

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GISLENE SILVEIRA BARROS TEIXEIRA**

**PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE O SISTEMA DE  
CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS: UM  
ESTUDO SÓCIO-BIBLIOMÉTRICO DOS ARTIGOS  
CONTÁBEIS PUBLICADOS EM LÍNGUA INGLESA, NO  
PERÍODO DE 2000-2010**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo  
Peleias**

São Paulo

2011

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary José Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

T266p	<p>Teixeira, Gislene Silveira Barros</p> <p>Produção científica sobre o sistema de controles internos e gestão de riscos: um estudo sócio-bibliométrico dos artigos contábeis publicados em língua inglesa, no período de 2000-2010. -- São Paulo, 2011.</p> <p>128 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Auditoria interna. 2 Administração de risco. 3. Bibliometria. 4. Sociometria.</p> <p style="text-align: right;"><b>CDD 657.458</b></p>
-------	---

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**GISLENE SILVEIRA BARROS TEIXEIRA**

**PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE O SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS: UM ESTUDO SÓCIO-BIBLIOMÉTRICO DOS ARTIGOS CONTÁBEIS PUBLICADOS EM LÍNGUA INGLESA, NO PERÍODO DE 2000-2010**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

### **BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes**

**Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB**

---

**Prof. Dr. Auster Moreira Nascimento**

**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias**

**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 15 de abril de 2011.**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pela oportunidade de concretizar mais uma etapa de minha missão de vida, qual seja, a de contribuir com constante humildade, firmeza e superação para o progresso do conhecimento acadêmico e profissional e, conseqüentemente, de agregar valor aos relacionamentos organizacionais, interpessoais e à minha própria evolução.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias por acreditar em minha capacidade de produção, por ser vigilante em meus primeiros passos como pesquisadora e por seu empenho incessante na garantia de que este trabalho representasse efetivamente a concretização dos melhores resultados de um esforço consciente e eficaz.

Agradeço ao Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes e ao Prof. Dr. Auster Moreira Nascimento pelo interesse em participar da banca examinadora, bem como por haverem compartilhado seu conhecimento acadêmico e profissional, ao apresentarem significativas contribuições a esta dissertação.

Agradeço à Profa. Silvana Anita Walter pelo profissionalismo e dedicação exteriorizados no decorrer do desenvolvimento das análises sociométricas da dissertação. Evidencio que suas contribuições foram imprescindíveis à concretização de um trabalho capaz de contribuir para o desenvolvimento de futuras produções científicas em redes sociais estratégicas.

Agradeço aos professores, coordenadores e funcionários do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, pelo conhecimento transmitido nas disciplinas cursadas. Agradeço especialmente à bibliotecária Gisele Brito por me auxiliar tecnicamente durante toda a pesquisa, demonstrando que a retidão profissional não se confunde com a amizade, mas que ambas as condições podem coexistir harmoniosamente.

Agradeço de modo particular e pessoal aos meus pais, Marco Antonio e Marli, e a minha irmã, Caroline, por me concedem amor incondicional, o qual me impulsiona a concretizar e a querer sempre novos e meritosos desafios, fazendo-o sem me desconectar de meus princípios, do respeito ao próximo e do objetivo de contribuir para o progresso da humanidade, pelo primeiro passo de prover minha reforma íntima.

Agradeço ao amor da minha vida, meu esposo Rafael, por me conceder a oportunidade de não ter limites na minha busca de conhecimento, por fortalecer constantemente meus propósitos e concorrer para que os resultados de nosso relacionamento sejam de ordem pessoal e profissional, bem como calcados no amor, respeito e cumplicidade mútua.

Ao final, agradeço aos meus amigos e familiares, especialmente ao meu cunhado Rafael, à minha sogra Maria e ao meu sogro Elídio, por suas orações e pensamentos positivos, os quais iluminaram o árduo caminho que me comprometi a trilhar, me proporcionando o direcionamento e o conforto espiritual necessários aos momentos de dificuldade, bem como a confiança de que existe algo muito maior do que minhas próprias forças.

“Creio em mim mesmo. Creio nos que trabalham comigo, creio nos meus amigos e creio na minha família. Creio que Deus me emprestará tudo que necessito para triunfar, contanto que eu me esforce para alcançar com meios lícitos e honestos.”

Mahatma Gandhi.

## RESUMO

As decisões, atividades e operações empreendidas pelos gestores de riscos nas organizações dão lugar a várias áreas de incerteza, as quais podem decorrer da aplicação da legislação ou de fatores particulares. Tais fatores corroboram na acentuação de relevância dos controles internos para a gestão de riscos, atividades de *compliance* (verificação de conformidade legal) e auditoria interna. Para tanto, diversas estruturas de controle para auxílio a profissionais na avaliação dos riscos esperados, bem como dos associados a estes, foram introduzidas em âmbito internacional ou local. Considerando tal contexto, o presente trabalho buscou descrever algumas das características da produção científica sobre controle interno e gestão de riscos publicada na base de dados *ProQuest ABI/Inform Global (ProQuest)*, durante o período de 2000 a 2010. A pesquisa é descritiva do tipo levantamento, estruturada em investigação bibliográfica e documental, com abordagem quantitativa. Na primeira etapa foi realizada análise bibliométrica em uma amostra de 79 artigos, publicados em 15 revistas localizadas na base de dados *ProQuest*, por intermédio da Lei de Bradford e de Lotka. A aplicação da Lei de Bradford identificou as categorias temáticas das publicações sobre o assunto. A verificação das Leis de Lotka revelou que ainda não há uma elite de pesquisadores sobre a temática no período pesquisado, e que o conhecimento se encontra disperso entre um grande número de autores com baixa produtividade. Os resultados obtidos revelaram que houve um aumento significativo da publicação dos artigos no período de 2003-2010, bem como a prevalência de publicações na temática de Normas e Padrões, as quais se acentuaram no período de 2006-2010, especialmente na revista *The Accounting Review*, o que indica uma oportunidade investigativa aos pesquisadores. Constatou-se, ainda, que houve um aumento da quantidade de publicações por autores no período de 2003-2010, bem como a prevalência de publicações de autores vinculados a instituições dos Estados Unidos no período de 2000-2010. Na segunda etapa, os artigos levantados foram submetidos a uma análise sociométrica, que constatou um aumento dos laços relacionais da rede de colaboração dos autores, com primazia de tríades no período de 2000-2010. Constatou-se, ainda, a fragmentação da rede em pequenos grupos, com predominância de laços fortes, que não caracterizam *small worlds*.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Gestão de risco. Bibliometria. Sociometria.

## ABSTRACT

The decisions, activities and operations made by the risk managers in the companies give way to many uncertain areas, which can come from the application of the legislation or private reasons. Such reasons help to enhance the importance of internal controls for risk management, compliance activities (verification of legal conformity) and internal auditing. To meet such a goal, many control structures for assisting professionals in the evaluation of foreseen risks, as well as the risks associated with those, were introduced in local or international limits. Concerning this context, the aim of this work was to describe some of the scientific production features regarding internal control and risk management, published in the data base *ProQuest ABI/Inform Global (ProQuest)*, from 2000 to 2010. It was a descriptive research, of the survey kind, and it was based in bibliographic and documental investigation, with quantitative approach. In the first step, it was made a bibliographic analysis with a sample of 79 articles, published in 15 local magazines in *ProQuest*, by means of the Lotka and Bradford Laws. Through the application of the Bradford Law, it was possible to identify the themes of the publication categories concerning the subject. Furthermore, the verification of the Lotka Laws demonstrated that there is not yet a group of expert researchers about the researched subject, and the knowledge is still spread among a lot of authors who have not been publishing so much. The results indicate an expressive increase in the publication of articles from 2003 to 2010, as well as the prevalence of publications concerning Rules and Standards. Those were bigger from 2006 to 2010, especially in *The Accounting Review* magazine, which shows that researchers have an investigative opportunity. It was also revealed that there has been an increase in the author's publications from 2003 to 2010, and the prevalence of the publications of authors connected with American universities from 2000 to 2010. In the second step, the surveyed articles were submitted to a sociometric analysis, which showed an increase of relational ties in the cooperative relationship between authors, especially concerning triads, from 2000 to 2010. Moreover, it was revealed the fragmentation of such relationships in small groups, with prevalence of stronger nodes between authors, which does not feature small worlds.

**Key-words:** Internal Control. Risk Management. Bibliometry. Sociometry.

## LISTAS DE FIGURAS

FIGURA 1 -	OBJETO MATERIAL DA CONTABILIDADE.....	28
FIGURA 2 -	ESTRUTURA COMPATÍVEL À ISO 31000:2009 - IMPLEMENTAÇÃO DE ERM INCLUINDO O PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS (PGR).....	38
FIGURA 3 -	FILTRO REALIZADO COM A PALAVRA-CHAVE <i>RISK MANAGEMENT</i> NO ABSTRACT E <i>ACCOUNTING</i> NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO.....	58
FIGURA 4 -	FILTRO REALIZADO COM A PALAVRA-CHAVE <i>INTERNAL CONTROL</i> NO ABSTRACT E <i>ACCOUNTING</i> NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO.....	58
FIGURA 5 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2002.....	96
FIGURA 6 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2003-2005.....	98
FIGURA 7 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2006-2008.....	100
FIGURA 8 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2009-2010.....	102
FIGURA 9 -	REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000- 2010 (PARTE 1).....	105
FIGURA 10 -	REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000- 2010 (PARTE 2).....	106
FIGURA 11 -	ESTRUTURA DA REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2010.....	107

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 -	ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EMPRESARIAL.....	27
QUADRO 2 -	COMPONENTES DOS CONTROLES INTERNOS DE ACORDO COM COSO-IC.....	35
QUADRO 3 -	COMPONENTES DOS CONTROLES INTERNOS DE ACORDO COM COSO II.....	37
QUADRO 4 -	COMPONENTES DO PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS NA ESTRUTURA ISO 31000:2009.....	39
QUADRO 5 -	PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PARA UMA EFETIVA SUPERVISÃO BANCÁRIA.....	46
QUADRO 6 -	<i>CHECK LIST</i> DAS CATEGORIAS DE RISCO.....	49
QUADRO 7 -	CONCEITOS FUNDAMENTAIS À ANÁLISE DE REDES SOCIAIS.....	55
QUADRO 8 -	RESULTADOS DA PESQUISA HISTÓRICA.....	67
QUADRO 9 -	ARTIGOS CONSIDERADOS NÃO ACADÊMICOS OU REINCIDENTES.....	70
QUADRO 10 -	ARTIGOS RELATIVOS À COMENTÁRIO ACADÊMICO OU MÉTODO DO CASO.....	71
QUADRO 11 -	TOTAL DE ARTIGOS COM A PALAVRA-CHAVE <i>RISK MANAGEMENT</i> NO RESUMO, E, <i>ACCOUNTING</i> NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO, APÓS A REALIZAÇÃO DOS 4 FILTROS.....	72
QUADRO 12 -	TOTAL DE ARTIGOS COM A PALAVRA-CHAVE <i>INTERNAL CONTROL</i> NO RESUMO, E, <i>ACCOUNTING</i> NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO, APÓS A REALIZAÇÃO DOS 4 FILTROS.....	73
QUADRO 13 -	DATA DE SUBMISSÃO, PUBLICAÇÃO E EVENTO ENSEJADOR DOS ARTIGOS MAIS CITADOS NA AMOSTRA .....	93
QUADRO 14 -	DATA DE SUBMISSÃO, PUBLICAÇÃO E EVENTO ENSEJADOR DOS ARTIGOS MAIS CITADOS NA AMOSTRA.....	94

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 -	RELAÇÃO ENTRE OS FILTROS DA BASE <i>PROQUEST</i>	
	POR PALAVRAS-CHAVE E RESPECTIVA	
	SOMATÓRIA.....	74
GRÁFICO 2 -	PODER DA AMOSTRA PELO SOFTWARE	
	MINITAB15®.....	75

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	RELAÇÃO POR PALAVRAS-CHAVE DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	76
TABELA 2-	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	77
TABELA 3 -	DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR CATEGORIAS NOS PERÍODOS.....	77
TABELA 4 -	P-VALORES DA TABELA 3.....	77
TABELA 5 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA E RELATIVA, RESPECTIVAMENTE, DA TEMÁTICA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	79
TABELA 6 -	P-VALORES DA TABELA 5.....	79
TABELA 7 -	RELAÇÃO DAS 2 TEMÁTICAS DE MAIOR FREQUÊNCIA RELATIVA NOS ARTIGOS CIENTÍFICOS CONSTANTES NA BASE DE DADOS ABI/INFORM GLOBAL SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	80
TABELA 8 -	DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR TEMÁTICA (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS.....	80
TABELA 9 -	P-VALORES DA TABELA 8.....	80
TABELA 10 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA DAS TEMÁTICAS ABORDADAS PELAS REVISTAS DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	81
TABELA 11 -	P-VALORES DA TABELA 10.....	82
TABELA 12 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA DAS REVISTAS COM ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE A TEMÁTICA “NORMAS E PADRÕES” EM CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010...	82
TABELA 13 -	P-VALORES DA TABELA 12.....	83
TABELA 14 -	RELAÇÃO POR DISPERSÃO E CONCENTRAÇÃO, RESPECTIVAMENTE, DAS TEMÁTICAS EM REVISTAS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010	83
TABELA 15 -	DISTRIBUIÇÃO DE DISPERSÃO E CONCENTRAÇÃO POR TEMÁTICA.....	84
TABELA 16 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA, RESPECTIVAMENTE, DAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A	

	DEZ./2010.....	84
TABELA 17 -	P-VALORES DA TABELA 16.....	85
TABELA 18 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE 2000 A 2010, DAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS NA BASE DE DADOS ABI/INFORM GLOBAL.....	85
TABELA 19 -	DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR REVISTA (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS.....	86
TABELA 20 -	P-VALORES DA TABELA 19.....	86
TABELA 21 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE 2000 A 2010, DAS PUBLICAÇÕES DOS AUTORES DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS.....	87
TABELA 22 -	DISTRIBUIÇÃO DE PUBLICAÇÕES NOS PERÍODOS	87
TABELA 23 -	P-VALORES DA TABELA 22.....	87
TABELA 24 -	RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA, RESPECTIVAMENTE, DOS AUTORES DETENTORES DE PUBLICAÇÃO SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELOS PAÍSES DE ESTABELECIMENTO DE SUAS INSTITUIÇÕES.....	88
TABELA 25 -	DISTRIBUIÇÃO DE PAÍSES DAS PUBLICAÇÕES.....	89
TABELA 26 -	P-VALORES DA TABELA 25.....	89
TABELA 27 -	AS 15 CITAÇÕES MAIS FREQUENTES NAS PUBLICAÇÕES SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010.....	91
TABELA 28 -	P-VALORES DA TABELA 27.....	92
TABELA 29 -	NÚMERO DE CO-AUTORIAS POR ARTIGO NO PERÍODO.....	95
TABELA 30 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2000-2002.....	95
TABELA 31 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2003-2005.....	97
TABELA 32 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2006-2008.....	99
TABELA 33 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2009-2010.....	101
TABELA 34 -	AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2000-2010.....	103

## LISTA DE ABREVIATURAS

AAA - *American Accounting Association*

ABNT - *Associação Brasileira de Normas Técnicas*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AS - *Auditing standards*

AS/NZS 4360 - *Australian and New Zealand Standard AS/NZS 4360:2004*

BCBS - *Basel Committee on Banking Supervision*

BIS - *Bank for International Settlements*

CEO - *Chief Executive Officer*

CFO - *Chief Financial Officer*

CobiT - *Control Objectives for Information and Related Technology*

CoCo - *Criteria of Control*

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

COSO-ERM - *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*

COSO-IC - *Internal Control – Integrated Framework*

*COSO's Monitoring Guidance - Guidance on Monitoring Internal Control Systems*

EC - *European Commission*

ERM - *Enterprise Risk Management*

FCPA - *The Foreign Corrupt Practices Act*

FDICIA - *Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act*

FEI - *Financial Executives Institute*

FMI – *Fundo Monetário Internacional*

G10- *Grupo dos Dez*

IAIS - *International Association of Insurance Supervisors*

IBGC – *Instituto Brasileiro de Governança Corporativa*

IEC - *International Electrotechnical Commission*

IES - *Instituições de Ensino Superior*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IMA - *Institute of Management Accountants*

IOSCO - *International Organization of Securities Commissions*

ISACA - *Information Systems Audit and Control Association*

ISAs - *International Auditing Standards*

ISO - *International Organization for Standardization*  
PCAOB - *The Public Company Accounting Oversight Board*  
PMD – Países Menos Desenvolvidos  
PMI - *Project Management Institute*  
PROQUEST - *ProQuest ABI/Inform Global*  
SAS - *Statement on Auditing Standard*  
SEC - *U. S. Securities and Exchange Commission*  
SOX - *Sarbanes-Oxley Act*  
SOX-103 - *Sarbanes-Oxley, Section 103*  
SOX-302 - *Sarbanes-Oxley, Section 302*  
SOX-404 - *Sarbanes-Oxley, Section 404*  
SWOT - *Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats*  
TI - *Tecnologia da informação*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	17
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	17
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA .....	18
1.3 OBJETIVOS.....	19
1.4 JUSTIFICATIVAS .....	20
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	20
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	22
2.1 CRISES FINANCEIRAS MUNDIAIS E CONSTATAÇÕES DE FRAUDES.....	22
2.2 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS NO BRASIL .....	25
2.3 NORMAS E PADRÕES APLICÁVEIS AO CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS.....	27
2.3.1 ASPECTOS PECULIARES À SOX.....	33
2.3.2 ASPECTOS PECULIARES AO COSO-IC.....	34
2.3.3 ASPECTOS PECULIARES AO COSO-ERM.....	36
2.3.4 ASPECTOS PECULIARES À ISO 31000:2009.....	37
2.4 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS .....	40
2.5 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS EM INSTITUIÇÕES NÃO FINANCEIRAS .....	46
2.6 CATEGORIAS DE RISCOS.....	47
2.7 AUDITORIA EM CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS.....	50
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	53
3.1 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA HISTÓRICA .....	53
3.2 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA.....	54
3.3 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA SOCIOMÉTRICA .....	54
3.4 TIPIFICACAO DA PESQUISA.....	55
3.5 UNIVERSO DA PESQUISA .....	56
3.6 CRITERIOS DE SELECAO DA AMOSTRA.....	57
3.7 LIMITACOES DA PESQUISA .....	59
3.8 TRATAMENTO ESTATÍSTICO .....	60
3.8.1 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA – 1ª ETAPA .....	60
3.8.2 ANÁLISE SOCIOMÉTRICA – 2ª ETAPA .....	62

3.9 LIMITAÇÕES DO MÉTODO .....	63
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>64</b>
4.1 RESULTADOS DA PESQUISA HISTÓRICA.....	64
4.2 RESULTADOS DA SELEÇÃO DA AMOSTRA.....	68
4.3 RESULTADOS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA.....	76
4.3.1 ANÁLISE POR PALAVRA-CHAVE .....	76
4.3.2 ANÁLISE POR TEMÁTICA .....	78
4.3.3 ANÁLISE POR REVISTA .....	81
4.3.4 ANÁLISE POR AUTOR.....	87
4.3.5 ANÁLISE POR PAÍS DE ORIGEM .....	88
4.3.6 ANÁLISE POR OBRAS .....	90
4.3.7 ANÁLISE DE CONTEÚDO .....	93
4.4 RESULTADOS DA PESQUISA SOCIOMÉTRICA.....	94
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>108</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>112</b>
<b>APÊNDICE A – GRÁFICOS DAS TABELAS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA .....</b>	<b>119</b>

# 1 INTRODUÇÃO

As organizações estão inseridas num contexto de incertezas quanto ao alcance atingimento de seus objetivos, de modo que as decisões, atividades e operações realizadas podem dar origem a riscos inerentes ao negócio (ELGOOD; FULTON; SCHUTZMAN, 2008). Tais fatores corroboram na acentuação de relevância de controles internos e gestão de riscos, especialmente quanto ao desempenho de atividades de *compliance* (verificação de conformidade legal) e auditoria interna.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Após os escândalos corporativos ocorridos nos últimos anos, a SEC (*U. S. Securities and Exchange Commission*), o PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*), as autoridades locais e outros órgãos governamentais dos Estados Unidos vêm exigindo maior transparência, especialmente pela evidenciação de informações antes não requeridas. Particularmente, a SOX (*Sarbanes-Oxley Act*) ressaltou os riscos na área da contabilidade financeira, sendo instituída a exigência de documentação e teste dos controles internos sobre relatórios financeiros na seção 404 (ELGOOD; FULTON; SCHUTZMAN, 2008).

Além disto, por intermédio das alterações legislativas dos últimos anos, os auditores foram requeridos a opinar não apenas sobre as demonstrações financeiras, mas também sobre a efetividade dos controles internos em relatórios financeiros. Dentre as legislações dos Estados Unidos que exigem pareceres sobre o controle interno das companhias se destacam o *Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act* (FDICIA), instituído em 1991, e a SOX, instituída em 2002 (AKRESH, 2010).

Com escopo de satisfazer tais exigências, diversas estruturas de controle para auxílio a profissionais na avaliação dos riscos esperados, bem como dos associados a estes, foram introduzidas em âmbito internacional ou local (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009). Recentemente a ISO (*International Organization for Standardization*) instituiu padrões aos processos de gestão de riscos organizacionais, aplicáveis de forma facultativa em relação aos recomendados internacionalmente, quais sejam: ISO 31000:2009, Gestão de riscos – Princípios e diretrizes; ISO Guia 73:2009, Gestão de riscos – Vocabulário; e IEC (*International Electrotechnical Commission*)/ISO 31010:2009 - Técnicas de análise de risco (FRASER; SIMKINS, 2010).

Segundo a ABNT NBR ISO 31000:2009 a gestão de riscos é uma atividade destinada a dirigir e controlar os riscos em uma organização. Tal atividade é desempenhada sob coordenação do proprietário do risco, ou seja, por pessoa ou entidade que possua responsabilidade e autoridade para tal gerenciamento, mediante o estabelecimento de princípios, estrutura e processo de gestão de riscos (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT), 2009).

É premissa deste trabalho que o relacionamento entre os princípios, estrutura e processo relativos à gestão de riscos, confere maior confiabilidade à tomada de decisão, seu alinhamento aos objetivos da organização, e, em certos casos, a mitigação de riscos e otimização dos benefícios advindos de estratégias corporativas. Neste contexto, a abordagem mais efetiva da gestão de riscos é aquela que integra o processo dentro da organização, focalizando não somente as atividades tradicionais, mas todas as áreas de negócio.

