriosa da Evidência Científica. *Revista Brasileira de Fisioterapia*, 11(1), 83-89.
- Saraiva, H., & Alves, M. (2014). Evolução do Balanced Scorecard - Comparação com outros sistemas e evoluções recentes. *XXIV Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica*, Leiria, Portugal.
- Seminogovas, B., & Rupsys, R. (2006). Creating Strategy maps for Internal Audit activity in the contexto of BSC. *Organizacija Vadyba*, 39, 215-227.
- Sfetcu, M. (2013). Management Methods and Techniques Used to Ensure the Internal Audit Performance. *Anais da International Conference of Scientific Paper Afases*, Brasov, Roménia.
- Silva, A. (2016). *A Evolução da Auditoria Interna em Portugal: Estudo Comparativo*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, Portugal.
- Silva, M. (2017). *Investigação em Auditoria Interna – Uma análise Bibliométrica*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal.
- Teixeira, J. (2018). Auditoria Interna. Do Compliance à criação de valor. Recuperado em 21 de março, 2020, de: <https://www.pwc.pt/pt/hits/artigos-opiniao/jose-teixeira.html>.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14, 207-222.

- Vieira, E., & Freitas, J. (2015). Consequences of Internal Control and COSO for Auditing and Corporate Governance - An Exploratory Research. *Revista Científica Hermes*, 14, 156-175.
- Zizlavsky, O. (2014). The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System. *Journal of Technology Management and Innovation*, 9(3), 210-222.