Em síntese, o desenvolvimento e implementação de políticas de gerenciamento do risco contribuem para o desenvolvimento de melhores práticas, uma vez que tais medidas potencializam a mitigação dos riscos de desencontro dos objetivos da organização à sua própria estratégia. Ante o exposto acredita-se que o presente problema de pesquisa contribuirá, em âmbito profissional e acadêmico, com o aprimoramento do conhecimento da produção científica sobre controle interno e gestão de riscos.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Segundo Fraser e Simkins (2010), a gestão de riscos corporativos vem legalmente se tornando o topo das prioridades dos Conselheiros e executivos das companhias, sendo que a crise econômica de 2007-2010 (*"too big to fail"*) destacou a potencialidade de resultados desastrosos quando os riscos associados às estratégias são ignorados ou geridos de forma ineficaz.

O problema de pesquisa “esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”. (MARCONI; LAKATOS, 2008, p.107). Ante o exposto, a presente pesquisa tem como escopo dirimir a seguinte questão: Quais são as características da produção científica de artigos contábeis sobre o sistema de controles internos e gestão de riscos, publicados em língua inglesa, no período de 2000-2010?

Destaca-se que o problema de pesquisa apresenta enunciado em forma de pergunta; corresponde aos interesses pessoais, sociais e científicos, de forma harmonizada; relaciona-se com pelo menos duas variáveis; é objeto de investigação sistemática, controlada e crítica; e, pode ser empiricamente verificado em suas consequências.

### 1.3 OBJETIVOS

Este típico abordará os objetivos gerais e específicos do trabalho, tendo em consideração o problema de pesquisa anteriormente delimitado. Destaca-se que “os objetivos são definidos em função do problema de pesquisa, fornecendo metas específicas, concretas e possíveis de serem atingidas. Além disso, é indicada a descrição dos objetivos em gerais e específicos” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 96). Neste sentido, o objetivo geral desta pesquisa é conhecer, levantar e analisar as características sócio-bibliométricas dos artigos científicos sobre controle interno e gestão de riscos, publicados em língua inglesa, no período de 2000 a 2010.

Por sua vez, os objetivos específicos se consubstanciam em:

- a) levantar os fatores históricos de relevância à gestão de riscos e controles internos;
- b) levantar a produção científica de artigos contábeis sobre o sistema de controles internos e gestão de riscos na base *ProQuest*;
- c) identificar e analisar as características sócio-bibliométricas dos artigos selecionados, especificamente quanto:
  - às temáticas, revistas de publicação, prolificidade dos autores no período, países de estabelecimento das instituições dos autores que publicaram artigos e citações mais frequentes nas referências,
  - às propriedades estruturais das redes de colaboração formadas entre os pesquisadores, através de seus laços de co-autoria.

## 1.4 JUSTIFICATIVAS

A gestão de riscos corporativos *Enterprise Risk Management* (ERM) é uma disciplina que está ganhando popularidade e reconhecimento, tanto como uma melhor prática de governança, quanto como apenas uma forma de boa gestão. Gradualmente, os executivos com atribuições relacionadas a risco estão se envolvendo na desafiadora tarefa de implementar ERM. (FRASER; SIMKINS, 2010). Ante o exposto, a realização da presente pesquisa científica se justifica, principalmente, em função dos seguintes fatores de contribuição acadêmica:

- a) a possibilidade de utilização da pesquisa histórica, revisão da literatura e artigos levantados pelos resultados da pesquisa na estruturação e atribuição de conteúdo ao plano de aulas sobre controle interno e gestão de riscos, nas instituições de ensino brasileiras;
- b) a viabilidade de direcionamento das futuras produções acadêmicas sobre controles internos e gestão de riscos à abordagem das temáticas de maior publicação em revistas, no período pesquisado; e,
- c) a maior compreensão das relações sociais acadêmicas existentes entre autores e instituições, no período pesquisado, viabilizando a formação estratégica e efetiva de parcerias.

Evidencia-se, ainda, que os *stakeholders* querem ser sentir confiantes de que a organização está sendo gerida de forma eficaz, ao ponto de se evitar relatórios financeiros fraudulentos ou insucessos nos negócios. “Além disto, o Conselho de Administração, os Comitês de Auditoria e auditores externos esperam que as organizações tenham um forte sistema de controles internos para reduzir a oportunidade de irregularidades de gestão e para refletir boas práticas de governança corporativa” (LEHMANN, 2010, p. 01, tradução nossa). Tais expectativas evidenciam a importância dos resultados da pesquisa, na medida em que possibilitam aos gestores, auditores e demais profissionais que atuam na área de gestão de riscos e controles internos de companhias, identificar os periódicos acadêmicos e referências bibliográficas potencialmente aplicáveis à melhoria de seus procedimentos internos.

## 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado como se segue:

No capítulo 1 o tema foi introduzido e contextualizado. Em seguida, a partir da definição do problema de pesquisa, foram apresentados os objetivos (geral e específicos), as hipóteses, a justificativa e a presente estrutura do trabalho.

No capítulo 2 foi apresentada a Revisão da Literatura, realizada por intermédio de pesquisa histórica e bibliográfica abrangendo tópicos que subsidiaram o trabalho. Em síntese, a Revisão da Literatura abrangeu as crises mundiais e constatações de fraudes, as normas e padrões aplicáveis ao controle interno e gestão de riscos, bem como suas peculiaridades no âmbito das instituições financeiras, instituições não-financeiras, auditoria e categorias de riscos.

Por sua vez, o capítulo 3 detalha os aspectos metodológicos, abordando os procedimentos da pesquisa histórica e de levantamento bibliográfico, tratamento estatístico e limitações do estudo.

O capítulo 4 apresenta e analisa os resultados de forma individualizada por tópico: resultados da pesquisa histórica, resultados da seleção da amostra, resultados da pesquisa bibliométrica, e, resultados da pesquisa sociométrica.

Finalmente, o capítulo 5 apresenta as considerações finais, seguido pelas referências.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

O presente capítulo contempla como revisão da literatura as crises mundiais e constatações de fraudes, as normas e padrões aplicáveis ao controle interno e gestão de riscos, bem como suas peculiaridades no âmbito das instituições financeiras, instituições não-financeiras, auditoria e categorias de riscos. Tal abordagem tem por finalidade levantar os fatores históricos de relevância e abordar os tópicos da matéria gestão de riscos e controles internos das Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras, tomando-os como critério na análise das características sócio-bibliométricas dos artigos pesquisados.

### 2.1 CRISES FINANCEIRAS MUNDIAIS E CONSTATAÇÕES DE FRAUDES

As crises financeiras mundiais e constatações de fraudes consubstanciam-se em eventos históricos que ensejam reflexos relevantes na contabilidade. Conforme Casella e Ramírez (2001), integram o domínio ou universo do discurso contábil todos os objetos, fatos, pessoas ou reflexões, assim denominados componentes. Tais fatores intervêm na inter-relação informativa acerca das atividades, fatos, transações sócio-econômicas e que procuram medir o cumprimento de metas, em diversos níveis, dentro das organizações sociais e entre as mesmas.

Dentre as características da contabilidade enquanto ciência fática pode-se destacar que o conhecimento é analítico, uma vez que aborda problemas circunscritos, um a um, e trata de decompô-los em elementos. Tenta entender a situação total em termos de seus componentes; tenta descobrir os elementos que compõem cada totalidade e as interconexões que explicam sua integração (CASAL, 2001).

Ante o exposto, a presente pesquisa abordará neste tópico a sequência de fatores históricos acerca das crises financeiras mundiais e constatações de fraudes, passíveis de haverem acirrado a necessidade de gestão de riscos nas corporações. Neste sentido, constata-se das disposições de Cendrowski e William, (2009), Henehan e Walsh (2008) e Temin (1991) a evolução a seguir descrita.

A crise de 1929 foi uma grande depressão econômica que teve início naquele ano, e que persistiu ao longo da década de 1930, terminando apenas com a Segunda Guerra Mundial. Segundo Temin (1991), a crise de 1929 (*Great Depression*) foi impulsionada pela primeira

guerra mundial e teve sua causa na tentativa de preservar o padrão-ouro em políticas deflacionárias dos Estados Unidos e da Alemanha, influenciando as economias dos demais países. Observa-se que tais políticas deflacionárias foram mantidas durante tempo suficiente para causar a interrupção sem precedentes da atividade econômica mundial. Além disto, quando constatado o fracasso do padrão-ouro, foram impostas alternativas conjuntas de regime monetário nas piores condições possíveis, fatores estes que ensejaram a crise de 1929.

Em meados de 1970, investigações conduzidas pela SEC apontaram subornos pagos por empresas estrangeiras a funcionários americanos. Nesta oportunidade, a *Lockheed Corporation*, já comprometida pelas vendas lentas de seu jato comercial L-1011, quase entrou em colapso após uma subcomissão do Senado dos Estados Unidos haver descoberto que ela subornou funcionários de governos estrangeiros na esperança de ganhar contratos de aeronaves militares. Outras investigações constataram que mais de 400 empresas dos Estados Unidos admitiram realizar pagamentos questionáveis ou ilegais, em valor superior a 300 milhões de dólares, a autoridades de governos estrangeiros, políticos e partidos políticos (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Em 1991, o banco BCCI foi fechado por notoriamente possuir uma opaca estrutura de propriedade e uma cultura corporativa desprovida de controles internos, fatores que possibilitaram executivos seniores roubar bilhões da companhia. Além deste fato, o BCCI fora envolvido em escândalos de lavagem de dinheiro, financiamento ao terrorismo e venda de tecnologias nucleares (HENEHAN; WALSH, 2008).

Por sua vez, em 1995, o banco Barings, detentor de uma longa e ilustre história, teve sua imagem abalada por um *back office* em Singapura (Nick Leeson), que, desprovido de supervisão, realizou várias transações não autorizadas, deixando evidente que o banco possuía um ambiente de controle interno fraco, e, por conseguinte, que ignorava certas técnicas básicas de gestão de risco (Ex. segregação de funções). A perda causada pelo operador foi avaliada em 1,4 bilhão de dólares (HENEHAN; WALSH, 2008).

Outro fato importante foi constatado em 2001, em relação à Enron, companhia de energia sediada em Houston – Texas. A Enron teve seus executivos envolvidos em práticas destinadas a inflar os ganhos da companhia e que colocaram em suspeita sua contabilidade. O episódio demonstrou que a companhia tinha um ambiente de controle fraco, permitindo não somente práticas contábeis suspeitas, mas também uma gama de outras práticas de desembolsos que resultaram em perdas insustentáveis à companhia (HENEHAN; WALSH, 2008).

A quebra da Enron nos EUA causou um prejuízo de 11 bilhões de dólares e conseqüente desequilíbrio ao mercado financeiro mundial. O Auditor da Arthur Andersen que estava encarregado da auditoria independente da Enron, David Duncan, foi declarado culpado por haver destruído os documentos que indicavam a responsabilidade da Andersen no caso (HENEHAN; WALSH, 2008).

Logo após o escândalo da Enron, em 2002, executivos das Worldcom realizaram falsa contabilidade, aumentando os ganhos da companhia. A adulteração da contabilidade da Worldcom nos EUA, por seu presidente Bernard Ebbers e executivos, fez constar investimentos de quase 3.800 milhões de dólares, quando estes montantes deveriam ser imputados como gastos operacionais (HENEHAN; WALSH, 2008).

A auditoria externa da Worldcom era realizada pela Arthur Andersen, que não advertiu a manobra. Tais irregularidades contábeis foram evidenciadas a partir de uma investigação de rotina do departamento de auditoria interna da companhia. A Worldcom entrou em falência em 2002, tendo inflado seus ganhos em mais de 11 bilhões de dólares. A companhia e seus executivos foram acusados de evasão tributária, sendo seu fundador, Bernie Ebbers, sentenciado a 25 anos de cadeia (HENEHAN; WALSH, 2008).

Em 2003, a companhia italiana Parmalat quase entrou em falência em razão de uma diferença de 8 bilhões de euros entre a sua realidade contábil e seus informes. Um exemplo desta diferença decorreu do fato da companhia haver entregado um documento aos seus auditores demonstrando 4 bilhões de euros em conta bancária, sendo que na realidade se tratava de uma falsificação. Esta fraude começou a ser evidenciada quando o novo CFO (*Chief Financial Officer*) da companhia constatou que não teve acesso a todos os livros e registros do grupo e começou a investigar os fatos (HENEHAN; WALSH, 2008).

No ano de 2008, o banco francês *Société Générale* revelou perdas superiores a 7 bilhões de dólares, devido à fraude executada por Jerome Kerviel, um operador da companhia acusado de acobertar sua conduta de simulação de transações fictícias por intermédio de fabricação de documentos e acessos ilegais de computadores. Tal fraude, até o momento, é considerada a maior na história da França e nenhuma evidência foi encontrada para confirmar que Kerviel se beneficiou pessoalmente de atividades fraudulentas, mas existem evidências de que sua conduta tenha visado a obtenção de um valor maior de bônus no ano de 2007 (UDEH; DHILLON, 2008).

Outro fato importante na época foi a crise financeira mundial de 2007-2010 ("*too big to fail*") iniciada pela inadimplência do mercado de imóveis americano e conseqüente reação de bancos e fundos de pensão detentores de títulos *subprime*, desprovidos de garantia de recebimento. O *Financial Market Trends* declarou que as perdas foram de 300 mil milhões de dólares em setembro de 2007. Contudo, indícios apontam que a reação do mercado financeiro possa ter causado perdas ainda maiores nesta época (BLUNDELL-WIGNALL, 2008).

## 2.2 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS NO BRASIL

A presente revisão da literatura centraliza-se em peculiaridades de âmbito internacional acerca do sistema de controle interno e gestão de riscos nas organizações. Em que pese tal delimitação, imperioso se faz evidenciar alguns aspectos suscitados no Brasil sobre o tema, os quais são passíveis de serem constatados por outros países.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é uma instituição nacional, sem fins lucrativos, que tem por propósito ser referência de Governança Corporativa, contribuindo para o desempenho sustentável das organizações e influenciando na maior transparência, justiça e responsabilidade dos agentes sociais. Salienta-se que o IBGC ao tratar dos controles internos em seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, observa que:

O principal executivo é responsável pela criação de sistemas de controle internos que organizem e monitorem um fluxo de informações corretas, reais e completas sobre a sociedade, como as de natureza financeira, operacional, de obediência às leis e outras que apresentem fatores de risco importantes. A efetividade de tais sistemas deve ser revista no mínimo anualmente (IBGC, 2004, p. 35).

Neste sentido, Peleias (2003b, p. 4) conceitua controle interno conforme a seguir:

O controle interno é um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações, adotados de forma sistemática pelas empresas, que deve estar em constante evolução, assegurando o atingimento de resultados conforme objetivos preestabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações.

No que tange à classificação de controles internos, Peleias (2003a, p. 10-11) faz distinção entre controles contábeis e controles administrativos, afirmando que, apesar das diferenças em termos de abrangência, ambos fazem parte do sistema de controle interno da

organização:

Os controles contábeis são os elementos do sistema de controle interno desenvolvidos pelos contadores, por determinação dos proprietários, controladores e administradores, que servirão de suporte ao planejamento, à execução e ao controle das atividades empresariais.

Esses controles compõem o sistema contábil, aqui definido como o conjunto de conceitos, tecnologia, mídias e procedimentos, para processar e registrar dados planejados e realizados sobre eventos, transações e atividades, de acordo com as orientações do modelo de gestão adotado pela organização. O sistema contábil deve atender a dois grupos distintos de usuários:

1. Usuários internos - os gestores dos diversos níveis.
2. Usuários externos - as entidades com as quais a organização se relaciona (PELEIAS, 2003a, p. 10-11).

Para Peleias (2003a) os controles administrativos são os elementos do sistema de controle interno comuns a todas as áreas da organização. Por sua vez, os controles contábeis são desenvolvidos pelos contadores para dar suporte ao planejamento, execução e controle das atividades empresariais. Os controles contábeis compõem o sistema contábil, ou seja, o conjunto de conceitos, tecnologia, mídias e procedimentos, para processar e registrar dados planejados e realizados sobre eventos, transações e atividades, de acordo com as orientações do modelo de gestão adotado pela organização. Os controles administrativos e sistema contábil, enquanto integrantes do sistema de controle interno empresarial, são estruturados conforme Quadro 1 seguinte:

<b>SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EMPRESARIAL</b>	
<b>CONTROLES ADMINISTRATIVOS</b>	
Estrutura organizacional	É o arranjo organizacional resultante da divisão do trabalho e da delegação de autoridade necessária à operação eficiente das organizações. Também denominada de subsistema de organização, é necessária para que a empresa seja corretamente gerida, pela divisão racional do trabalho, eliminação de zonas cinzentas, estabelecimento de controlabilidade para todos os aspectos da gestão e especialização das atividades empresariais.
Delegação de Autoridade	Delegar autoridade é permitir que os colaboradores decidam em nome da organização, consumindo recursos na obtenção de produtos e serviços. Uma premissa básica é a de que as pessoas assumirão a responsabilidade por aquilo que lhes foi delegado. Está atrelada à definição da estrutura organizacional, e pode acontecer em determinados graus.
Instruções Escritas	As instruções escritas são os diversos documentos diretivos e orientadores, que precisam ser redigidos, divulgados, usados e conhecidos por todos nas organizações. Sua principal finalidade é formalizar, normalizar e registrar as diversas relações dentro do ambiente organizacional.
Ambiente Operacional	Representado pelo <i>modus operandi</i> das áreas componentes da organização, e por seus ciclos de transações. Também pode ser denominado de subsistema de produção, operacional ou físico-operacional. Sua formação se inicia pela definição das atividades realizadas pelas áreas de responsabilidade; posteriormente estas áreas devem se integrar, permitindo a caracterização dos ciclos de transações. A integração entre os diversos ciclos permite obter a visão do conjunto da empresa. É neste elemento do sistema de controle interno que ocorrem as práticas de negócios das organizações.

Continua

Conclusão

<b>SISTEMA CONTÁBIL</b>	
<b>CONTROLES CONTÁBEIS</b>	
Ambiente de T.I.	É o conjunto dos recursos tecnológicos usados pelas empresas, para execução eficiente e segura de suas atividades. É composto pelas políticas e outros instrumentos relativos ao uso dos recursos de tecnologia da informação pelas organizações.
Abrangência	Contabilidade geral ou societária, contabilidade de custos, contabilidade gerencial, processo orçamentário (elaboração, revisão e acompanhamento), questões fiscais e tributárias.
Manuais de Contabilidade	Elaboração e revisão orçamentária, elaboração e atualização de custos padrão, plano de contas comentado, rotinas e procedimentos contábeis.
Nível de Detalhe	Global para a contabilidade geral ou societária, analítico para a contabilidade de custos, a contabilidade gerencial, o processo orçamentário e as questões fiscais e tributárias.
Modelos de Mensuração	Considera a ocorrência de mensurações físicas e financeiras. No caso das mensurações financeiras, na contabilidade geral ou societária a base serão os postulados, princípios e convenções contábeis; na contabilidade gerencial os critérios adotados dependem do estágio de profissionalização, da complexidade da gestão da empresa e do uso de determinados modelos gerenciais.
Rotinas e Rituais	Considera os fechamentos mensais, semestrais, anuais, normas de inventários, reuniões de planejamento e de avaliação de resultados mensais, rituais de prestação de contas aos conselhos de administração e fiscal, a preparação, a execução e apresentação dos trabalhos de auditoria independente, e as ações requeridas em função da apresentação da carta de recomendação para melhoria dos controles internos pelos auditores independentes.

**QUADRO 1 – ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EMPRESARIAL**

Fonte: Adaptado de Peleias (2003a).

Denota-se do exposto que as atividades correlacionadas aos controles internos e gestão de riscos abordam uma diversidade de informações organizacionais. Tais fatores justificam o desmembramento da revisão da literatura, sendo que para esta pesquisa serão adotados os tópicos abordados pela matéria gestão de riscos e controles internos das IES brasileiras, quais sejam: normas e padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos; controle interno e gestão de riscos em instituições financeiras; controle interno e gestão de riscos em instituições não financeiras; categorias de riscos; e, auditoria em controle interno e gestão de riscos.

### 2.3 NORMAS E PADRÕES APLICÁVEIS AO CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS

Segundo Casella e Ramírez (2001), a contabilidade se dedica a explicar e normatizar as tarefas de descrição, principalmente quantitativa, da existência e circulação de objetos,

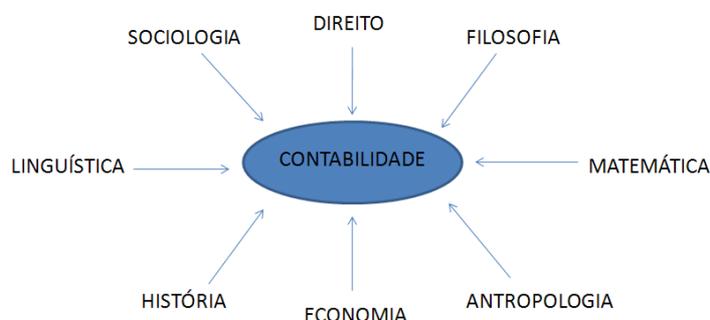
fatos e pessoas de cada ente ou organização social, bem com ao projetar os mesmos com a finalidade de cumprimento de metas organizacionais. O domínio ou universo do discurso contábil abarca documentos, pessoas, sistemas, modelos e outros objetos do conhecimento científico a seu dispor.

Dentre as características da Contabilidade enquanto ciência fática pode-se destacar que o conhecimento científico é legal, uma vez que “busca as leis da natureza e da sociedade e as aplica. Por detrás à desordem e fluidez das aparências, a Ciência Fática descobre as pautas regulares da estrutura e do processo do ser e do dever ser. Na medida em que é legal, é essencialista, tentando chegar à raiz das coisas”. (CASAL, 2001, p. 15, tradução nossa).

Para Hendriksen e Van Breda (2007, p. 32), “os princípios contábeis representam apenas uma das forças que moldam a prática contábil. A política, a economia e a legislação também representam muitas das forças poderosas que se juntam a considerações puramente teóricas para a determinação da prática”. Destacam Casella e Ramírez (2001, p. 68, tradução nossa), ainda, que:

Os processos inerentes à regulação contábil formam parte do domínio da disciplina, uma vez que se ocupam, em distintos âmbitos, da determinação das normas aplicáveis a certos informes e propósitos particulares [...], de tal modo que o aspecto normativo da Contabilidade seguramente influiu para formar o critério de dependência da Contabilidade em relação ao Direito.

Casella e Ramírez (2001, p. 142-143, tradução nossa), evidenciam que “o objeto material da contabilidade se estende através de um espectro amplo de áreas de conhecimento, incluindo a economia, a matemática, o direito, a filosofia, a ética, a lingüística: todas as ciências sociais, naturais e da conduta humana”, conforme se vislumbra da Figura 1.



**FIGURA 1 - OBJETO MATERIAL DA CONTABILIDADE**

Fonte: Adaptado de Casella e Ramírez (2001).

Apesar da existência de outras áreas do conhecimento que se consubstanciam em objeto material da contabilidade, e que têm o condão de influenciar a regulação contábil, esta

parte da pesquisa versará sobre a influência de fatores históricos na instituição de normas e padrões contábeis aplicáveis ao controle interno e gestão de riscos. Ao se tomar por base as disposições de Cendrowski e William, (2009), Henehan e Walsh (2008), dos sites do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e ABNT, assim como de informações divulgadas pela *Society for Risk Analysis* (PURDY, 2009), extrai-se a seguinte sequência.

Durante o pico da crise de 1929, o Congresso dos Estados Unidos publicou o *Securities Act of 1933* e, posteriormente, o *Securities Exchange Act of 1934*, sendo nesta última lei criada a SEC. Destaca-se que tais normas foram concebidas para restaurar a confiança dos investidores no mercado de capitais, a partir da imposição de regras claras e passíveis de proporcionar informações mais confiáveis. Em síntese, seus principais preceitos são:

- a) as companhias que ofereçam valores mobiliários para investimento em dólares devem informar ao público a verdade sobre seus negócios, os títulos que estão vendendo e os riscos envolvidos no investimento;
- b) as pessoas que vendem e negociam valores mobiliários devem tratar de forma justa e honesta investidores, colocando os interesses desses em primeiro lugar; e
- c) a criação da SEC para aplicar a legislação recém-aprovada de valores mobiliários, promover a estabilidade nos mercados e, sobretudo, proteger os investidores.

O FCPA (*The Foreign Corrupt Practices Act*), em 1977 (UNITED STATES ATTORNEYS, 2010), foi a primeira norma federal aplicável às companhias a utilizar o termo “*internal accounting controls*” ou “controles internos de contabilidade”. Em que pese a norma não abordar o que constitui um sistema de controles internos, sua instituição conferiu importância à manutenção apropriada das documentações por companhias reguladas pela SEC (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Posteriormente, em 1987, o *Treadway Report* foi divulgado pelo *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, comumente conhecido como *Treadway Commission* (COSO, 1987). Tal comissão, patrocinada pelo *American Institute of Certified Accountants* (AICPA), *Institute of Internal Auditors* (IIA), *Financial Executives Institute* (FEI), *American Accounting Association* (AAA) e *Institute of Management Accountants* (IMA), foi formada para

avaliar as condições que permitiram as falhas notórias em relatórios financeiros, em escândalos constatados em meados de 1970 (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Considerando que o *Treadway Report* de 1987 carecia de um pronunciamento mais completo que definisse o sistema de controle interno numa referência comum para seus praticantes, o COSO se incumbiu de desenvolver um sistema de controle interno que possibilitasse às companhias avaliar sua eficácia. Para tanto, em 1992, foi instituído o *Internal Control – Integrated Framework* (COSO-IC). Observa-se que, em 1994, um apêndice relativo à salvaguarda de ativos foi adicionado ao COSO-IC, sendo esta última versão a referenciada pelas regras da SEC (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Por sua vez, em 1995, foi publicado no Canadá o intitulado *Guidance on Control*, o qual apresenta um modelo de controle denominado CoCo (*Criteria of Control*). Destaca-se que tal guia possui um ponto de vista pouco distinto do COSO-IC, uma vez que a economia canadense é de certa forma integrada à dos Estados Unidos e muitas de suas corporações também estão sob os auspícios da SOX, e, conseqüentemente, do COSO-IC (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Igualmente em 1995, foi publicado o *Australian and New Zealand Standard* (AS/NZS) AS/NZS 4360:2004 como padrão Austrália/Nova Zelândia de gestão de riscos, republicado em 1999 e 2004. Tal guia aborda a gestão de riscos de modo aplicável internacionalmente e sob diversos contextos, num processo que envolve: comunicação e consulta com os *stakeholders*, estabelecimento do contexto, identificação de riscos, análise dos riscos qualitativamente e quantitativamente, mensuração dos riscos, tratamento dos riscos e monitoramento e revisão (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

Em resposta aos escândalos correlacionados a derivativos, em 1996, foi instituído o guia *Internal Control Issues in Derivatives Usage* pelo COSO, documento que tem o escopo de fornecer orientações sobre as melhores práticas para o desenvolvimento dos controles internos de atividades relacionadas a derivativos (COSO, 1996). Ademais, naquele ano e especificamente em relação aos controles internos de tecnologia da informação (TI), o *IT Governance Institute* divulgou o *Control Objectives for Information and Related Technology* (CobiT) para atender os objetivos da SOX. Tal guia aborda cinco áreas de controle interno, com foco em TI, quais sejam: alinhamento estratégico, entrega de valor, gestão de recursos, gestão de riscos e mensuração de performance, conforme a *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA, [2011]).

Relativamente ao Reino Unido, em 1999, foi divulgado pelo *Financial Reporting Council* o *The Turnbull Report*, um guia similar ao COSO-IC, o qual foi posteriormente revisado em 2005. Tal guia reconhece os quatro objetivos do COSO-IC e os cinco componentes de controle interno, dando ênfase na auditoria interna e monitoramento (FINANCIAL REPORTING COUNCIL, 1999).

Ante os escândalos de reportes fraudulentos da Enron, WorldCom e outras empresas, em 2002, o Congresso dos Estados Unidos instituiu a SOX (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009). A SOX é um instrumento legal destinado a coibir fraudes contábeis e financeiras nas organizações, bem como promover o restabelecimento de credibilidade ao mercado de capitais norte-americano. Destaca-se, ainda, que a SEC aprovou o COSO-IC para uso no cumprimento dos preceitos finais da SOX.

Por sua vez, a SOX encarregou o PCAOB de estabelecer as regras para auditoria, controle de qualidade, ética, independência e outros padrões relativos à preparação dos relatórios de auditoria aos praticantes destas atividades. Para tanto, a violação das regras do PCAOB é tratada como uma violação ao *Securities Exchange Act of 1934*. Ao PCAOB também foi atribuída a função de adotar um padrão de auditoria que exija que o auditor externo mensure a estrutura de controles internos e procedimentos da companhia, bem como aprove o relatório de controle interno com a gestão (DARROUGH, 2010).

Para fins de estruturação e implementação de abordagens de gestão de riscos em toda a organização, inclusive nas questões estratégicas, o COSO disponibilizou em 2004 o guia *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (COSO-ERM). Tal guia define os componentes essenciais à gestão de risco, discutindo seus princípios fundamentais e conceitos, tais como: o apetite ao risco, tolerância ao risco e visão de portfólio (COSO, 2004).

Para aplicação em companhias de TI, em 2005, foi instituído em âmbito internacional a ISO 27002, cujo foco encontra-se na segurança das técnicas de controle, especialmente na necessidade de integridade e disponibilidade (ABNT, 2005).

Além disto, especificamente para pequenas empresas que pretendem aplicar os conceitos do COSO-IC, o COSO instituiu o *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies*, em 2006. O respectivo guia, embora tenha sido direcionado a pequenas empresas, também se aplica a entidades de todos os tamanhos e tipos (COSO, 2006).

Em 2007, o AICPA, entidade reguladora dos profissionais de contabilidade dos Estados Unidos, adotou padrões *Statement on Auditing Standard* (SAS) instituídos pela SOX como *standards* de auditoria aplicáveis às companhias listadas na SEC. Destaca-se que o SAS nº 109 reconhece o sistema COSO e todos os seus componentes (CENDROWSKI; WILLIAM, 2009).

De forma igualmente importante, em 2009, o COSO publicou o *Guidance on Monitoring Internal Control Systems (COSO's Monitoring Guidance)* (COSO, 2009), com a finalidade de abordar o monitoramento do controle interno organizacional. Tal guia não substitui o COSO-IC ou o *Internal Control over Financial Reporting — Guidance for Smaller Public Companies*. Contrariamente, o *COSO's Monitoring Guidance* estrutura-se nos princípios básicos contidos nos dois documentos (COSO, 2009).

Por sua vez, a ISO elaborou a ISO 31000:2009, estabelecendo uma arquitetura de gestão de riscos composta de princípios, estrutura e processo, integrante de todos os processos organizacionais, inclusive do planejamento estratégico. Além disto, para operacionalização da ISO 31000:2009, a ISO instituiu a ISO *Guide 73:2009* e ISO/IEC 31010:2009 (ABNT, 2009b, 2009a, 2005). Destaca-se que a ISO 31000:2009 foi baseada na AS/NZS 4360:2004 (STANDARDS AUSTRALIA, 2004).

A *Society for Risk Analysis* (PURDY, 2009) destaca que as diferenças mais significativas entre o padrão instituído pelo AS/NZS 4360:2004 e a ISO 31000:2009 são:

- a) a ISO 31000:2009 deixa explícitos os princípios de uma gestão eficaz, o que restava implícito no AS/NZS 4360:2004;
- b) a ISO 31000:2009 fornece algumas metas para a Gestão de Riscos Empresariais, bem como apresenta um conjunto de atributos de uma gestão de riscos avançada (ANEXO A);
- c) a ISO 31000:2009 fornece mais orientações sobre o modo de elaboração, implantação, manutenção e melhoria do sistema de gestão de riscos na organização.

A ABNT publicou em 30 de novembro de 2009 a versão em português ISO 31000:2009, intitulada *Gestão de riscos - Princípios e diretrizes*, cujo objetivo encontra-se em estabelecer princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos (ABNT, 2009b). Em mesma data, a ABNT publicou a versão em português da ISO *Guide 73:2009*, intitulada *Gestão de riscos – Vocabulário* (ABNT, 2009a). Tal guia fornece as definições de termos genéricos

relativos à gestão de riscos, com a finalidade de incentivar uma compreensão mútua e consistente, bem como estabelecer uma abordagem coerente na descrição das atividades relativas à gestão de riscos (ABNT, 2009a).

Destaca-se que a IEC/ISO 31010:2009, publicada pela ISO em 01 de dezembro de 2009, ainda não possui versão em português. Tal norma tem por finalidade dar suporte à ISO 31000:2009 a partir do fornecimento de orientações acerca da seleção e aplicação das técnicas de avaliação de risco (IEC/ISO, 2009).

Em resposta à crise financeira mundial de 2007-2010 (*"too big to fail"*), foi aprovada a lei *Restoring American Financial Stability Act of 2010* para promover a estabilidade financeira dos Estados Unidos. Tal norma tem por escopo acarretar a melhoria na prestação de contas e na transparência do sistema financeiro, visando conter o *"too big to fail"*, bem como proteger os contribuintes americanos e os consumidores contra práticas abusivas de serviços financeiros, dentre outras finalidades (UNITED STATES OF AMERICA, 2010).

### 2.3.1 ASPECTOS PECULIARES À SOX

A partir de 2002, a *Sarbanes-Oxley, Section 302* (SOX-302) determinou que os executivos das companhias certificassem em seus relatórios periódicos (por exemplo, os relatórios 10-Qs e 10-Ks da SEC) a efetividade de seus controles internos. Além disso, os executivos passaram a ter obrigação de revelar se a companhia alterou significativamente os seus controles internos (GE; MCVAY, 2005). Contudo, a SEC e a SOX-302 não especificam os procedimentos específicos a serem aplicados pelos gestores na avaliação dos controles internos, bem como não exigem auditoria independente destes controles internos (ASHBAUGH-SKAIFE; COLLINS; KINNEY JR., 2007).

A *Sarbanes-Oxley, Section 404* (SOX-404) prescreve que a demonstração anual das companhias deverá conter um relatório sobre a avaliação dos controles internos, o qual disporá sobre a responsabilidade do gestor pelo o estabelecimento e manutenção adequada de uma estrutura de controle interno e procedimentos para os relatórios financeiros, bem como conterá uma avaliação da efetividade da estrutura do controle interno e dos procedimentos adotados pelo emitente de relatórios financeiros. No que tange à avaliação dos controles internos, o relatório da auditoria deverá atestar a avaliação realizada pelo gestor da companhia, a qual deverá estar em consonância aos procedimentos determinados pelo Conselho de Administração (UNITED STATES OF AMERICA, 2002).

Sob este aspecto, a *Sarbanes-Oxley, Section 103*(SOX-103) dispõe que o Conselho de Administração deverá adotar padrões de auditoria que atendam à legislação, ao interesse público e à proteção dos investidores, os quais, além de outros requisitos, deverão prever a descrição em cada relatório de auditoria do escopo do teste aplicado à estrutura e aos procedimentos de controle interno da companhia, em observância aos requerimentos da SOX-404. Além disto, o relatório de auditoria deverá dispor sobre as conclusões do auditor acerca dos testes realizados e, especificamente, mensurar em quanto tal estrutura e procedimentos de controles internos incluem a manutenção de registros que reflitam fielmente as transações e disponibilidade dos ativos (UNITED STATES OF AMERICA, 2002).

A SOX-103 determina, ainda, que o relatório de auditoria deverá fornecer garantia razoável de que as transações são registradas de forma adequada a gerar relatórios financeiros em consonância aos princípios contábeis geralmente aceitos, bem como certificar se as receitas e despesas estão sendo efetuadas em consonância à autorização dos gestores e diretores da companhia. Outrossim, o relatório de auditoria deverá descrever, no mínimo, as fraquezas materiais destes controles internos e qualquer inconformidade (*noncompliance*) material encontrada a partir de tal teste (UNITED STATES OF AMERICA, 2002).

Ao final, destaca-se que o tópico 2.7, relativo à auditoria em controle interno e gestão de riscos abordará outros aspectos relevantes à auditoria de controles internos e demonstrações financeiras.

### 2.3.2 ASPECTOS PECULIARES AO COSO-IC

Nos Estados Unidos, o relatório do COSO I recebeu uma aceitação maciça entre profissionais de várias áreas e níveis. Gerentes, diretores e os departamentos de auditoria interna passaram a adotá-lo para implementar e avaliar os controles internos. Organismos legislativos e regulamentadores passaram a citá-lo em leis e regulamentações (ISHIKURA, 2000).

Consoante as disposições do COSO-IC, o controle interno é um processo destinado a fornecer uma segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos da Administração. Cumpre observar que o COSO-IC promove a efetividade e eficiência das operações (abrange as metas de desempenho e de rentabilidade, bem como a salvaguarda de recursos da companhia); confiabilidade da informação financeira publicada; e, conformidade às leis e regulamentos pertinentes.

O controle interno consiste em cinco componentes inter-relacionados e integrados ao processo de gestão, os quais se aplicam a todas as entidades, sendo eles: o ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, a informação e comunicação e o acompanhamento. Tais componentes encontram-se descritos no Quadro 2 a seguir:

COMPONENTE	DESCRIÇÃO
1. Ambiente de Controle	O ambiente de controle dá o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas. É a base para todos os outros componentes de controle interno, fornecendo a disciplina e a estrutura. Os fatores do ambiente de controle incluem a integridade, os valores éticos, a competência das pessoas da entidade, a filosofia dos gestores, o estilo de operação, a maneira como os gestores atribuem autoridade e responsabilidade, organizam e desenvolvem suas pessoas, e a atenção e orientação dada pelo Conselho de Administração;
2. Avaliação dos Riscos	Cada entidade enfrenta uma série de riscos provenientes de fontes externas e internas que devem ser avaliados. Um pré-requisito para a avaliação de risco é o estabelecimento dos objetivos associados aos diferentes níveis de risco e que estes sejam intrinsecamente consistentes. A avaliação dos riscos é a identificação e análise dos riscos relevantes ao atingimento dos objetivos da companhia, de sorte que formam uma base para determinar como os riscos devem ser gerenciados. Considerando que as condições econômicas, industriais, regulatórias e operacionais irão continuar a mudar, mecanismos são necessários para identificar e lidar com os riscos específicos associados a estas mudanças;
3. Atividades de Controle	As atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a garantir que serão realizadas as diretrizes de gestão e que serão tomadas as ações necessárias para prevenir os riscos de atingimento dos objetivos da entidade. As atividades de controle ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, incluindo uma série de atividades diversas, como aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões de desempenho operacional, segurança de ativos e segregação de funções;
4. Informação e Comunicação	Informações devem ser identificadas, capturadas e comunicadas de forma e nos prazos que permitam às pessoas realizar as suas responsabilidades. Os sistemas de informação produzem relatórios contendo informações operacionais, financeiras e informações relacionadas à conformidade, que tornam possível a execução e controle do negócio. Tais sistemas lidam não apenas com os dados gerados internamente, mas também informações sobre eventos externos, atividades e condições necessárias para a tomada de decisões de negócio.
5. Acompanhamento	Os sistemas de controle interno precisam ser continuamente monitorados por intermédio de um processo que avalia a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo. O monitoramento contínuo ocorre no curso das operações, por atividades regulares de gestão, supervisionamento e demais execuções de função. O escopo, a frequência e as mensurações a serem realizadas de forma apartada dependerão principalmente da efetividade dos procedimentos de monitoramento contínuo, sendo que as deficiências e controle interno devem ser reportadas, conforme sua substancialidade, aos gestores competentes e ao Conselho de Administração.

**QUADRO 2 - COMPONENTES DOS CONTROLES INTERNOS DE ACORDO COM COSO-IC**

Fonte: Adaptado do COSO (1992).

Há uma sinergia e interligação entre esses componentes, formando um sistema integrado que reage dinamicamente às mudanças de condições. O sistema de controle interno está entrelaçado às atividades operacionais da entidade e propósitos de negócios, sendo mais eficaz quando construído como parte da infra-estrutura da entidade, de modo a fazer parte da essência da empresa. Ao serem implementados, os controles internos conferem qualidade de suporte, iniciativas de capacitação, evitando custos desnecessários e permitindo uma resposta rápida às mudanças de condições.

Além disto, o controle interno pode viabilizar que uma entidade atinja seus objetivos de desempenho e rentabilidade, evitando a perda de recursos. Pode ajudar a garantir que as informações financeiras da companhia sejam confiáveis. Pode ajudar a garantir que a empresa cumpra as leis e regulamentos, evitando danos à sua reputação e outras conseqüências. Ressalta-se que tais resultados podem evitar as armadilhas e surpresas empresariais ao longo do caminho.

### 2.3.3 ASPECTOS PECULIARES AO COSO-ERM

Sob este prisma, destaca-se que o COSO-ERM, instituído em setembro de 2004, define que a gestão de riscos é “um processo, realizado pelo Conselho de Administração, gestores e outras pessoas, dedicado à definição de estratégias em toda a empresa, designados para identificar eventos potenciais que possam afetar a entidade, e gerir o risco para que esteja contido no apetite ao risco, fornecendo uma garantia razoável do alcance dos objetivos da entidade” (COSO, 2004, p. 2, tradução nossa). O padrão COSO-ERM é composto pelo ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, tais componentes são descritos no Quadro 3 a seguir.

COMPONENTE	DESCRIÇÃO
1. Ambiente interno	Compreende o direcionamento de uma organização e fornece a base pela qual os riscos são identificados e abordados pelo seu pessoal, inclusive a filosofia de gerenciamento de riscos, o apetite a risco, a integridade e os valores éticos, além do ambiente em que estes estão.
2. Fixação de objetivos	Os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos assegura que a administração disponha de um processo implementado para estabelecer os objetivos que propiciem suporte e estejam alinhados com a missão da organização e sejam compatíveis com o seu apetite a riscos.

Continua

		Conclusão
COMPONENTE	DESCRIÇÃO	
3. Identificação de eventos	Os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades. Essas oportunidades são canalizadas para os processos de estabelecimento de estratégias da administração ou de seus objetivos.	
4. Avaliação de riscos	Os riscos são analisados, considerando-se a sua probabilidade e o impacto como base para determinar o modo pelo qual deverão ser administrados. Esses riscos são avaliados quanto à sua condição de inerentes e residuais.	
5. Resposta aos riscos	A administração escolhe as respostas aos riscos - evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando, desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.	
6. Atividades de controle	Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.	
7. Informação e comunicação	As informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas de forma e no prazo que permitam que cumpram suas responsabilidades. A comunicação eficaz também ocorre em um sentido mais amplo, fluindo em todos os níveis da organização.	
8. Monitoramento	A integridade da gestão de riscos é monitorada e são feitas as modificações necessárias. O monitoramento é realizado através de atividades gerenciais contínuas ou avaliações independentes ou de ambas as formas.	

**QUADRO 3 - COMPONENTES DOS CONTROLES INTERNOS DE ACORDO COM COSO II**

Fonte: Adaptado de Bogoni (2008).

### 2.3.4 ASPECTOS PECULIARES À ISO 31000:2009

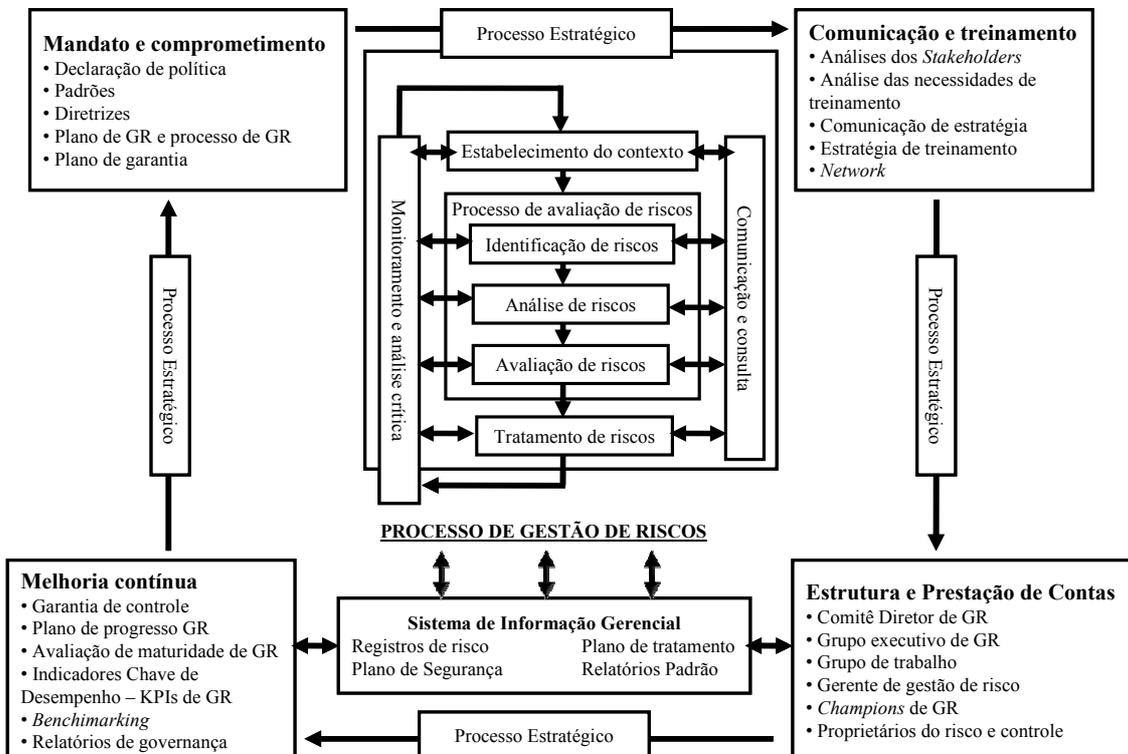
A *Standards Australia Limited*, enquanto entidade reconhecida pelo governo como corpo máximo de padronização da Austrália instituiu o primeiro padrão para gestão de riscos, denominado AS/NZS 4360, em 1995, o qual fora republicado em 1999 e 2004, e posteriormente revisado e redenominado AS/NZS ISO 31000:2009.

As disposições do AS/NZS 4360:2004 foram consideradas na elaboração da ISO 31000:2009 sobre gestão de riscos, sendo que seu conteúdo consubstancia-se numa alternativa em relação à estrutura do COSO, *Project Management Institute* (PMI), ao próprio AS/NZS4360:2004, bem como a outros padrões recomendados internacionalmente para fins de padronização dos processos de gestão de riscos organizacionais (FRASER; SIMKINS, 2010).

Em consonância às disposições da ISO 31000:2009, a gestão de riscos é uma atividade destinada a dirigir e controlar os riscos em uma organização, sendo desempenhada sob coordenação do proprietário do risco, ou seja, por pessoa ou entidade que possua responsabilidade e autoridade para tal gerenciamento, e em observância aos seguintes princípios:

1. Cria valor para os objetivos de saúde, reputação, lucros, conformidade, e assim por diante, reduz os custos de gestão de riscos;
2. É parte integrante dos processos organizacionais, incluindo gerenciamento de projetos, planejamento estratégico, auditoria, e todos os outros processos.
3. É parte do processo decisório realizado através da análise e avaliação de risco para compreendê-lo e determinar sua aceitação como um risco tratado.
4. Aborda explicitamente a incerteza e como ela pode ser modificada.
5. É sistemático, estruturado e tempestivo, produz resultados reproduzíveis e verificáveis, assim como decisões.
6. É baseado nas melhores informações disponíveis, incluindo dados históricos, opiniões de especialistas, considerações das partes interessadas, e assim por diante, temperado com a qualidade e disponibilidade da informação.
7. É adaptado à organização, seus objetivos, seus riscos e suas capacidades.
8. Leva em consideração fatores humanos e culturais, além dos técnicos e outros 'árdios' fatores que impactam na probabilidade de consequências.
9. É transparente e inclusivo, de modo que a comunicação e a consulta das partes interessadas e outros, mantém a gestão de riscos e critérios de risco atuais e relevantes.
10. É dinâmico, interativo e sensível dentro de uma 'melhoria contínua' do ambiente, de modo que responde às mudanças no contexto, tendências, fatores de risco e outros fatores internos e externos (FRASER; SIMKINS, 2010, p. 99-100, tradução nossa).

A ISO 31000:2009 estabelece uma arquitetura composta por princípios, estrutura e processo relativos à gestão de riscos, conforme Figura 2. Tal arquitetura tem o objetivo de viabilizar que as organizações possam gerenciar de forma sistemática, transparente e confiável qualquer risco, independentemente do contexto em que esteja inserida.



**FIGURA 2 - ESTRUTURA COMPATÍVEL À ISO 31000:2009 - IMPLEMENTAÇÃO DE ERM INCLUINDO O PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS**

Fonte: Adaptada de Fraser e Simkins (2010).

Desta forma, a implantação e manutenção de um processo de gestão de riscos, sob as disposições da ISO 31000:2009, potencializa benefícios às organizações na medida em que aumenta a probabilidade de alcance de seus objetivos, especialmente pela melhoria na conformidade, governança, alocação de recursos, prevenção e minimização de perdas, assim como pela identificação de oportunidades e ameaças. Observa-se que o mencionado processo de gestão de riscos possui componentes instituídos pela ISO 31000:2009, os quais se encontram descritos no Quadro 4 seguinte.

<b>PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS</b>	
<b>COMUNICAÇÃO E CONSULTA:</b> garante que os <i>stakeholders</i> estejam envolvidos e contribuam para a gestão de riscos.	
<b>CONTEXTO:</b> define o estado da decisão ou atividades que exijam gestão de riscos.	
Contexto externo	Fatores externos que a organização deve considerar na gestão de risco, incluindo os stakeholders, regulamentações, contratos, as tendências na condução dos negócios, cultura local e normas sociais, situações de trabalho e concorrência.
Contexto interno	Fatores internos que a organização deve considerar na gestão de risco, incluindo capacidades, recursos, pessoas e suas habilidades, sistemas e tecnologias, fluxos de informação, processos de tomada de decisão (formais e informais), stakeholders internos, políticas e estratégias no âmbito da organização, e outras restrições e objetivos.
<b>PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE RISCOS:</b> identifica, analisa e avalia os riscos.	
Identificação de risco	Riscos associados com as decisões devem ser identificados e colocados num cadastro de risco antes que sejam tratados e mesmo que posteriormente se determine que os níveis de risco são aceitáveis com os controles existentes.
Análise de risco	O objetivo da análise de risco é prover o tomador de decisão de suficiente conhecimento do risco, ao ponto de estar satisfeito e ter apropriado nível de conhecimento sobre o risco para tomar decisões sobre seu tratamento e aceitação.
Avaliação de risco	Cada risco, se identificado e analisado, é avaliado pela comparação do risco residual após o tratamento de risco (ou com os controles existentes) em relação aos critérios do risco. Os riscos são então aceitos como tratados ou não aceitos e submetidos a tratamento do risco. Os riscos associados com os controles e suas implementações também são considerados na avaliação de risco e a análise de risco. Controles de risco podem não funcionar como previsto, alguns controles como os que envolvem contrapartes terão riscos adicionais de fracasso da contraparte, dos parceiros não cumprirem as suas obrigações contratuais ou dos controles falharem por qualquer razão.
<b>TRATAMENTO DO RISCO:</b> identifica, seleciona e implementa opções de controle, aumentando a probabilidade de conseqüências positivas e reduzindo a probabilidade de conseqüências negativas para níveis aceitáveis ou toleráveis.	
<b>MONITORAMENTO E ANÁLISE CRÍTICA</b> (mantém estreita atenção sobre os riscos e os controles implementados para modificar o risco).	
<b>SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL:</b> interliga o Processo de Gestão de Riscos à Estrutura de Gestão de Riscos. Os registros são criados como parte integrante do Processo de Gestão de Riscos, para a rastreabilidade das decisões, melhoria contínua na gestão de riscos, fornecimento de informações para as outras atividades de gestão, requerimentos legais e regulatórios, etc.).	

**QUADRO 4 – COMPONENTES DO PROCESSO DE GESTÃO DE RISCOS NA ESTRUTURA ISO 31000:2009.**

Fonte: Adaptada de Fraser e Simkins (2010).

Nesta arquitetura, a gestão de riscos é parte integrante de todos os processos organizacionais, inclusive do planejamento estratégico, uma vez que se destina a evidenciar efeitos incertos quanto ao alcance dos objetivos da organização, consubstanciando-se em parte do processo de tomada de decisão. Nesse sentido, tomando-se, por exemplo, o contexto do risco, constata-se que este poderá variar de um extremo ao outro em uma organização, transitando de operações de rotina às decisões de planejamento estratégico:

- Operações de rotina na qual os riscos são bem conhecidos a partir dos dados históricos, os processos associados são relativamente simples, os erros são dispendiosos e evitáveis, os controles são bem conhecidos e padrão [...].
- Decisões de planejamento estratégico em que os riscos não são bem conhecidos, os dados são limitados, as avaliações de risco são difíceis e subjetivas, os tratamentos de risco são especulativos, os erros podem ser catastróficos e, em geral, a tomada de decisão é feita em condições de incerteza extrema (FRASER; SIMKINS, 2010, p. 103, tradução nossa).

A pesquisa realizada por Jarratt e Stiles (2010) constata que não há um único modelo prático de *strategizing* adotado por líderes empresariais de sucesso. Alguns deles, por reconhecerem as limitações das metodologias tradicionais, procuram sanar tal debilidade por meio da utilização de metodologias múltiplas, como, por exemplo, a combinação da análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats*) com a análise de risco.

Tal cenário se deve ao fato de que a estratégia de negócios é um assunto complexo, que além de abranger as áreas funcionais, como *business marketing*, finanças, manufatura, negócios internacionais, possui característica genuinamente interdisciplinar, envolvendo aspectos econômicos, políticos, organizacionais e legais (WILLIAMSON, 1991).

Diante desse contexto, um processo de gestão de riscos poderá ser estruturado com base na ISO 31000:2009, a qual, em que pese não se tratar de norma obrigatória, detém cunho facultativo e recomendação como padrão internacional. Ademais, tal implementação potencializará a organização, por exemplo, constatar oportunidades e ameaças em seus processos, a partir da análise dos riscos identificados, bem como estabelecer uma base confiável para a tomada de decisão em planejamentos estratégicos e realização de melhorias contínuas.

## 2.4 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS EM INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

O *Bank for International Settlements* (BIS), fundado em 17 de maio de 1930 e

sediando na Basileia, Suíça, é o banco mais antigo do mundo na organização financeira internacional. O BIS se caracteriza como uma organização que promove a cooperação monetária e financeira internacional. Atua como um fórum para promover a discussão e análise de políticas entre bancos centrais e dentro da comunidade financeira internacional. É um centro de investigação econômica e monetária; uma contraparte importante dos bancos centrais nas suas transações financeiras; agente ou mandatário em conexão com operações financeiras internacionais. Como seus clientes são os bancos centrais e organizações internacionais, o BIS não aceita depósitos, nem oferece serviços financeiros a pessoas físicas ou jurídicas.

Em 1974 foi instituído o *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS) pelos representantes dos Bancos Centrais do Grupo dos Dez (G10), como o objetivo de formular uma gama de padrões e guias de supervisão, bem como recomendar boas práticas, com a finalidade de que as próprias autoridades adotem medidas para implementá-las através de regras que melhor se adequem aos seus sistemas nacionais. O objetivo do BCBS é de facilitar e melhorar a distribuição de informações, bem como em proporcionar a cooperação entre os bancos reguladores e desenvolver princípios para a supervisão internacional das atividades de grandes bancos (FRASER; SIMKINS, 2010).

Após as grandes perdas provenientes dos países menos desenvolvidos (PMD) no final dos anos 1970 o Comitê da Basileia se tornou cada vez mais preocupado com o fracasso de grandes bancos e contágio transfronteiriço. Em particular, eles estavam preocupados com os grandes bancos que não tinham capital suficiente em relação aos riscos que estavam assumindo. Na década de 1980, as suas preocupações foram direcionadas para os bancos japoneses que estavam se expandindo globalmente (FRASER; SIMKINS, 2010, p. 339, tradução nossa).

Desta forma, o BCBS foi criado para promover a convergência de abordagens e normas, em âmbito comum, sem pretender assegurar uma harmonização detalhada das técnicas de supervisão dos países-membros, razão pela qual não possui nenhuma autoridade formal supranacional de supervisão e as suas disposições não tem força jurídica. Destaca-se que desde 1975 o BCBS vem emitindo uma série de documentos, com a finalidade de fechar as lacunas existentes à supervisão internacional, tendo por princípio que nenhuma instituição bancária estrangeira escape de supervisão e que a fiscalização seja adequada.

Atualmente são membros do BCBS os seguintes países: Argentina, Austrália, Bélgica, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Hong Kong, Índia, Indonésia, Itália, Japão, Coréia, Luxemburgo, México, Holanda, Rússia, Arábia Saudita, Singapura, Sul África, Espanha,

Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e os Estados Unidos. A representação destes países é exercida pelos representantes dos respectivos Bancos Centrais e pela autoridade local que tenha responsabilidade pela supervisão da atividade bancária, quando esta não é exercida pelo próprio Banco Central do país-membro.

Ao longo dos últimos anos, o BCBS avançou de forma mais agressiva para difundir as normas de fiscalização em todo o mundo, de modo que, em 1997, desenvolveu um conjunto de "Princípios Fundamentais para uma Efetiva Supervisão Bancária" (*Core Principles for Effective Banking Supervision*), o qual prevê um plano abrangente para um efetivo sistema de supervisão. Para facilitar sua implementação e avaliação, em 1999, o BCBS Comitê desenvolveu a "Metodologia dos Princípios Fundamentais" (*Core Principles Methodology*). Observa-se que os "Princípios Fundamentais para uma Efetiva Supervisão Bancária" e a "Metodologia dos Princípios Fundamentais" foram revistos em 2006 (BIS, 2006).

Os "Princípios Fundamentais para uma Efetiva Supervisão Bancária" são um conjunto abrangente de 25 princípios desenvolvidos como uma referência básica para uma eficaz supervisão bancária. O BCBS concebeu tais princípios para serem aplicados por todos os países no domínio da jurisdição da supervisão dos bancos e são categorizados em sete grupos, conforme o Quadro 5 seguinte:

<b>PRINCÍPIOS</b>	<b>CONCEITO</b>	<b>CATEGORIA</b>
Princípio 1 Objetivos, independência, competência, transparência e cooperação	Um sistema eficaz de supervisão bancária terá responsabilidades e objetivos claros para cada uma das autoridades envolvidas na supervisão dos bancos. Cada autoridade deve ter independência operacional, processos transparentes, boa governança e recursos adequados, bem como será responsável pelo cumprimento das suas funções. Um sistema jurídico adequado para a supervisão bancária também é necessário e deverá incluir disposições relativas: à atribuição dos estabelecimentos bancários e sua supervisão contínua; à competência para lidar com o cumprimento das leis e com questões relativas à segurança e solidez; à proteção legal dos supervisores; aos acordos para compartilhamento de informações entre os supervisores, com proteção de sua confidencialidade.	Grupo 1
Princípio 2 Atividades permitidas	As atividades permitidas de forma licenciada e sujeita a supervisão das instituições financeiras, na qualidade de "bancos", devem ser claramente definidas e o uso da palavra "banco" deve ser empregada de forma controlada.	Grupo 2

continua

continuação

PRINCÍPIOS	CONCEITO	CATEGORIA
Princípio 3 Critérios de Licenciamento	A autoridade de licenciamento deve ter o poder de estabelecer critérios e rejeitar os requerimentos de estabelecimentos que não cumpram os padrões estabelecidos. O processo de licenciamento, no mínimo, deve consistir na avaliação da estrutura de propriedade e de governança do banco e do grupo; na aptidão e idoneidade dos membros do Conselho e da alta gerência; seu plano estratégico e operacional; controles internos; gestão de riscos; sua condição financeira projetada; e sua base de capital. Quando o proponente for possuidor ou for parte relacionada a um banco estrangeiro, o consentimento prévio do seu supervisor do país deve ser obtida.	
Princípio 4 Transferência significativa de propriedade	O supervisor tem o poder de rever e rejeitar qualquer proposta de transferência significativa de propriedade ou de controle de interesses mantidos direta ou indiretamente pelos bancos ou outras partes relacionadas.	
Princípio 5 Principais aquisições	O supervisor tem o poder de rever, com critérios previamente estabelecidos, as grandes aquisições ou investimentos de um banco, bem como o estabelecimento de operações transfronteiriças, certificando-se de que as afiliações corporativas ou estruturas não exponham o banco a riscos indevidos ou que inviabilizem uma efetiva supervisão.	
Princípio 6 Adequação de capital	Os supervisores devem definir, de forma prudente e apropriada, requisitos mínimos de adequação de capital aos bancos, os quais devem refletir os riscos que o banco assume e levar em consideração a sua capacidade de absorver as perdas. Pelo menos para os bancos que atuem internacionalmente, esses requisitos não devem ser inferiores aos estabelecidos na Basileia respectivamente aplicável.	Grupo 3
Princípio 7 Processo de gestão de risco	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos e grupos bancários tenham instaurado um processo abrangente de gerenciamento de risco (incluindo o Conselho e a supervisão de nível superior), capaz de identificar, avaliar, monitorar e controlar ou mitigar todos os riscos materiais, bem como devem avaliar a sua total adequação de capital em relação ao seu perfil de risco. Esses processos devem ser proporcionais à dimensão e complexidade da instituição.	
Princípio 8 Risco de crédito	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos têm um processo de gerenciamento de risco de crédito que leva em consideração o perfil de risco da instituição, com políticas prudentes e processos para identificar, mensurar, monitorar e controlar os riscos de crédito (incluindo o risco de contraparte). Tal atividade pode incluir a análise da concessão de empréstimos e realização de investimentos, a avaliação da qualidade desses empréstimos e investimentos, bem como análise da existência de gerenciamento contínuo das carteiras de empréstimos e de investimentos.	
Princípio 9 Problema de ativos, provisões e reservas	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos estabelecem e adotam políticas e processos adequados ao gerenciamento de ativos problemáticos, bem como à avaliação das provisões e das reservas.	

continua

continuação

PRINCÍPIOS	CONCEITO	CATEGORIA
Princípio 10 Limites à grande exposição	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos têm políticas e processos que permitam a identificação e o gerenciamento das concentrações dentro da carteira, bem como devem estabelecer limites prudentes para restringir as exposições do banco às contrapartes, sejam estas consideradas de forma individual ou em grupos.	
Princípio 11 Exposição a partes relacionadas	Com a finalidade de evitar abusos decorrentes de exposições às partes relacionadas (tanto no balanço patrimonial quanto no extrapatrimonial) e para tratar de conflitos de interesse, os supervisores devem levar em consideração os critérios que os bancos aplicam às exposições às partes relacionadas e indivíduos, visando uma base de igualdade em relação às demais transações praticadas no mercado (princípio <i>arm's length</i> ); verificando se essas exposições são efetivamente monitoradas; se medidas apropriadas são tomadas para controlar ou mitigar os riscos; e se os atos de anulação de resultados contábeis das transações ( <i>write-offs</i> ), decorrentes de tais exposições, são feitos de acordo com as políticas e processos padrão.	
Princípio 12 Risco país e risco de transferência	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos têm políticas e processos adequados à identificação, mensuração, monitoramento e controle do risco país e do risco de transferência em suas atividades internacionais de empréstimo e de investimento, bem como à manutenção de provisões e reservas suficientes contra tais riscos.	
Princípio 13 Risco de mercado	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos têm em prática políticas e processos acurados para identificar, mensurar, monitorar e controlar os riscos de mercado, bem como devem ter competência para impor específicos limites e/ou custódia de capital sobre exposições ao risco de mercado.	
Princípio 14 Risco de liquidez	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos têm uma estratégia de gestão de liquidez, que leva em consideração o perfil de risco da instituição, com políticas prudentes e processos para identificar, mensurar, monitorar e controlar o risco de liquidez, bem como para administrar a liquidez do dia-a-dia. Os supervisores devem requerer aos bancos que tenham planos de contingência para lidar com os problemas de liquidez.	
Princípio 15 Risco Operacional	Supervisores devem se assegurar de que os bancos têm em prática políticas e processos de gestão de riscos para identificar, avaliar, monitorar e controlar/mitigar o risco operacional, as quais devem ser proporcionais à dimensão e complexidade do banco.	
Princípio 16 Risco de taxa de juros no “banking book”	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos dispõem de sistemas eficazes para identificar, mensurar, monitorar e controlar o risco de taxa de juros no “banking book”, bem como que possuem uma estratégia bem definida e adequada à dimensão e à complexidade de tal risco. Tais sistemas e estratégia deverão ter sido aprovados pelo Conselho e implementados pela alta administração.	

continua

continuação

PRINCÍPIOS	CONCEITO	CATEGORIA
Princípio 17 Controle interno e de auditoria	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos mantêm controles internos adequados ao tamanho e à complexidade de seus negócios. Tais controles internos devem dispor claramente sobre a delegação de autoridade e responsabilidade; separação das funções que envolvem comprometimento do banco, <i>paying away</i> de seus fundos, contabilização dos seus ativos e passivos; conciliação destes processos, salvaguarda dos ativos do banco, auditoria interna independente e funções de conformidade ( <i>compliance</i> ), para o teste de adesão a estes controles, às leis e aos regulamentos pertinentes.	
Princípio 18 Abuso de serviços financeiros	Os supervisores devem se assegurar de que os bancos possuem políticas e processos adequados, bem como que adotam regras rígidas para a identificação de clientes e a origem do seu dinheiro ( <i>know-your-customer</i> ), capazes de proporcionar elevados padrões éticos e profissionais no setor financeiro e de evitar que o banco seja usado, intencionalmente ou não, para atividades criminosas.	
Princípio 19 Abordagem de Supervisão	Um sistema de supervisão bancária eficaz requer que os supervisores desenvolvam e mantenham um entendimento abrangente das operações dos bancos individuais ou dos grupos bancários, bem como do sistema bancário como um todo, focalizando-se na segurança, na solidez e na estabilidade do sistema bancário.	Grupo 4
Princípio 20 Técnicas de Supervisão	Um sistema de supervisão bancária eficaz deve consistir numa supervisão interna e externa à instituição, bem como em contatos regulares com a administração do banco.	
Princípio 21 Relatórios de Supervisão	Os supervisores devem ter mecanismos para a coleta, revisão e análise prudente dos relatórios e dados estatísticos dos bancos, tanto em informes individuais ou consolidados, bem como meios de verificação independente destes relatórios, quer através de exames <i>in loco</i> , quando através da utilização de especialistas externos.	
Princípio 22 Contabilização e evidenciação	Os supervisores devem se assegurar de que cada banco mantém registros adequados, elaborados em conformidade com as políticas e práticas contábeis geralmente aceitas em âmbito internacional, bem como que publica, de forma regular, informações que reflitam a sua situação financeira e de rentabilidade.	Grupo 5
Princípio 23 Competência corretiva e reparadora dos supervisores	Os supervisores devem ter à sua disposição uma gama adequada de instrumentos de supervisão para realizar ações corretivas em tempo hábil. Isso inclui a capacidade, se for o caso, de revogar a licença bancária ou de recomendar sua revogação.	Grupo 6
Princípio 24 supervisão consolidada	Os supervisores deverão supervisionar o grupo bancário numa base consolidada, monitorando adequadamente e, quando apropriado, aplicando normas prudenciais em todos os aspectos da conduta negocial do grupo, em âmbito global.	Grupo 7

continua

conclusão

PRINCÍPIOS	CONCEITO	CATEGORIA
Princípio 25	Relações <i>Home-host</i> : A supervisão transfronteiriça consolidada exige cooperação e intercâmbio de informações entre os supervisores domésticos e os vários outros supervisores envolvidos, principalmente os supervisores dos bancos que hospedam a transação ( <i>host banking</i> ). Os supervisores bancários devem requerer que as operações locais de bancos estrangeiros sejam conduzidas com os mesmos padrões exigidos das instituições domésticas.	

#### QUADRO 5 - PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PARA UMA EFETIVA SUPERVISÃO BANCÁRIA

Fonte: Adaptado do BIS (2006).

Grupo 1: Objetivos, independência, competência, transparência e cooperação; Grupo 2: Licenciamento e estrutura; Grupo 3: Regulação e requisitos prudentes; Grupo 4: métodos de supervisão bancária em vigência; Grupo 5: Contabilidade e divulgação; Grupo 6: Competências corretivas e reparadoras dos supervisores; Grupo 7: Supervisão bancária consolidada e transfronteiriças.

Por sua vez, a "Metodologia dos Princípios Fundamentais" (*Core Principles Methodology*), apresenta prescrições gerais metodológicas para a avaliação da conformidade (incluindo a definição do sistema de classificação) do Basileia I e Basileia II no sistema de supervisão instituído pelos "Princípios Fundamentais para uma Efetiva Supervisão Bancária". Tal metodologia pode ser usada em vários contextos: como auto-avaliação realizada pelos supervisores bancários, pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Mundial na avaliação da qualidade dos sistemas de supervisão, em avaliações realizadas por entidades privadas terceiras, como empresas de consultoria, ou em revisões pelos pares, por exemplo, dentro de grupos regionais de supervisores bancários.

## 2.5 CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS EM INSTITUIÇÕES NÃO FINANCEIRAS

O principal objetivo do gestor na avaliação dos riscos de controle interno é determinar a proporcionalidade que justifique o estabelecimento de novos procedimentos de controle interno. A adoção de um processo de tomada de decisão que comine no estabelecimento adequado de políticas e procedimentos de controle interno reduziria significativamente o custo associado à auditoria externa da organização (KORVIN; SHIPLEY; OMER, 2004).

Independentemente de como os controles internos são delineados e operacionalizados, esses apenas podem oferecer garantias razoáveis de que os objetivos da organização serão alcançados. Tal constatação se deve às limitações inerentes (potenciais erros humanos ou

juízos equivocados) e outros colapsos no sistema (gestão para neutralizar controles e conluios por parte de colaboradores da organização). À luz destas limitações, as organizações precisam examinar os custos e benefícios inerentes ao controle interno, com escopo de que não sejam sobrecarregadas por sistemas excessivos e caros, capazes de prover poucos benefícios extras (BOWRIN, 2004).

Neste contexto o FCPA passou a exigir que as companhias listadas na SEC tenham adequados sistemas de controle interno. A Seção 302 da SOX, por sua vez, ao tornar o *Chief Executive Officer* (CEO) e o CFO pessoalmente responsáveis pelo controle interno, igualmente reforçou a relevância de sua implementação nas companhias. Neste sentido, a Seção 404 passou a determinar que as companhias divulgassem a avaliação de controle interno adotada pelo gestor, bem como a certificação pelo auditor do respectivo procedimento (DARROUGH, 2010).

Observa-se, ainda, que existe o entendimento de que o nível de governança das organizações encontra-se associado a um sistema de controle interno forte. Neste sentido, Lee, Mande e Son (2010) realizaram uma pesquisa abordando um conjunto de variáveis de governança, incluindo a eficácia do Conselho de Administração, o poder e a influência do CEO, a eficácia dos mecanismos de governança externa e controles internos. Tais variáveis foram analisadas em face à antecipação de informações de *stock options*. Os resultados demonstram que as organizações com controles internos eficazes são menos propensas à antecipação de *stock options*, contribuindo para a conclusão de que a SOX-404 pode ajudar a prevenir relatórios financeiros fraudulentos.

## 2.6 CATEGORIAS DE RISCOS

Fraser e Simkins (2010) destacam que nessa etapa os riscos associados a qualquer decisão devem ser identificados e colocados num cadastro, antes que sejam tratados, e mesmo que seja determinado mais tarde que seus níveis de risco são aceitáveis em função dos controles existentes. Evidenciam, ainda, sobre o processo de gestão de risco (simplesmente denominado pelos autores como PGR) que:

Deve-se supor que nem todos os riscos serão identificados e, como qualquer uma das atividades PGR, têm de ser providos de acompanhamento e avaliação para serem adicionados ao registro. A identificação de risco pode utilizar dados históricos, muitas vezes classificados em termos de riscos de crédito, riscos operacionais, riscos de mercado, riscos tecnológicos, riscos de comportamento humano, risco país e outras categorias exclusivas, mutuamente convenientes, que auxiliam na identificação de riscos. Os nomes dos riscos podem ajudar os *stakeholders* em relação aos riscos e têm

o potencial de melhorar a efetividade dos controles. Em muitos casos, os riscos serão descritos em agregação de termos, representando centenas ou mais de sub-riscos. (FRASER; SIMKINS, 2010, p. 106, tradução nossa).

Fraser e Simkins (2010) salientam, também, que o modelo *Return Driven Strategy* vem sendo utilizado por diretores e gerência como instrumento de avaliação estratégica de negócios, identificação dos principais riscos que podem destruir valor aos acionistas, e, por conseguinte, como estrutura estratégica de gestão de riscos, encorajando o pensamento acerca das seguintes categorias de riscos:

**Risco de valor** para o acionista proporciona uma visão geral de alto nível sobre o risco e é impulsionado pelo crescimento futuro e retorno sobre o investimento, como reflexo dos planos da companhia e de sua capacidade de executá-los. Tudo o que possa impedir o crescimento e retorno, inclusive o risco de atividades não éticas da companhia, deve ser considerado na análise do risco de valor para o acionista, utilizando o primeiro princípio do *Return Driven Strategy*, ‘eticamente maximize a riqueza’.

**Risco de relatórios financeiros** é impulsionado pela comunicação de irregularidades em áreas como, por exemplo, de reconhecimento de receita, o qual pode resultar em reformulações de relatórios financeiros e ser devastador ao valor para os acionistas.

**Risco de governança** é impulsionado por fatores como, por exemplo, controles e capacidade de governança, abrangendo a necessidade de cumprimento das leis e regulamentos.

**Risco de consumidor e mercado** é fundamentalmente impulsionado na medida em que as ofertas de uma companhia satisfazem as necessidades não satisfeitas pela parte contrária e isso proporciona proteção contra a concorrência.

**Risco de operações** pode ser impulsionado por qualquer parte da cadeia de valor e muitas vezes emerge da incapacidade de entrega de ofertas, o que está na essência do *Return Driven Strategy*.

**Risco de inovação** é impulsionado pela incapacidade de mudança ou criação de ofertas que atendam às necessidades dos consumidores de maneira melhor do que seus concorrentes o fazem.

**Risco de marca** inclui o risco de erosão da marca e danos à reputação de uma companhia.

**Risco de parceria** é impulsionado pelas atividades de seus parceiros, dos vendedores a *joint ventures*, a outras associações, incluindo os riscos de contraparte.

**Risco de suprimento da cadeia** focaliza-se no crescimento do risco de terceirização e cadeias de suprimento globais.

**Risco de comprometimento dos funcionários** é impulsionado pelas práticas de trabalho da empresa.

**Risco de pesquisa e desenvolvimento** é impulsionado pelos processos e canalizações de opções para novas ofertas e futuros crescimentos.

**Risco de comunicação** é impulsionado por quão bem sua companhia se comunica interna e externamente. (FRASER; SIMKINS, 2010, p. 41-42, grifo nosso, tradução nossa).

Por sua vez, Sadgrove (2005) menciona que existem quatro áreas principais de riscos, quais sejam:

**Riscos operacionais** são aqueles relativos à produção e operações da organização. Eles incluem matérias-primas defeituosas, a entrada de um fornecedor em liquidação ou a entrada do seu principal cliente em liquidação.

**Riscos estratégicos** são as grandes questões que exigem que as empresas pensem em grande escala. Esses riscos devem ser abordados no âmbito da administração e exigem planejamento estratégico. Riscos operacionais exigem envolvimento da administração, mas são implementados com sucesso em um nível inferior.

**Riscos de conformidade** estão aumentando em importância, na medida em que o governo coloca maiores exigências relativas a reportes e gestão de risco em empresas públicas.

**Riscos financeiros** internos incluem a perda de rentabilidade operacional, enquanto os externos incluem uma taxa de câmbio adversa, que reduz as exportações da companhia. (SADGROVE, 2005, p. 18, grifo nosso, tradução nossa).

Observa-se da revisão da literatura que inexistente um consenso acerca das categorias de riscos passíveis de serem constatados nas companhias. Em que pese tal constatação, com respaldo no conhecimento acadêmico levantado na pesquisa, torna-se possível sugerir o *check list* apresentado no Quadro 6 seguinte:

CLASSE	CONCEITO
<b>Risco de valor</b>	Consustancia-se no risco para o acionista relativo ao crescimento futuro e retorno sobre o investimento, como reflexo dos planos da companhia, de sua capacidade de executá-los e de atividades não éticas.
<b>Risco de relatórios financeiros</b>	Consustancia-se no risco relativo à comunicação de irregularidades em relatórios financeiros que possam resultar em reformulações.
<b>Risco de governança</b>	Consustancia-se no risco associado aos controles e capacidade de governança, abrangendo os riscos de conformidade, ou seja, aqueles inerentes ao cumprimento das leis e regulamentos.
<b>Risco de consumidor e mercado</b>	Consustancia-se no risco inerente às ofertas de uma companhia e sua capacidade de satisfazer as necessidades não satisfeitas pela parte contrária, proporcionando proteção contra a concorrência.
<b>Risco de operações</b>	Consustancia-se no risco impulsionado por qualquer parte da cadeia de valor e da incapacidade de entrega de ofertas, comprometendo a produção e as operações da organização.
<b>Risco de inovação</b>	Consustancia-se no risco de incapacidade de mudança ou criação de ofertas que atendam às necessidades dos consumidores de maneira melhor do que seus concorrentes o fazem.
<b>Risco de marca</b>	Consustancia-se no risco de erosão da marca e danos à reputação de uma companhia.
<b>Risco de parceria</b>	Consustancia-se no risco de inerente às atividades de seus parceiros, vendedores, <i>joint ventures</i> e outras associações, incluindo os riscos de contraparte.
<b>Risco de suprimento da cadeia</b>	Consustancia-se no risco de crescimento de terceirizações e cadeias de suprimento globais.
<b>Risco de comprometimento dos funcionários</b>	Consustancia-se no risco inerente às práticas de trabalho da empresa.
<b>Risco de pesquisa e desenvolvimento</b>	Consustancia-se no risco inerente aos processos e canalizações de opções para novas ofertas e futuros crescimentos.
<b>Risco de comunicação</b>	Consustancia-se no risco de comunicação da organização (em âmbito interno e externo).
<b>Risco estratégico</b>	Consustancia-se no risco inerente às atividades de planejamento estratégico, que não estejam abrangidas pelos riscos anteriores.
<b>Riscos financeiros</b>	Consustancia-se no risco de perda de rentabilidade operacional, por fatores de âmbito interno e externo, que não estejam abrangidos pelos riscos anteriores.

**QUADRO 6 - CHECK LIST DAS CATEGORIAS DE RISCO**

Fonte: Adaptado de Fraser e Simkins (2010) e Sadgrove (2005).

## 2.7 AUDITORIA EM CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS

O FCPA 1977 dispõe que as companhias abertas deverão manter um sistema de controle interno. Por sua vez, os auditores externos devem emitir um parecer quanto à adequação das demonstrações financeiras, bem como certificar a declaração dos gestores sobre os controles internos e relatórios financeiros (SOX-404). Para tanto, o modelo utilizado para o desenvolvimento do sistema de controles internos da companhia é considerado pelo relatório de auditoria, por exemplo, o COSO-IC (1992) e o COSO-ERM (2004) (LEHMANN, 2010).

Cumpra observar que os testes substantivos aplicáveis à auditoria de demonstrações financeiras diferem daqueles inerentes à auditoria de controles internos, sendo que tal fator acarreta distinções quanto às regulamentações correlatas a cada um destes procedimentos. Segundo Akresh (2010), o modelo prescrito pelo AU 312.26 se aplica à auditoria de demonstrações financeiras, sendo necessário o desenvolvimento de um modelo apropriado à auditoria de controles internos.

Uma auditoria de controle interno é diferente de uma auditoria de demonstrações financeiras. Uma auditoria do controle interno envolve a avaliação de processos. Uma auditoria de demonstrações financeiras envolve a avaliação dos *outputs*.(...) Como o modelo de risco de auditoria é projetado para auxiliar o auditor a determinar a extensão do controle e testes substantivos, inclusive para a determinar o nível desejado de segurança para os testes substantivos, o modelo de risco de auditoria no AU 312.26 não é diretamente aplicável a uma auditoria de controle interno, quer integrada ou não. Assim como o modelo de risco de auditoria da AU 312.26 fornece um quadro conceitual para ajudar os auditores a determinar a extensão dos testes em auditorias de demonstrações financeiras, um modelo apropriado deveria estabelecer um quadro para ajudar os auditores a determinar a extensão dos testes em auditorias de controle interno (AKRESH, 2010, p. 70, tradução nossa).

Sob este aspecto, o objetivo da auditoria de controles internos é o de obter alto nível de segurança acerca de quais fraquezas materiais são passíveis de serem detectadas pelo *design*, implementação ou efetividade operacional dos controles instituídos pela companhia. Destaca-se que os testes de controle são os primeiros a serem realizados pela auditoria de controles internos, sendo que poderá haver constatação de que são materialmente fracos, mesmo na hipótese em que as demonstrações financeiras estejam em conformidade. Neste sentido preceitua a *Auditing Standards (AS)* No. 5:

O objetivo do auditor num exame de controle interno é formar uma opinião sobre a efetividade dos controles internos da entidade. Como o controle interno de uma entidade não pode ser considerado efetivo se uma ou mais fraquezas materiais existirem, para formar uma base para expressar uma opinião, o auditor deve planejar e realizar o exame para obtenção de provas adequadas e suficientes para obter uma

segurança razoável se as fraquezas materiais existem a partir da data especificada na afirmação do gestor. Uma fraqueza material nos controles internos pode existir mesmo quando as demonstrações financeiras não forem materialmente distorcidas (PCAOB, 2007, p. 1, tradução nossa).

Evidencia-se que os desvios constatados pelas auditorias de controle interno devem ser reportados ao Comitê de Auditoria e podem resultar em parecer adverso, demandando a adoção de medidas que promovam sua adequação às prescrições legais e padrões aceitos (Ex. SOX e PCAOB). Em que pese haver prescrição profissional determinando o ceticismo profissional do auditor, tal cenário potencializa aos gestores destas companhias a prática de condutas tendentes a persuadi-lo quanto à severidade das deficiências de controle.

Um desvio de controle é um colapso no controle interno, que é uma evidência de uma deficiência de controle. Desvios avaliados como deficiências significativas devem ser comunicados ao comitê de auditoria, podem ser agregados a uma fraqueza material, resultando em um parecer de auditoria adverso SOX – 404, e demandam correção (PCAOB 2007, pars. 65, 75 e 80). Como resultado, os gestores têm incentivos para convencer os auditores que um desvio de controle observado não é uma deficiência significativa. O ceticismo profissional, no entanto, exige que os auditores ignorem táticas de persuasão dos gestores (PCAOB 2007, par. 4). Em uma auditoria de controle interno, a avaliação da importância de uma deficiência que surge a partir de um desvio de controle é complexa e subjetiva, que cria o potencial para táticas de persuasão pelos gestores para influenciar inadequadamente o juízo do auditor (WOLFE; MAULDIN; DIAZ, 2009, p. 2014, tradução nossa).

Ressalta-se, ainda, que no final de 2009, o PCAOB emitiu uma minuta revisada de seus padrões de avaliação de risco, a qual, embora forneça uma revisão das definições e orientações sobre os componentes do risco de auditoria, não contém diretamente um modelo. No mesmo ano, o AICPA emitiu uma minuta para "esclarecer" os padrões de avaliação de risco e de convergência aos *International Auditing Standards* (ISAs). Os padrões internacionais de auditoria ISAs e a minuta AICPA não contém explicitamente um modelo de risco de auditoria, embora tais conceitos estejam contidos em tais documentos. Tal modelo está nos guias para a amostragem de auditoria (AICPA, 2008) e para a avaliação e resposta ao risco de auditoria (AICPA, 2006) (AKRESH, 2010).

Ao final, destaca-se que a regulação global da auditoria encontra-se centralizada em três agrupamentos, compostos pelas seguintes entidades de relacionamento interligado:

- a) o *International Federation of Accountants* (IFAC);
- b) o *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), o *International Association of Insurance Supervisors* (IAIS), o BCBS (também denominado Comitê de Basileia) e o *European Commission* (EC); e

- c) as grandes empresas multinacionais de auditoria (HUMPHREY; LOFT; WOODS, 2009).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente capítulo descreve os procedimentos utilizados na pesquisa histórica, na pesquisa bibliométrica, na pesquisa sociométrica. Além disto, apresenta a tipificação da pesquisa, o universo da pesquisa, os critérios de seleção da amostra, as limitações da pesquisa, o tratamento estatístico e as limitações do método.

#### 3.1 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA HISTÓRICA

A pesquisa histórica realizada na primeira etapa do presente trabalho caracteriza-se como documental, bibliográfica e descritiva. Para Luna (2002), a pesquisa histórica permite recuperar a evolução de conceitos, temas e áreas, e a inserção dessa evolução em um quadro referencial que ajude a explicar os fatores determinantes e as implicações das mudanças ocorridas. Requer a obtenção de fontes primárias de pesquisa, e contribui para confirmar, integrar, complementar ou mesmo corrigir aspectos históricos tratados em outros trabalhos já realizados.

A escolha de crise de 1929 (*the Great Crash of 1929*) como marco inicial dos fatores históricos de relevância à gestão de riscos e controles internos decorreu da transição constatada posteriormente à mencionada recessão. Posteriormente à 1ª guerra mundial as atividades de valores mobiliários foram intensificadas, assim como propostas de sua regulamentação pelo governo federal, com a finalidade de instituir a exigência de divulgação de informações financeiras que viabilizassem obstar a venda fraudulenta de ações por companhias dos Estados Unidos. Não foram encontradas evidências de que tais objetivos teriam sido seriamente perseguidos até a ocorrência da crise de 1929.

A crise de 1929 ensejou a instituição do *Securities Act de 1933*, bem como a criação da SEC em 1934 (UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION, 1933, 1934), procedimentos destinados a restaurar a confiança dos investidores no mercado de capitais dos Estados Unidos. Após estes episódios, fatores históricos de crises mundiais e constatações de fraudes fomentaram a instituição de sistemas de controles internos e gestão de riscos, bem como a criação de Órgãos e regulamentação de atividades no mercado de capitais, tanto em âmbito local como internacional.

Ante o exposto, a pesquisa histórica teve por escopo constatar os fatores de relevância à gestão de riscos e controles internos, ocorridos após a crise de 1929, com a finalidade de analisá-los conjuntamente às mudanças ocorridas nas características da produção

científica objeto da amostra deste trabalho. Tais resultados encontram-se evidenciados em 4.1 e no decorrer das análises bibliométricas em 4.3.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA

Conforme Carrizo Sainero (2000) a bibliometria é o conjunto de conhecimentos metodológicos para a aplicação de técnicas quantitativas, destinadas ao estudo dos processos de produção, comunicação e uso da informação científica, com o objetivo de contribuir para análise e mensuração da ciência e da pesquisa.

Segundo Tague-Sutcliffe (1992), a pesquisa bibliométrica pode ser desenvolvida pelo método de medição da produtividade de cientistas, Lei de Lotka (1926), pelo método de dispersão do conhecimento científico, Lei de Bradford (1934) e pelo método de distribuição e frequência de palavras num texto, Lei de Zipf (1949). Dentro da bibliometria, particularmente a análise de citações permite a identificação e descrição de uma série de padrões na produção do conhecimento científico.

Com os dados retirados da amostra pode-se descobrir: autores mais citados, autores mais prolíferos, elite de pesquisa, frente de pesquisa, fator de impacto dos autores, procedência geográfica e/ou institucional dos autores mais influentes em um determinado campo de pesquisa; tipo de documento mais utilizado, idade média da literatura utilizada, obsolescência da literatura, procedência geográfica e/ou institucional da bibliografia utilizada; artigos mais citados, *core* de artigos que compõem um campo (ARAÚJO, 2006).

### 3.3 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA SOCIOMÉTRICA

Segundo Marconi e Lakatos, a sociometria é uma “técnica quantitativa que procura explicar as relações pessoais entre indivíduos de um grupo” (2008, p. 111). Destaca-se que a análise de redes sociais é baseada na idéia de que o poder e a influência em grupos é exercida através de ligações entre os membros e que a posição e estrutura de um indivíduo na rede podem ser usadas para prever a dinâmica do grupo e as conseqüências individuais (RICHARDSON, 2009, p. 575, tradução nossa).

Em síntese, conforme Macias-Chapula (1998, p. 134), uma pesquisa bibliométrica tem por escopo estudar os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da

informação registrada. Por sua vez, o estudo sociométrico tem por objetivo explorar a matriz de relacionamentos estabelecida entre atores sociais (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1994).

Para Wasserman e Faust (1994), a análise de redes sociais destina-se à compreensão dos laços existentes entre as entidades sociais, bem como a análise das conseqüências advindas desses vínculos. Neste sentido, os autores destacam os conceitos fundamentais à análise de redes sociais, os quais se encontram descritos no Quadro 7 seguinte.

<b>CONCEITOS FUNDAMENTAIS À ANÁLISE DE REDES SOCIAIS</b>	
<b>Ator</b>	É a entidade social em análise, a qual pode ser caracterizada como unidade social individual, empresarial ou coletiva. Os aplicativos para as redes sociais focam em um conjunto de atores que possuem características comuns (Ex. as pessoas de determinado grupo de trabalho), os quais são denominados redes <i>one-mode</i> .
<b>Laços Relacionais</b>	Os atores estão ligados entre si por laços sociais. A característica de um laço estabelece a ligação entre um par de atores. Os exemplos mais comuns de laços na análise de redes são: a estima de uma pessoa por outra; a transferência de recursos materiais; a associação e afiliação; a interação comportamental; o movimento entre lugares e estados; a conexão física, as relações formais e as relações biológicas.
<b>Díade</b>	É uma ligação ou relacionamento que estabelece um laço entre dois atores. O laço é basicamente uma propriedade do par e, portanto, não é pensado como pertencente simplesmente a um ator individual. A díade consiste num par de atores e o possível laço entre os mesmos.
<b>Triade</b>	É um subconjunto de três atores e os laços possíveis entre eles.
<b>Subgrupo</b>	É definido como qualquer subconjunto de atores e todos os laços entre eles.
<b>Grupo</b>	É um conjunto de todos os atores cujos laços serão medidos. Neste sentido, um grupo consiste em um conjunto de atores que são tratados como um subgrupo finito de indivíduos nas medições de rede.
<b>Relação</b>	É um conjunto de laços de um tipo específico entre os membros de um grupo (Ex. laços diplomáticos mantidos por pares de nações no cenário mundial). É importante notar que a relação se refere ao conjunto de ligações de um determinado tipo, medida em pares de atores de um subconjunto especificado. Os laços em si, apenas existem entre os pares específicos de atores.
<b>Rede</b>	É a relação estabelecida por conjunto(s) finito(s) de atores.

**QUADRO 7 - CONCEITOS FUNDAMENTAIS À ANÁLISE DE REDES SOCIAIS**

Fonte: Adaptado de Wasserman e Faust (1994).

Corroborando com o Quadro 7, Rossoni, Silva e Ferreira Junior (2008) apresentam os seguintes conceitos fundamentais para a análise de redes sociais: ator - indivíduo ou organização analisada, também denominada "nó"; laço - ligação estabelecida entre os nós; díade - relação estabelecida entre um par de atores; subgrupo - conjunto de atores e suas relações ou um conjunto de nós e laços; rede social - conjunto finito de atores e as relações entre eles.

### 3.4 TIPIFICACAO DA PESQUISA

Quanto aos meios e procedimentos, tal pesquisa foi documental, com abordagem quantitativa (análise bibliométrica pela Lei de Bradford e Lotka, bem como análise

sociométrica), longitudinal, desenvolvida com base em raciocínio indutivo, sendo a técnica de coleta de dados utilizada para levantamento das publicações acadêmicas sobre controle interno e gestão de riscos.

Quanto aos fins trata-se de uma pesquisa descritiva, pois pretende identificar, analisar, relatar e comparar as características de artigos em controle interno e gestão de riscos, bem como descrever aspectos das redes sociais formadas na amostra.

Quanto aos meios ou procedimentos é do tipo levantamento, por buscar mapear a realidade de determinada população. Trata-se de uma pesquisa, ao mesmo tempo, bibliográfica e documental. A pesquisa é documental de fontes primárias, pelo fato dos artigos selecionados serem analisados em relação às suas características bibliométricas e sociométricas

Quanto à abordagem do problema o trabalho apresenta um enfoque quantitativo. É desenvolvido com base no raciocínio dedutivo quanto à pesquisa bibliográfica e sociométrica, posto que, partindo do conhecimento amplo, busca verificar sua aplicação em uma situação específica.

Ressalta-se, ainda, que a bibliometria foi utilizada como técnica de análise quantitativa da produção científica levantada sobre o tema. Neste sentido, evidencia-se que para Machado (2007) a bibliometria, como área de estudo da ciência da informação, tem um papel relevante na análise da produção científica de um país, uma vez que seus indicadores retratam o grau de desenvolvimento de uma área do conhecimento.

### 3.5 UNIVERSO DA PESQUISA

Tem-se como universo a produção científica de artigos, em língua inglesa, sobre controle interno e gestão de riscos, limitada ao período entre 01 de janeiro de 2000 e 31 de dezembro de 2010. O período de coleta de artigos foi convenientemente estendido para dezembro de 2010, pelo fato de que a realização do corte da amostra no ano de 2009 implicaria em significativa redução de resultados à pesquisa.

A pesquisa foi realizada nos seguintes periódicos de língua inglesa: *Accounting, Auditing & Accountability Journal; Review of Quantitative Finance and Accounting; Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management; Review of Accounting and Finance; Issues in Accounting Education; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Accounting Literature; Accounting Horizons; Behavioral Research in Accounting;*

*Accounting and Business Research; Review of Accounting Studies; Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management e Journal of International Accounting Research.*

### 3.6 CRITERIOS DE SELECAO DA AMOSTRA

A amostra foi definida como sendo o conjunto de artigos acadêmicos sobre controle interno e gestão de riscos, publicados em língua inglesa, na base de dados *ProQuest*, no período de 2000 à 2010. A escolha da base de dados *ProQuest ABI/Inform Global (ProQuest)* foi realizada por acessibilidade, bem como considerando que a *ProQuest* é um recurso de base de dados eletrônica com artigos originalmente publicados em revistas, jornais e outras espécies de publicações.

Durante o período pesquisado, foram os selecionados 19 artigos pela palavra-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, e 60 artigos pela palavra-chave *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, de modo que a amostra da pesquisa foi composta pelo total de 79 artigos da base *ProQuest*, conforme critérios seguintes.

Por análise documental, foram inseridas na base de dados *ProQuest*, as palavras-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, e, *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, durante o mês de outubro de 2010, com atualização dos dados no mês de janeiro de 2011, mediante a restrição da busca a revistas científicas, incluindo *peer-reviewed*, que possuíssem texto integral disponibilizado, visando à coleta dos artigos considerados acadêmicos pela respectiva base de dados.

Uma publicação é considerada *peer reviewed* se os seus artigos passam por um processo editorial oficial, que envolve a análise e aprovação pelos pares do autor (pessoas que são especialistas na área do mesmo assunto). A maioria (mas não todas) as publicações acadêmicas são *peer reviewed*. Algumas publicações comerciais são efetivamente revisadas, mas a *ProQuest* não as considera quando da filtragem *peer reviewed*. Isso ocorre porque a obtenção de resultados de publicações comerciais em vez de revistas acadêmicas pode ser frustrante para os pesquisadores. Em vez disso, a *ProQuest* exclui essas publicações comerciais *peer reviewed* e considera apenas as publicações que são acadêmicas em termos de conteúdo, intenção e platéia (*PROQUEST, c2010, tradução nossa*).

Em observância à descrição anterior, foram realizados 4 filtros na base de dados *ProQuest*, sendo demonstrada pelas Figuras 3 e 4 a seguir a quantidade de artigos resultantes. Salienta-se que a descrição dos respectivos artigos encontra-se nos Quadro 11 e 12 do tópico 4.2, denominado Resultados da Seleção da Amostra.

Want to be notified of new results for this search? [Set Up Alert](#)  | [Create RSS Feed](#) 

Did you find what you're looking for? If not, [refine your search](#) below or try these suggestions.

**Suggested Topics** [About](#)

<a href="#">Risk management AND Management accounting</a> <a href="#">Risk AND Management accounting</a> <a href="#">Risk management AND Accounting</a> <a href="#">Risk management</a>	<a href="#">Risk management AND Insurance coverage</a> <a href="#">Risk management AND Insurance industry</a> <a href="#">Risk management AND Canada (location)</a> <a href="#">Risk management AND Portfolio management</a>
--	---

[< Previous](#) | [Next >](#)

### Advanced Search

Tools: [Search Tips](#) [Browse Topics](#) [Thesaurus](#) [8 Recent Searches](#)

"risk management"	Abstract <span style="float: right;">▼</span>
AND <span style="float: left;">▼</span> "accounting"	Publication title <span style="float: right;">▼</span> <a href="#">Look up publications.</a>
AND <span style="float: left;">▼</span> <input style="width: 90%;" type="text"/>	Citation and abstract <span style="float: right;">▼</span>

[Add a row](#) | [Remove a row](#) [Search](#) [Clear](#)

Date range: Specific date range... ▼ 01/01/2000 to 12/31/2010 [About](#)

Limit results to:  Full text documents only   Scholarly journals, including peer-reviewed  [About](#)

**FIGURA 3 - FILTRO REALIZADO COM A PALAVRA-CHAVE *RISK MANAGEMENT* NO ABSTRACT E *ACCOUNTING* NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO**

Fonte: Base de dados *ProQuest* (2010)

Want to be notified of new results for this search? [Set Up Alert](#)  | [Create RSS Feed](#) 

Did you find what you're looking for? If not, [refine your search](#) below or try these suggestions.

**Suggested Topics** [About](#)

<a href="#">Accounting AND Internal controls</a> <a href="#">Internal controls AND Internal accounting control</a> <a href="#">Internal controls</a> <a href="#">Internal controls AND Internal auditing</a> <a href="#">Internal controls AND Financial reporting</a> <a href="#">Internal controls AND Public Company Accounting Reform &amp; Investor Protection Act 2002-US</a> <a href="#">Internal controls AND Fraud</a> <a href="#">Internal controls AND Compliance</a>	
---	--

[< Previous](#) | [Next >](#)

### Advanced Search

Tools: [Search Tips](#) [Browse Topics](#) [Thesaurus](#) [13 Recent Searches](#)

"internal control"	Abstract <span style="float: right;">▼</span>
AND <span style="float: left;">▼</span> "accounting"	Publication title <span style="float: right;">▼</span> <a href="#">Look up publications.</a>
AND <span style="float: left;">▼</span> <input style="width: 90%;" type="text"/>	Citation and abstract <span style="float: right;">▼</span>

[Add a row](#) | [Remove a row](#) [Search](#) [Clear](#)

Date range: Specific date range... ▼ 01/01/2000 to 12/31/2010 [About](#)

Limit results to:  Full text documents only   Scholarly journals, including peer-reviewed  [About](#)

**FIGURA 4 - FILTRO REALIZADO COM A PALAVRA-CHAVE *INTERNAL CONTROL* NO ABSTRACT E *ACCOUNTING* NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO**

Fonte: Base de dados *ProQuest* (2010)

Em que pese a base *ProQuest* restringir as revistas científicas e *peer-reviewed*, destaca-se que a listagem de artigos intitulados acadêmicos pelo *ProQuest* por vezes não apresenta uma estrutura científica completa, razão pela qual se fez necessário, nessa etapa, restringir a amostra aos artigos que possuem mais de 5 (cinco) laudas, que efetivamente expressam o conhecimento acadêmico sobre controle interno e gestão de riscos, com subtração dos artigos reincidentes na base pesquisada.

Além disto, observa-se que a seleção de artigos acadêmicos da base *ProQuest* admitiu comentários a artigos acadêmicos e casos aplicáveis ao ensino (método do caso).

Os artigos classificados como efetivamente acadêmicos foram submetidos a uma análise de conteúdo, com a finalidade de sua categorização por temáticas, revistas de publicação, prolificidade dos autores no período, países destas instituições e citações mais frequentes. Além disto, tornou-se possível identificar e analisar as propriedades estruturais dos laços de co-autoria formados, satisfazendo os objetivos da pesquisa.

### 3.7 LIMITACOES DA PESQUISA

Os dados utilizados na pesquisa sócio-bibliométrica foram extraídos dos artigos selecionados por palavras-chave na base de dados *ProQuest*, no período de 2000 à 2010. Cumpre observar que a respectiva base mantém-se em constante atualização, de sorte a serem inseridos artigos com data retroativa, os quais eventualmente poderão estar compreendidos no período da presente pesquisa, mas não haverem sido objeto de análise em função de tal mudança haver ocorrido em data posterior à seleção da amostra. Salienta-se que em função de tal limitação, os artigos que compuseram a amostra foram descritos no Quadro 12 do tópico Resultados da Seleção da Amostra.

Ressalta-se, ainda, que a presente pesquisa poderá ter limitações de âmbito territorial, uma vez que os artigos da base de dados *ProQuest*, em quase sua unanimidade, são oriundos de autores vinculados à instituições acadêmicas internacionais, via de regra situadas em países de língua inglesa. Tal fator poderá acarretar a obtenção de resultados sobre as características das publicações acadêmicas em controles internos e gestão de riscos, que não sejam extensivos às produções nacionais. Cumpre observar que esta limitação da pesquisa se apresenta também como uma oportunidade a ser explorada em trabalhos futuros.

### 3.8 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

O tratamento estatístico aplicado à pesquisa sócio-bibliométrica foi dividido em duas etapas, sendo na primeira realizada uma análise estatística mediante o teste de igualdade de duas proporções (bibliométrica) e na segunda uma análise das redes sociais, pela exploração das redes de co-autoria, segundo os autores mais prolíferos e com maior número de laços identificados na amostra (sociometria).

#### 3.8.1 ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA – 1ª ETAPA

Os dados obtidos por intermédio da pesquisa foram organizados em tabelas, utilizando os softwares SPSS v16® (STATISTICAL PRODUCT AND SERVICE SOLUTIONS, [2007]), Minitab 15® (MINITAB INC., [2010]) e Microsoft Office Excel 2007® (MICROSOFT, [2007]), sendo realizada a análise estatística mediante o teste de igualdade de duas proporções, um teste não-paramétrico que verifica se a proporção de respostas de duas determinadas variáveis são estatisticamente significantes. Para a presente pesquisa, foi considerada estatisticamente significativa a diferença ou correlação tal que  $p < 0,05$  (5%). Todos os intervalos de confiança construídos ao longo da análise foram realizados com 95% de confiança estatística.

Assim, foram utilizadas as seguintes hipóteses:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 \\ H_1 : p_1 \neq p_2 \end{cases}$$

Em síntese, sendo  $p > 0,05$  (5%), há a confirmação estatística de  $H_0$  (hipótese nula) o que representa a igualdade entre as duas variáveis analisadas, contrariamente, sendo  $p < 0,05$  (5%) há a confirmação de  $H_1$  (hipótese alternativa), de modo a se constatar a existência de diferença significativa entre as duas variáveis estudadas ou a correlação entre ambas, conforme a análise.

Ante o exposto, o teste estatístico aplicado na presente pesquisa viabilizou constatar a existência ou não de significativa divergência entre os períodos pesquisados (P1, P2, P3 e P4), no que tange à frequência de artigos selecionados por palavra-chave, por temática, por revistas de publicação e por países das instituições, fatores estes que se consubstanciam nas variáveis analisadas.

Neste sentido, a hipótese nula será confirmada, por exemplo, caso frequência de artigos por palavra-chave constatada em determinado período, seja, para fins estatísticos, reputada igual à frequência de artigos por palavra-chave, constatada em outro período de referência, o que será determinado quando P-valor for maior que 0,05.

Contrariamente, a hipótese alternativa será confirmada, no exemplo exposto, caso a frequência de artigos por palavra-chave constatada em determinado período, seja, para fins estatísticos, reputada significativamente diferente da frequência de artigos por palavra-chave, constatada em outro período de referência, o que será determinado quando P-valor for menor que 0,05.

Conforme Spiegel (1993), para a realização do teste calcula-se  $f_1 = \frac{x_1}{n_1}$ ,  $f_2 = \frac{x_2}{n_2}$  e

$\hat{p} = \frac{x_1 + x_2}{n_1 + n_2}$ . Com isso, torna-se possível calcular a estatística teste:

$$Z_{cal} = \frac{f_1 - f_2}{\sqrt{\hat{p}(1 - \hat{p})\left(\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}\right)}}$$

Conclusões:

- Se  $-Z_{\frac{\alpha}{2}} \leq Z_{cal} \leq Z_{\frac{\alpha}{2}}$ , não se pode rejeitar  $H_0$ , isto é, a um determinado risco  $\alpha$ , dizemos que não existe diferença entre as proporções.
- Se  $Z_{cal} > Z_{\frac{\alpha}{2}}$  ou  $Z_{cal} < -Z_{\frac{\alpha}{2}}$ , rejeita-se  $H_0$ , concluindo-se, com risco  $\alpha$ , que há diferença entre as proporções.

Evidencia-se que o resultado de cada comparação possui uma estatística chamada de p-valor, a qual nos possibilita extrair conclusões acerca do teste realizado. Caso esse valor seja maior que o nível de significância adotado (erro ou  $\alpha$ ), concluímos que a  $H_0$  (a hipótese nula) é a hipótese provavelmente verdadeira, caso contrário confirma-se  $H_1$ , a hipótese alternativa.

Destaca-se que foram criados quatro períodos nas análises longitudinais de validação estatística, quais sejam: de 2000 a 2002 (P1), de 2003 a 2005 (P2), de 2006 a 2008 (P3) e de 2009 a 2010 (P4). Além disto, o teste de igualdade de duas proporções foi utilizado em todas as análises estatísticas.

Como esta variável possui mais do que dois níveis de resposta, a análise é feita em duas etapas. A primeira tabela de dados apresenta a distribuição proporcional entre todos os níveis de resposta. No entanto para determinar se existe ou não diferença entre eles, é preciso compará-los todos dois a dois. Desta forma, a segunda tabela traz somente os p-valores destas comparações. Para a interpretação da tabela de p-valores, faz-se necessário cruzar a informação de linha com a coluna, obtendo-se o p-valor da comparação desejada.

### 3.8.2 ANÁLISE SOCIOMÉTRICA – 2ª ETAPA

As estatísticas de análise de redes são usadas principalmente para três finalidades: comparar duas relações no mesmo conjunto de autores; explicar o impacto de atributos nos relacionamentos e vice-versa; explicar as relações entre os autores na rede. Em relação às propriedades estruturais, avaliar a estrutura da rede, seus componentes e as medidas de centralidade.

Na presente pesquisa foram adotados procedimentos sociométricos nas redes sociais constatadas pela amostra selecionada, com o escopo de verificar as características dos laços estabelecidos entre os respectivos autores. A análise sociométrica tem por escopo identificar os principais agentes individuais (atores) envolvidos no estudo da área de controle interno e gestão de riscos, bem como constatar a percepção da evolução do número de artigos publicados e a densidade das redes de cooperação estabelecidas.

Para tanto, as análises sociométricas foram realizadas sobre as redes de colaboração em quatro períodos (P1=2000-2002; P2=2003-2005; P3=2006-2008; e, P4=2009-2010) e no geral. Além do exposto, foram analisados os indicadores de rede e de cooperação entre os autores.

Quanto à análise das redes sociais, optou-se pela exploração das redes de co-autoria, segundo os autores mais prolíferos e com maior número de laços identificados na amostra, o que representa uma vertente de análise de redes sociais (LIU et al., 2005). A análise visou constatar se os autores possuem laços fortes, os quais para Granovetter (1973) são aqueles ligados diretamente ao ego, ou seja, consubstanciam-se nas conexões estabelecidas de forma direta e intensa entre os autores de uma rede.

Destaca-se que o tamanho do nó (círculo) evidenciado pela rede, aumenta em função do número de laços estabelecidos entre os autores. Para fins da presente pesquisa, foram

consideradas as conexões estabelecidas entre os autores que publicaram em conjunto. O software UCINET® de Borgatti, Everett e Freeman (2002) foi utilizado para gerar as figuras representativas da estrutura da rede e seus indicadores.

### 3.9 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Cumpra observar que as conclusões apresentadas no presente trabalho, encontram-se adstritas às análises estatísticas realizadas sobre a amostra selecionada. Salienta-se, ainda, que os resultados das análises realizadas por intermédio da utilização dos softwares SPSS v16®, Minitab 15® e Microsoft Office Excel 2007 foram apresentadas com arredondamento, de modo que poderão ser constatadas tais diferenças se comparadas às somas aritméticas dos dados.

Salienta-se, que o teste de significância para a igualdade de duas proporções possui limitações, uma vez que poderá ocorrer nos testes de hipóteses um erro tipo I ou erro tipo II. O erro tipo I (Falso Positivo) consiste em rejeitar uma hipótese nula que é verdadeira, de modo a se concluir que um resultado tem significância estatística quando na verdade tal evento aconteceu por acidente. Por sua vez, o erro tipo II (Falso Negativo) consiste em falhar na rejeição de uma hipótese nula inválida. Por tal procedimento o pesquisador admite como inválida uma hipótese que na verdade é válida.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente capítulo apresenta os resultados da pesquisa histórica, da seleção da amostra, da pesquisa bibliométrica e da pesquisa sociométrica. Ante o exposto, conclui-se que expõe as principais contribuições acadêmicas decorrentes do trabalho desenvolvido.

### 4.1 RESULTADOS DA PESQUISA HISTÓRICA

Com escopo de sintetizar os fatores históricos correlacionados à gestão de riscos e controles internos, conforme sejam emanados de crises, fraudes, normas ou padrões, os resultados da pesquisa são apresentados no Quadro 8.

DATA	FATO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO
1929	Crise	Depressão econômica que persistiu ao longo da década de 1930, terminando apenas com a Segunda Guerra Mundial. A crise teve sua causa na tentativa de preservar o padrão-ouro em políticas deflacionárias dos Estados Unidos e da Alemanha, influenciando as economias dos demais países. Tal cenário foi agravado pelas medidas de regime monetário adotadas de forma inadequada, quando da constatação do fracasso do padrão-ouro.
1933/1934	Norma	O Congresso dos Estados Unidos publicou o Securities Act of 1933 e, posteriormente, o Securities Exchange Act of 1934 para restaurar a confiança dos investidores no mercado de capitais.
1970	Fraude	Investigações conduzidas pela SEC apontaram grandes subornos pagos por empresas estrangeiras a funcionários americanos. Nesta oportunidade, a Lockheed Corporation, já comprometida pelas vendas lentas de seu jato comercial L-1011, quase entrou em colapso após uma subcomissão do Senado dos Estados Unidos haver descoberto que ela subornou funcionários de governos estrangeiros na esperança de ganhar contratos de aeronaves militares. Outras investigações constataram que mais de 400 empresas dos Estados Unidos admitiram realizar pagamentos questionáveis ou ilegais, em valor superior a 300 milhões de dólares, a autoridades de governos estrangeiros, políticos e partidos políticos.
1977	Norma	Instituída a FCPA, a qual foi a primeira norma federal aplicável às companhias a utilizar o termo <i>internal accounting controls</i> ou “controles internos de contabilidade”. Em que pese a norma não abordar o que constitui um sistema de controles internos, sua instituição conferiu importância à manutenção apropriada das documentações por companhias reguladas pela SEC.
1987	Norma	O <i>Treadway Report</i> foi divulgado pelo <i>National Commission on Fraudulent Financial Reporting</i> , comumente conhecido como <i>Treadway Commission</i> . Tal comissão, patrocinada pelo AICPA, IIA, FEI, AAA e IMA, foi formada para avaliar as condições que permitiram as falhas notórias em relatórios financeiros, em escândalos constatados em meados de 1970.

continua

continuação

DATA	FATO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO
1991	Fraude	O banco BCCI foi fechado por notoriamente possuir uma opaca estrutura de propriedade e uma cultura corporativa desprovida de controles internos, fatores estes que possibilitaram executivos seniores roubar bilhões da companhia. Além deste fato, o BCCI fora envolvido em escândalos de lavagem de dinheiro, financiamento ao terrorismo, venda de tecnologias nucleares, etc.
1992	Padrão	Foi instituído o COSO-IC como um sistema de controle interno que possibilitasse às companhias avaliar sua eficácia.
1995	Fraude	O banco Barings teve sua imagem abalada por um back office em Singapura (Nick Leeson), que, desprovido de supervisão, realizou várias transações não autorizadas, deixando evidente que o banco possuía um ambiente de controle interno fraco, e, por conseguinte, que ignorava certas técnicas básicas de gestão de risco (Ex. segregação de funções). A perda causada pelo operador foi avaliada em 1,4 bilhão de dólares.
	Padrão	Publicado o <i>Guidance on Control</i> , no Canadá, o qual apresenta um modelo de controle denominado CoCo. Publicado o AS/NZS 4360 como padrão Austrália/Nova Zelândia de gestão de riscos, republicado em 1999 e 2004.
1996	Padrão	Instituído o guia <i>Internal Control Issues in Derivatives Usage</i> pelo COSO, documento que tem por escopo fornecer orientações sobre as melhores práticas para o desenvolvimento dos controles internos de atividades relacionadas a derivativos. O <i>IT Governance Institute</i> divulgou o CobiT para atender os objetivos da SOX em relação aos controles internos de tecnologia da informação (TI).
1999	Padrão	Divulgado pelo <i>Financial Reporting Council</i> , no Reino Unido, o <i>The Turnbull Report</i> , um guia similar ao COSO-IC, o qual foi posteriormente revisado em 2005.
2001	Fraude	A Enron, companhia de energia sediada em Houston – Texas, teve seus executivos envolvidos em práticas destinadas a inflar os ganhos da companhia e que colocaram em suspeita sua contabilidade. O episódio demonstrou que a companhia tinha um ambiente de controle extraordinariamente fraco, permitindo não somente práticas contábeis suspeitas, mas também uma gama de outras práticas de desembolsos que resultaram em perdas insustentáveis à companhia. A quebra da Enron nos EUA causou um prejuízo de 11 bilhões de dólares e conseqüente desequilíbrio ao mercado financeiro mundial.
2002	Fraude	Os executivos das Worldcom realizaram falsa contabilidade, aumentando os ganhos da companhia. Tal manobra incluiu a retirada de despesas tributárias de ganhos e perdas contábeis e capitalizá-las no balanço, assim como forjar ganhos de contas fantasmas. A adulteração da contabilidade da Worldcom nos EUA, por seu presidente Bernard Ebbers e executivos, fez constar investimentos de quase 3.800 milhões de dólares, quando estes montantes deveriam ser imputados como gastos operacionais. A companhia entrou em falência tendo inflado os ganhos em mais de 11 bilhões de dólares e seu fundador Bernie Ebbers foi sentenciado a 25 anos de cadeia.

continua

continuação

DATA	FATO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO
	Norma	Instituída pelo Congresso dos Estados Unidos a SOX como um instrumento legal destinado a coibir fraudes contábeis e financeiras nas organizações, bem como promover o restabelecimento de credibilidade ao mercado de capitais norte-americano. Nesta oportunidade a SEC aprovou o COSO-IC para uso no cumprimento dos preceitos finais da SOX, sendo referenciado o apêndice relativo à salvaguarda de ativos (1994).
2003	Fraude	A companhia italiana Parmalat quase entrou em falência em razão de uma diferença de 8 bilhões de euros entre a sua realidade contábil e seus informes. Um exemplo desta diferença decorreu do fato da companhia haver entregado um documento aos seus auditores demonstrando 4 bilhões de euros em conta bancária, sendo que na realidade se tratava de uma falsificação. Esta fraude começou a ser evidenciada quando o novo CFO da companhia percebeu que não teve acesso a todos os livros e registros do grupo e começou a investigar os fatos.
2004	Padrão	O COSO disponibilizou o guia COSO-ERM. Tal guia define os componentes essenciais à gestão de risco, discutindo seus princípios fundamentais e conceitos, tais como: o apetite ao risco, tolerância ao risco e visão de portfólio.
2005	Padrão	Instituída a ISO 27002, cujo foco encontra-se na segurança das técnicas de controle, especialmente na necessidade de integridade e disponibilidade.
2006	Padrão	O COSO instituiu o <i>Internal Control over Financial Reporting — Guidance for Smaller Public Companies</i> , especificamente para pequenas empresas que pretendem aplicar os conceitos do COSO-IC. Embora tenha sido direcionado a pequenas empresas, também se aplica a entidades de todos os tamanhos e tipos.
2007	Crise	A crise financeira mundial de 2007-2010 ( <i>too big to fail</i> ) iniciada pela inadimplência do mercado de imóveis americano e conseqüente reação de bancos e fundos de pensão detentores de títulos subprime, desprovidos de garantia de recebimento. O Financial Market Trends declarou que as perdas foram de 300 mil milhões de dólares em setembro de 2007. Contudo, indícios apontam que a reação do mercado financeiro possa ter causado perdas ainda maiores nesta época.
	Padrão	O AICPA, entidade reguladora dos auditores dos Estados Unidos (CPA's), adotou padrões SAS instituídos pela SOX como <i>standards</i> de auditoria aplicáveis às companhias listadas na SEC. Destaca-se que o SAS nº 109 reconhece o sistema COSO e todos os seus componentes.
2008	Fraude	O banco francês Société Générale revelou perdas superiores a 7 bilhões de dólares (4,9 bilhões de euros), devido à fraude executada por Jerome Kerviel, um operador da companhia acusado de acobertar sua conduta de simulação de transações fictícias por intermédio de fabricação de documentos e acessos ilegais de computadores. Tal fraude, até o momento, é considerada a maior na história da França e nenhuma evidência foi encontrada para confirmar que Kerviel se beneficiou pessoalmente de atividades fraudulentas, mas existem evidências de que sua conduta tenha visado a obtenção de um valor maior de bônus no ano de 2007.

continua

continuação

DATA	FATO HISTÓRICO	DESCRIÇÃO
2009	Padrão	<p>O COSO publicou o <i>COSO's Monitoring Guidance</i>, com a finalidade de abordar o monitoramento do controle interno organizacional. Tal guia não substitui o COSO-IC ou o <i>Internal Control over Financial Reporting — Guidance for Smaller Public Companies</i>. Contrariamente, o <i>COSO's Monitoring Guidance</i> estrutura-se nos princípios básicos contidos nos dois documentos.</p> <p>A ISO elaborou a ISO 31000:2009, estabelecendo uma arquitetura de gestão de riscos composta de princípios, estrutura e processo, integrante de todos os processos organizacionais, inclusive do planejamento estratégico. Além disto, para operacionalização da ISO 31000:2009, a ISO instituiu a ISO Guide 73:2009 e ISO/IEC 31010:2009. A ISO 31000:2009 foi baseada na AS/NZS 4360:2004.</p> <p>A ABNT publicou em 30/11/2009 a versão em português ISO 31000:2009, intitulada <i>Gestão de riscos - Princípios e diretrizes</i>, cujo objetivo encontra-se em estabelecer princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos. Em mesma data, a ABNT publicou a versão em português da ISO Guide 73:2009, intitulada <i>Gestão de riscos – Vocabulário</i>. Tal guia fornece as definições de termos genéricos relativos à gestão de riscos, com a finalidade de incentivar uma compreensão mútua e consistente, bem como estabelecer uma abordagem coerente na descrição das atividades relativas à gestão de riscos.</p> <p>Destaca-se que a ISO/IEC 31010:2009, publicada pela ISO em 01/12/2009, ainda não possui versão em português. Tal norma tem por finalidade dar suporte à ISO 31000:2009 a partir do fornecimento de orientações acerca da seleção e aplicação das técnicas de avaliação de risco.</p>
2010	Norma	<p>Aprovada a lei <i>Restoring American Financial Stability Act of 2010</i> para promover a estabilidade financeira dos Estados Unidos. Tal norma tem por escopo acarretar a melhoria da transparência do sistema financeiro, responsabilização e proteção dos consumidores contra práticas abusivas de serviços financeiros. Tal norma tem por escopo acarretar a melhoria na prestação de contas e na transparência do sistema financeiro, visando conter o "<i>too big to fail</i>", bem como proteger os contribuintes americanos e os consumidores contra práticas abusivas de serviços financeiros, dentre outras finalidades.</p>

**QUADRO 8 - RESULTADOS DA PESQUISA HISTÓRICA**

Fonte: Blundell e Wignall (2008); Cendrowski e William (2009); Darrough (2010); Henehan e Walsh (2008); Purdy (2009); Temin (1991); Udeh e Dhillon (2008).

Os resultados da pesquisa histórica indicam que as crises e as fraudes são fatores relevantes à instituição de normas e padrões sobre gestão de riscos e controles internos. Considerando a limitação das análises realizadas neste trabalho ao período de 2000-2010, tal corte foi considerado na pesquisa histórica, o que destacou os seguintes fatores de relevância:

- a) as fraudes contábeis da Enron (2001) e Worldcom (2002), as quais foram seguidas da instituição da norma SOX (2002);

- b) a fraude contábil da Parmalat (2003) antecedente à instituição do padrão COSO-ERM (2004) e ISO 27002 (2005); e,
- c) a crise financeira mundial (*too big to fail*) de 2007-2010 e a fraude do Société Générale (2008) em face à instituição dos padrões SAS de auditoria (2007); a instituição dos padrões *COSO's Monitoring Guidance* (2009), da ISO 31000:2009, da ISO Guide 73:2009, da ISO/IEC 31010:2009 e a norma *Restoring American Financial Stability Act of 2010*.

#### 4.2 RESULTADOS DA SELEÇÃO DA AMOSTRA

Destaca-se que, na primeira etapa da pesquisa, ao ser empreendida uma análise bibliométrica, foi realizada a seleção de artigos na base de dados *ProQuest*, no período de 2000 à 2010, a partir da inserção das palavras-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, e, *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação. Tal busca procedeu-se pela realização de 4 filtros na base de dados *ProQuest*.

Observa-se que para a constatação de quantidade de artigos na base de dados *ProQuest* sobre gestão de riscos e controles internos, fez-se necessário inserir as palavras-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, e, *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação, independentemente do período da publicação, de se tratarem de revistas científicas, *peer-reviewed*, de possuírem texto disponibilizado na base. Por tal procedimento foram encontrados 224 artigos pela palavra-chave “*risk management*” e “*accounting*”, bem como 575 artigos pela palavra-chave, “*internal control*” e “*accounting*”, totalizando 799 artigos com as palavras-chaves da pesquisa.

Para a delimitação do universo da pesquisa, o filtro 1 restringiu a busca aos artigos do período pesquisado, independentemente de se tratarem de revistas científicas, *peer-reviewed* ou de possuírem texto disponibilizado na base. Por este procedimento foram encontrados 125 artigos pela palavra-chave “*risk management*” e “*accounting*”, bem como 200 artigos pela palavra-chave, “*internal control*” e “*accounting*”, totalizando 325 artigos com as palavras-chaves da pesquisa.

Por intermédio do filtro 2, a busca de artigos no período pesquisado, foram restringidas as revistas científicas, inclusive *peer-reviewed*, independentemente de possuírem texto disponibilizado na base. Por tal procedimento foram encontrados 72 artigos pela palavra-chave

“*risk management*” e “*accounting*”, bem como 121 artigos pela palavra-chave, “*internal control*” e “*accounting*”, totalizando 193 artigos com as palavras-chaves da pesquisa.

Através do filtro 3, a busca de artigos no período pesquisado, foi restringida às revistas científicas, inclusive *peer-reviewed*, que possuíam texto disponibilizado na base. Por tal procedimento foram encontrados 30 artigos pela palavra-chave “*risk management*” e “*accounting*”, bem como 67 artigos pela palavra-chave, “*internal control*” e “*accounting*”, totalizando 97 artigos com as palavras-chaves da pesquisa.

Ao final, pelo filtro 4, ao se restringir a amostra aos artigos que possuem mais de 5 (cinco) laudas, que efetivamente expressam o conhecimento acadêmico sobre controle interno e gestão de riscos, com subtração dos artigos reincidentes na base pesquisada. Por intermédio deste procedimento foram excluídos da amostra 14 artigos considerados não acadêmicos e 4 artigos reincidentes, totalizando a exclusão dos 18 artigos, descritos no Quadro 9.

PALAVRA	ANO	TÍTULO
<b>ARTIGOS NÃO ACADÊMICOS</b>		
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2008	<i>Strategic reputation risk management and corporate social responsibility reporting</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2008	<i>Organized Uncertainty: Designing a World of Risk Management</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2006	<i>Beyond Sarbanes-Oxley Compliance: Effective Enterprise Risk Management</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2002	<i>Balance sheet hedge optimisation: Risk vs return - to hedge or not to hedge, that is the question?</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2002	<i>Decision support by design: Managing the information in your legacy systems</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2001	<i>Keys to community bank success: Utilizing management information to make informed decisions--Types of management information</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2001	<i>Keys to community bank success: Utilizing management information to make informed decisions--Fundamental movements</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2000	<i>Better financial planning with balance sheet modeling</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2000	<i>Bottom line profitability: Measuring the risk components within a corporate treasury funding center</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2000	<i>Funds transfer pricing and A/L modeling</i>
" <i>risk management</i> " and " <i>accounting</i> "	2000	<i>The forsaken side of risk management: Have deterministic approaches gone too far?</i>
" <i>internal control</i> " and " <i>accounting</i> "	2010	<i>Introduction to Microsoft Dynamics GP 10.0: Focus on Internal Controls</i>
" <i>internal control</i> " and " <i>accounting</i> "	2006	<i>Internal Controls Guide</i>
" <i>internal control</i> " and " <i>accounting</i> "	2000	<i>Information Quality Assurance and Internal Control for Management Decision Making</i>

continua

conclusão

PALAVRA	ANO	TÍTULO
<b>ARTIGOS REINCIDENTES</b>		
"internal control" and "accounting"	2010	<i>COSO: Working with the Academic Community</i>
"internal control" and "accounting"	2008	<i>The individualization of corporate governance; The approved persons' regime for UK financial services firms</i>
"internal control" and "accounting"	2003	<i>Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit</i>
"internal control" and "accounting"	2002	<i>Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature</i>

**QUADRO 9 - ARTIGOS CONSIDERADOS NÃO ACADÊMICOS OU REINCIDENTES**

Fonte: da autora.

Cumprir observar que a seleção de artigos acadêmicos da base *ProQuest* admitiu comentários a artigos acadêmicos e casos aplicáveis ao ensino (método do caso), sendo por intermédio deste critério incluídos na amostra 01 artigo relativo à comentário acadêmico e 15 artigos relativos a método de caso, totalizando 16 artigos, os quais são descritos no Quadro 10 seguinte.

PALAVRA	ANO	TÍTULO
<b>COMENTÁRIO ACADÊMICO</b>		
"risk management" and "accounting"	2008	<i>A commentary on: corporate social responsibility reporting and reputation risk management</i>
<b>MÉTODO DO CASO</b>		
"risk management" and "accounting"	2010	<i>Blazer Communications: A Procurement Audit Simulation</i>
"risk management" and "accounting"	2006	<i>Decision Making in a Public Accounting Firm: An Instructional Case in Risk Evaluation, Client Continuance, and Auditor Independence within the Context of the Sarbanes-Oxley Act of 2002</i>
"risk management" and "accounting"	2000	<i>Riverfest: Managing risk and measuring performance at Little Rock's annual music and arts festival</i>
"internal control" and "accounting"	2010	<i>Internal Controls: A Compendium of Short Cases</i>
"internal control" and "accounting"	2010	<i>Sunshine Center: An Instructional Case Evaluating Internal Controls in a Small Organization</i>
"internal control" and "accounting"	2010	<i>Integrating AIS and Accounting for Income Taxes: From Calculation to Disclosure</i>
"internal control" and "accounting"	2010	<i>The Violet Bay School District Deficit of 2005: Evaluating Internal Control and Identifying Risks</i>
"internal control" and "accounting"	2009	<i>If You Need Love, Get a Puppy: A Case Study on Professional Skepticism and Auditor Independence</i>

continua

conclusão

PALAVRA	ANO	TÍTULO
<b>COMENTÁRIO ACADÊMICO</b>		
"internal control" and "accounting"	2009	<i>Assessing Information Technology General Control Risk: An Instructional Case</i>
"internal control" and "accounting"	2008	<i>Maxwell and Company: Staff Auditor Embezzlement at a Small Client</i>
"internal control" and "accounting"	2006	<i>Corporate Governance and External and Internal Controls: The Case of the Baltimore and Ohio Railroad, Circa 1831</i>
"internal control" and "accounting"	2004	<i>Internal Control Evaluation of a Restaurant: A Teaching Case</i>
"internal control" and "accounting"	2004	<i>Behind Closed Doors at WorldCom: 2001</i>
"internal control" and "accounting"	2003	<i>Dickinson Technologies, Inc.: Assessing control environment and fraud risk</i>
"internal control" and "accounting"	2001	<i>Zacha technology corporation: Internal control assurance service reporting issues in an e-commerce environment</i>

**QUADRO 10 – ARTIGOS RELATIVOS À COMENTÁRIO ACADÊMICO OU MÉTODO DO CASO**

Fonte: da autora.

Ante o exposto, durante o período pesquisado, foram os selecionados como amostra do presente trabalho 19 artigos pela palavra-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação (Quadro 11), e, 60 artigos pela palavra-chave *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação (Quadro12), totalizando 79 artigos da base *ProQuest*.

ANO	TÍTULO
<b>PALAVRA-CHAVE - "risk management" and "accounting"</b>	
2010	<i>COSO: Working with the Academic Community</i>
2010	<i>Blazer Communications: A Procurement Audit Simulation</i>
2009	<i>Currency options trading practices and the construction and governance of operational risk; A case study</i>
2008	<i>The individualization of corporate governance; The approved persons' regime for UK financial services firms</i>
2008	<i>A commentary on: corporate social responsibility reporting and reputation risk management</i>
2008	<i>Corporate social reporting and reputation risk management</i>
2007	<i>Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance; Perceptions of managers</i>
2007	<i>Who hedges more when leverage is endogenous? A testable theory of corporate risk management under general distributional conditions</i>
2007	<b>PUBLIC RISK MANAGEMENT: DEVELOPMENT AND FINANCING</b>
2007	<i>Life cycle effect on the value relevance of common risk factors</i>
2006	<i>Decision Making in a Public Accounting Firm: An Instructional Case in Risk Evaluation, Client Continuance, and Auditor Independence within the Context of the Sarbanes-Oxley Act of 2002</i>
2005	<i>Judging the Risk of Financial Instruments: Problems and Potential Remedies</i>
2004	<i>Using an Alternative Estimation Method to Perform Comprehensive Empirical Tests: An Application to Interest Rate Risk-Management</i>
2003	<i>Risk management in client acceptance decisions</i>

continua

conclusão

ANO	TÍTULO
<b>PALAVRA-CHAVE - "risk management" and "accounting"</b>	
2003	<i>Benefits from Asia-Pacific Mutual Fund Investments with Currency Hedging</i>
2003	<i>Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit</i>
2002	<i>Accounting choices and risk management: SFAS No. 115 and U.S. bank holding companies</i>
2002	<i>Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature</i>
2000	<i>Riverfest: Managing risk and measuring performance at Little Rock's annual music and arts festival</i>

**QUADRO 11 – TOTAL DE ARTIGOS COM A PALAVRA-CHAVE RISK MANAGEMENT NO RESUMO, E, ACCOUNTING NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO, APÓS A REALIZAÇÃO DOS 4 FILTROS**

Fonte: da autora.

ANO	TÍTULO
<b>PALAVRA-CHAVE - "internal control" and "accounting"</b>	
2010	<i>Internal Controls: A Compendium of Short Cases</i>
2010	<i>Sunshine Center: An Instructional Case Evaluating Internal Controls in a Small Organization</i>
2010	<i>An Empirical Analysis of Auditor Independence in the Banking Industry</i>
2010	<i>Determinants of Hedge Fund Internal Controls and Fees</i>
2010	<i>Section 404 Compliance and Financial Reporting Quality</i>
2010	<i>Integrating AIS and Accounting for Income Taxes: From Calculation to Disclosure</i>
2010	<i>The wealth effects of investing in information technology; The case of Sarbanes-Oxley section 404 compliance</i>
2010	<i>Examining the Potential Benefits of Internal Control Monitoring Technology</i>
2010	<i>An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements</i>
2010	<i>A Risk Model to Opine on Internal Control</i>
2010	<i>Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities</i>
2010	<i>The Violet Bay School District Deficit of 2005: Evaluating Internal Control and Identifying Risks</i>
2010	<i>Corporate Governance Characteristics of Firms Backdating Stock Options</i>
2009	<i>Adverse Section 404 Opinions and Shareholder Dissatisfaction toward Auditors</i>
2009	<i>Concede or Deny: Do Management Persuasion Tactics Affect Auditor Evaluation of Internal Control Deviations?</i>
2009	<i>Pervasiveness, severity, and remediation of internal control material weaknesses under SOX Section 404 and audit fees</i>
2009	<i>A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements</i>
2009	<i>Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence</i>
2009	<i>If You Need Love, Get a Puppy: A Case Study on Professional Skepticism and Auditor Independence</i>
2009	<i>Corporate Governance and Internal Control over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes</i>
2009	<i>Former Audit Partners on the Audit Committee and Internal Control Deficiencies</i>
2009	<i>Assessing Information Technology General Control Risk: An Instructional Case</i>
2009	<i>The Effects of Cognitive Style and Feedback Type on Performance in an Internal Control Task</i>
2009	<i>A Review of Academic Literature on Internal Control Reporting Under SOX</i>
2008	<i>Potential Functional and Dysfunctional Effects of Continuous Monitoring</i>
2008	<i>Reducing Management's Influence on Auditors' Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessments</i>
2008	<i>Internal control, accountability and corporate governance; Medieval and modern Britain compared</i>

continua

conclusão

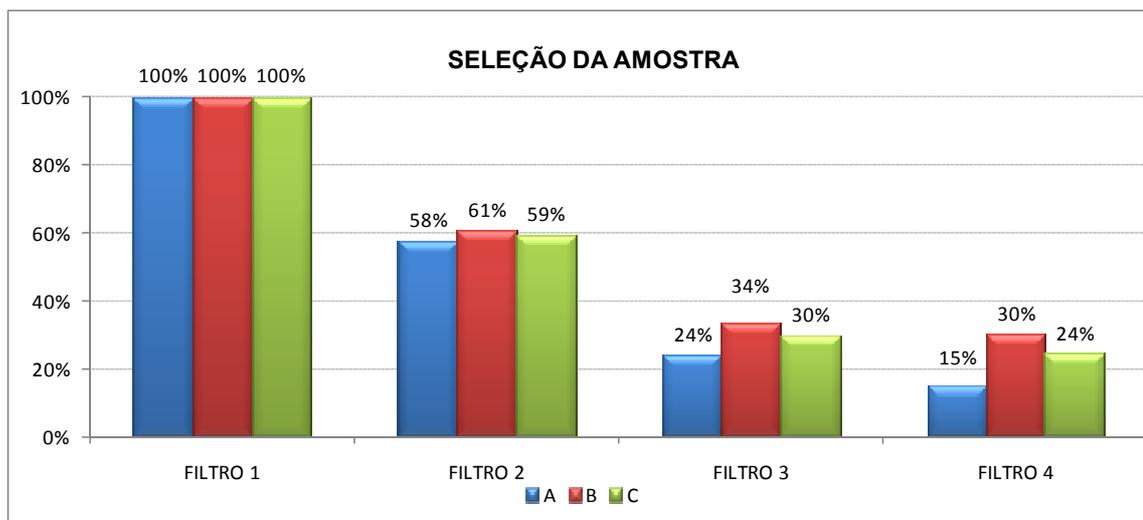
ANO	TÍTULO
<b>PALAVRA-CHAVE - "internal control" and "accounting"</b>	
2008	<i>Why did management and auditors fail to identify ineffective internal controls in their initial SOX 404 reviews?</i>
2008	<i>Adoption of Sarbanes-Oxley Measures by Nonprofit Organizations: An Empirical Study</i>
2008	<i>The roles, responsibilities and characteristics of audit committee in China</i>
2008	<i>Maxwell and Company: Staff Auditor Embezzlement at a Small Client</i>
2008	<i>The impact of non-mandatory corporate governance on auditors' client acceptance, risk and planning judgments</i>
2008	<i>Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002</i>
2008	<i>The Effect of SOX Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality</i>
2007	<i>Audit Fees and Auditor Dismissals in the Sarbanes-Oxley Era</i>
2007	<i>AUDIT TIMELINESS OF SCHOOL DISTRICT AUDITS</i>
2007	<i>Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting</i>
2007	<i>Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures</i>
2007	<i>Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research</i>
2007	<i>The Effects of Sarbanes-Oxley on Auditing and Internal Control Strength</i>
2006	<i>THE DETERMINANTS OF PERCEIVED AUDIT QUALITY AND AUDITEE SATISFACTION IN LOCAL GOVERNMENT</i>
2006	<i>Corporate Governance and External and Internal Controls: The Case of the Baltimore and Ohio Railroad, Circa 1831</i>
2005	<i>QUALIFICATIONS, DIVERSITY AND WORKPLACE PRACTICES: AN INVESTIGATION OF HIGHER EDUCATION INTERNAL AUDIT DEPARTMENTS</i>
2005	<i>The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act</i>
2005	<i>Reliability Evaluation and Design of AICS: A Survey of Models and Experiments</i>
2005	<i>Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis</i>
2004	<i>Internal Control Evaluation of a Restaurant: A Teaching Case</i>
2004	<i>Assessing risks due to threats to internal control in a computer-based accounting information system: a pragmatic approach based on fuzzy set theory</i>
2004	<i>The development of an expert system for managerial evaluation of internal controls</i>
2004	<i>Behind Closed Doors at WorldCom: 2001</i>
2004	<i>Internal control in Trinidad and Tobago religious organizations</i>
2004	<i>Audit-Planning Judgments and Client-Employee Compensation Contracts</i>
2003	<i>CEO and CFO Certifications of Financial Information</i>
2003	<i>Dickinson Technologies, Inc.: Assessing control environment and fraud risk</i>
2003	<i>Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism</i>
2001	<i>Zacha technology corporation: Internal control assurance service reporting issues in an e-commerce environment</i>
2001	<i>Strategic interaction in auditing: An analysis of auditors' legal liability, internal control system quality, and audit effort</i>
2001	<i>A research note concerning practical problem-solving ability as a predictor of performance in auditing tasks</i>
2000	<i>An analysis of the demand for reporting on internal control</i>
2000	<i>The interaction between internal control assessment and substantive testing in audits for fraud</i>

**QUADRO 12 - TOTAL DE ARTIGOS COM A PALAVRA-CHAVE INTERNAL CONTROL NO RESUMO, E, ACCOUNTING NO TÍTULO DA PUBLICAÇÃO, APÓS A REALIZAÇÃO DOS 4 FILTROS**

Fonte: da autora.

Em síntese, o Filtro 1 delimitou o universo da pesquisa, apresentando: (A) 100% dos artigos com a palavra-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; (B) 100% dos artigos com a palavra-chave *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; e, (C) 100% do total de artigos da base *ProQuest*, obtido pela somatória dos resultados das palavras-chaves  $(C) = (A) + (B)$ .

Por sua vez, após a aplicação dos 4 filtros, foi possível obter a amostra da pesquisa, a qual representa: (A) 15,2% dos artigos publicados no período com a palavra-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; (B) 30% dos artigos publicados no período com a palavra-chave *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; e (C) 24,3%, do total de artigos publicados no período com ambas as palavras-chaves  $(C) = (A) + (B)$ . A evolução da seleção da amostra encontra-se evidenciada no Gráfico 1 seguinte.



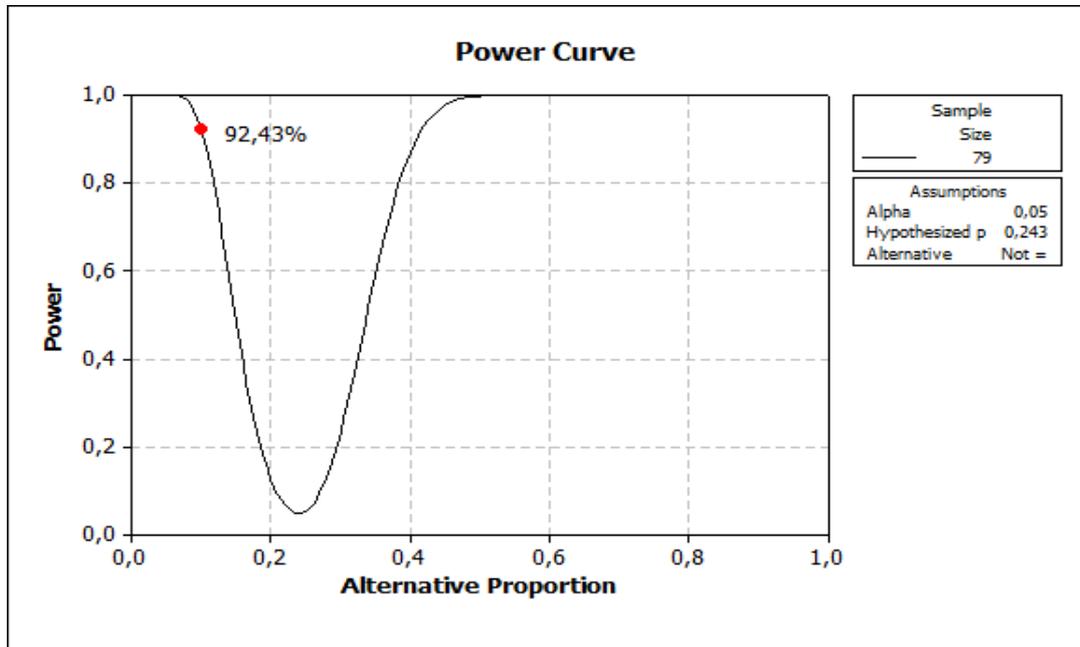
Legenda: A = palavra-chave *risk management* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; B = palavra-chave *internal control* no resumo, e, *accounting* no título da publicação; e, C = Total de artigos da base *ProQuest* obtido pela somatória dos resultados das palavras-chaves  $(C) = (A) + (B)$ .

**GRÁFICO 1 - RELAÇÃO ENTRE OS FILTROS DA BASE PROQUEST POR PALAVRAS-CHAVE E RESPECTIVA SOMATÓRIA**

Fonte: da autora.

Por intermédio da análise de Poder de amostra, utilizando o software Minitab15® (*power and sample size*), foi analisado o poder da amostragem de 79 artigos, considerando a população de 325 artigos. Os resultados estatísticos do Gráfico 2 apontam que esta amostragem representa 24,3% da população. Ante o exposto, com uma margem de erro de 10 pontos percentuais e com um erro estatístico de 5%, o poder da amostra está em 92,43% (0,9243),

consubstanciando-se em um valor considerando excelente estatisticamente, posto que o máximo nesta análise é de 100%.



**GRÁFICO 2 – PODER DA AMOSTRA PELO SOFTWARE MINITAB15®**

Fonte: da autora.

Segundo Conceição (2008, p. 261) “o poder depende da variabilidade nos grupos, do tamanho da amostra, da verdade do fenômeno a ser observado e do nível de significância”. Ante o exposto, denota-se dos resultados da análise estatística de Poder de amostra que existe alta probabilidade da pesquisa detectar os fenômenos estudados, quando eles estatisticamente existirem.

Destaca-se que a partir da seleção da amostra, os artigos foram restringidos às 15 seguintes revistas: *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Review of Quantitative Finance and Accounting, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Review of Accounting and Finance, Issues in Accounting Education, The Accounting Review, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting Literature, Accounting Horizons, Behavioral Research in Accounting, Accounting and Business Research, Review of Accounting Studies, Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management, Journal of International Accounting Research e Quarterly Journal of Finance and Accounting.*

Outrossim, pela análise dos países de estabelecimento das instituições dos autores que publicaram artigos durante o período pesquisado, tornou-se possível constatar as seguintes

localidades: Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia, Canadá, Estados Unidos, China, Holanda, Trinidad e Tobago, Singapura, Coreia do Sul e Alemanha.

### 4.3 RESULTADOS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA

Para fins didáticos, os resultados das características bibliométricas dos artigos pesquisados foram divididos em tópicos, de sorte a contemplarem a análise por palavra-chave, por temática, por revista, por autor, por país de origem e por obras.

#### 4.3.1 ANÁLISE POR PALAVRA-CHAVE

Pela análise da distribuição dos resultados das palavras-chaves inseridas na base *ProQuest* ao longo do período de 2000 à 2010, constatou-se no período de 2002 à 2004 e 2006 à 2010 um aumento significativo na quantidade de artigos científicos publicados na temática controles internos. No período de 2001 a 2003 e no ano de 2007 se constatou um aumento significativo na quantidade de artigos científicos publicados na temática gestão de riscos, o que se evidencia da Tabela 1 seguinte.

**TABELA 1 – RELAÇÃO POR PALAVRAS-CHAVE DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

PALAVRAS-CHAVE	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
<i>"risk management" and "accounting"</i>	1	0	2	3	1	1	1	4	3	1	2	19
<b>TOTAL %</b>	5,26%	0%	10,53%	15,79%	5,26%	5,26%	5,26%	21,05%	15,79%	5,26%	10,53%	100%
<i>"internal control" and "accounting"</i>	2	3	0	3	6	4	2	6	10	11	13	60
<b>TOTAL %</b>	3,33%	5%	0%	5%	10%	6,67%	3,33%	10%	16,67%	18,33%	21,67%	100%
<b>TOTAL POR PERÍODO</b>	3	3	2	6	7	5	3	10	13	12	15	79

Fonte: da autora.

Pela análise da totalidade dos resultados das palavras-chaves inseridas na base *ProQuest* a partir de sua distribuição ao longo do período de 2000 à 2010, constatou-se que a temática gestão de riscos e controles internos, conjuntamente, apresentam um considerável aumento na quantidade de artigos científicos publicados no período de 2002 à 2004 e 2007 à 2010, conforme Tabela 2. Tais resultados apontam que o desenvolvimento de estudos nesta área representa uma oportunidade investigativa aos pesquisadores.

**TABELA 2 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

PERIÓDICOS	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
<b>TOTAL POR PERÍODO</b>	3	3	2	6	7	5	3	10	13	12	15	79
<b>TOTAL %</b>	3,80%	3,80%	2,53%	7,59%	8,86%	6,33%	3,80%	12,66%	16,46%	15,19%	18,99%	100%

Fonte: da autora.

Considerando os três períodos criados nas análises longitudinais de validação estatística, foi analisada a distribuição de artigos em cada palavra-chave e no total geral de ambas as frequências. A análise foi realizada em duas etapas, uma vez que esta variável possui mais do que dois níveis de resposta.

Na primeira etapa, os dados foram distribuídos proporcionalmente entre todos os níveis de resposta (Tabela 3). No entanto para determinar se existe ou não diferença entre os níveis, foi preciso compará-los tomando-os dois a dois. Desta forma, na segunda etapa os p-valores destas comparações foram obtidos (Tabela 4), resultado este decorrente do cruzamento da informação de linha com a coluna.

**TABELA 3 - DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR CATEGORIAS NOS PERÍODOS**

	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA							
	2000-2002		2003-2005		2006-2008		2009-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%
<i>“risk management” and “accounting”</i>	3	15,8%	5	26,3%	8	42,1%	3	15,8%
<i>“internal control” and “accounting”</i>	5	8,3%	13	21,7%	18	30,0%	24	40,0%
Total	8	10,1%	18	22,8%	26	32,9%	27	34,2%

Fonte: da autora.

**TABELA 4 - P-VALORES DA TABELA 3**

		2000-2002	2003-2005	2006-2008
<i>“risk management” and “accounting”</i>	2003-2005		0,426	
	2006-2008	0,074#	0,305	
	2009-2010	1,000	0,426	0,074#
<i>“internal control” and “accounting”</i>	2003-2005	0,041*		
	2006-2008	0,003*	0,297	
	2009-2010	<0,001*	0,030*	0,251
Total	2003-2005	0,032*		
	2006-2008	<0,001*	0,156	
	2009-2010	<0,001*	0,113	0,866

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Por intermédio da Tabela 3, constatou-se nos períodos P1, P2, P3 e P4 o resultado total de distribuição de artigos de 10,1%, 22,8%, 32,9% e 34,2%, respectivamente. Tal resultado evidencia um aumento aparentemente substancial de distribuição em P1, P2, P3 e P4. Pela análise da Tabela 4 de p-valores, concluímos que o percentual de P1 é significativamente diferente dos percentuais de P2, P3 e P4 (p-valor = 0,032, 0,001 e 0,001, respectivamente). Contudo, na comparação entre P2-P3 e P3-P4, não há comprovação estatística de tal significância (p-valor = 0,156 e 0,866, respectivamente).

Conclui-se desta análise que houve um aumento significativo da distribuição dos artigos no período de 2003-2010 se comparado com o período de 2000-2002. Contrapondo este resultado bibliométrico aos resultados da pesquisa histórica, torna-se possível inferir que as fraudes contábeis da Enron (2001) e Worldcom (2002), bem como a instituição da norma SOX (2002), podem ter sido fatores relevantes a esta mudança na produção científica.

Salienta-se que a análise bibliométrica dos artigos que compõem a amostra permitiu identificar suas temáticas, as revistas de publicação, a prolificidade dos autores no período, os países destas instituições e a prolificidade das instituições no período, resultados estes descritos a seguir.

#### 4.3.2 ANÁLISE POR TEMÁTICA

No que tange aos resultados da análise de conteúdo por categorização temática, constatou-se no período pesquisado que a temática relativa às Normas e Padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos é a de maior predomínio, representando 45,57% do total das publicações, sendo seguida pela temática relativa à Auditoria (24,05%), gestão de riscos e controles internos em instituições não financeiras (15,19%), categorias de risco (8,86%) e gestão de riscos e controles internos em instituições financeiras (6,33%), respectivamente (Tabela 5).

**TABELA 5 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA E RELATIVA, RESPECTIVAMENTE, DA TEMÁTICA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

<b>TEMÁTICA</b>	<b>% TOTAL</b>	
CATEGORIAS DE RISCO	8,86%	7
FINANCEIRAS	6,33%	5
NÃO-FINANCEIRAS	15,19%	12
NORMAS E PADRÕES	45,57%	36
AUDITORIA	24,05%	19
<b>TOTAL DE ARTIGOS</b>	<b>100%</b>	<b>79</b>

Fonte: da autora.

Por intermédio da análise da distribuição das temáticas entre os artigos, descrita na Tabela 5, foram obtidos os P-valores da Tabela 6. Concluiu-se dos resultados obtidos que a prevalência de publicações na temática de Normas e Padrões (45,57%) é estatisticamente significativa em relação aos percentuais das demais temáticas.

**TABELA 6 - P-VALORES DA TABELA 5**

	<b>Categorias de Risco</b>	<b>Financeiras</b>	<b>Não Financeiras</b>	<b>Normas e Padrões</b>
Financeiras	0,548			
Não Financeiras	0,221	0,072 #		
Normas e Padrões	<0,001*	<0,001*	<0,001*	
Auditoria	0,010*	0,002*	0,161	0,005*

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Devido à baixa amostragem das temáticas relativas às Categorias de Risco, Financeiras e Não Financeiras, e para fins de realização da análise longitudinal da distribuição dos artigos por temática nos períodos, os dados das Tabelas 7, 8 e 9 foram restringidos às temáticas Normas e Padrões e Auditoria, que representam conjuntamente 69,62% da amostra.

Neste sentido, constatou-se que entre o período de 2006 a 2010 a temática relativa às Normas e Padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos apresentou um significativo acréscimo de publicações. Por sua vez, constatou-se que a temática relativa à Auditoria, no ano de 2001, bem como nos períodos de 2003 a 2004 e 2009 a 2010, apresentou picos de frequência de publicações.

**TABELA 7 – RELAÇÃO DAS 2 TEMÁTICAS DE MAIOR FREQUÊNCIA RELATIVA NOS ARTIGOS CIENTÍFICOS CONSTANTES NA BASE DE DADOS ABI/INFORM GLOBAL SOBRE CONTROLES INTERNO S E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

TEMÁTICA	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA											TOTAL
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
NORMAS E PADRÕES	1	0	1	3	0	3	1	5	8	7	7	36
AUDITORIA	1	3	0	2	3	1	1	1	1	3	3	19

Fonte: da autora.

Com o escopo de analisar estatisticamente a significância dos acréscimos e picos de publicações constatados, tais valores foram submetidos a uma análise longitudinal da distribuição dos artigos por temática nos períodos. A análise realizada encontra-se sintetizada nas Tabelas 8 e 9 seguintes.

**TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR TEMÁTICA (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS**

	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA							
	2000-2002		2003-2005		2006-2008		2009-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%
NORMAS E PADRÕES	2	5,6%	6	16,7%	14	38,9%	14	38,9%
AUDITORIA	4	21,1%	6	31,6%	3	15,8%	6	31,6%

Fonte: da autora.

**TABELA 9 - P-VALORES DA TABELA 8**

	2000-2002	2003-2005	2006-2008
Normas e Padrões	2003-2005	0,134	
	2006-2008	<0,001*	0,035*
	2009-2010	<0,001*	0,035*
Auditoria	2003-2005	0,461	
	2006-2008	0,676	0,252
	2009-2010	0,461	1,000

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Por intermédio da Tabela 8, constatou-se em relação à temática Normas e Padrões que existe um considerável aumento de distribuição de valores, o qual oscila de 5,6% em P1, para 16,7% em P2, 38,9% em P3 e 38,9% P4. Ademais, pela análise da Tabela 9 de p-valores, conclui-se que P1 e P2 são considerados estatisticamente diferentes de P3 e P4, o que demonstra a significância do aumento percentual de publicações na temática Normas e Padrões no período de 2006-2010, se comparado ao período de 2000-2005. Tal constatação de diferença

de distribuição dos artigos nos períodos analisados não ocorreu em relação à temática Auditoria (segunda mais prevalente na Tabela 8).

Contraopondo este resultado bibliométrico aos resultados da pesquisa histórica, torna-se possível inferir que as fraudes contábeis da Enron (2001), Worldcom (2002) e Parmalat (2003), seguidos da instituição da norma SOX (2002), COSO-ERM (2004) e ISO 27002 (2005); podem ter sido fatores relevantes ao aumento de publicações na temática Normas e Padrões, no período de 2006-2010.

#### 4.3.3 ANÁLISE POR REVISTA

Os resultados da pesquisa apontam que a temática com maior predominância de revistas em suas publicações é a relativa às Normas e Padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos com 73,33%, a qual é seguida, de forma concomitante pelas temáticas relativas à gestão de riscos e controles internos em instituições não financeiras e à Auditoria (Tabela 10).

**TABELA 10 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA DAS TEMÁTICAS ABORDADAS PELAS REVISTAS DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

<b>TEMÁTICA</b>	<b>REVISTAS</b>	<b>%</b>
CATEGORIAS DE RISCOS	5	33,33%
FINANCEIRAS	4	26,67%
NÃO FINANCEIRAS	7	46,67%
NORMAS E PADRÕES	11	73,33%
AUDITORIA	7	46,67%
TOTAL	15	

Fonte: da autora.

Em que pese a temática Normas e Padrões ser a mais publicada pelas revistas, por intermédio da análise da Tabela 11 de P-valores, não se tornou possível constatar que este percentual (73,3%) seja diferente dos 46,7% das temáticas de Não Financeiras e Auditoria. Tal análise aponta que não existem evidências estatísticas da preponderância da temática Normas e Padrões, apesar de serem aparentemente acentuados os valores evidenciados na da Tabela 10.

TABELA 11 - P-VALORES DA TABELA 10

	Categorias de Risco	Financeiras	Não Financeiras	Normas e Padrões
Financeiras	0,690			
Não Financeiras	0,456	0,256		
Normas e Padrões	0,028*	0,011*	0,136	
Auditoria	0,456	0,256	1,000	0,136

## Legenda:

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

A partir da análise individualizada dos resultados relativos às Normas e Padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos constatou-se que a maior frequência de suas publicações ocorreu na revista *Accounting Horizons* com 27,78% do total das publicações do período, seguida da revista *The Accounting Review* 25% do total das publicações do período e, posteriormente, da revista *Issues in Accounting Education* 11,11% do total das publicações do período (Tabela 12).

TABELA 12 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA DAS REVISTAS COM ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE A TEMÁTICA “NORMAS E PADRÕES” EM CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010

TEMÁTICA NORMAS E PADRÕES		
REVISTAS	ARTIGOS	%
<i>Accounting Horizons</i>	10	27,78%
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	3	8,33%
<i>Issues in Accounting Education</i>	4	11,11%
<i>Review of Accounting and Finance</i>	3	8,33%
<i>The Accounting Review</i>	9	25%
<i>Outras</i>	7	19,44%
<b>TOTAL</b>	36	100%

Fonte: da autora.

Em que pese haver predominância de publicações sobre a temática Normas e Padrões na revista *Accounting Horizons*, pela análise da Tabela 13 de P-valores, não se tornou possível constatar que este percentual (27,8%) seja diferente dos 11,1% da revista *Issues in Accounting Education*, dos 25% da revista *The Accounting Review*, ou mesmo dos 19,4% das Outras revistas. Tal análise aponta que não existem evidências estatísticas da preponderância da temática

Normas e Padrões na revista *Accounting Horizons*, apesar de serem aparentemente acentuados os valores evidenciados na da Tabela 12.

**TABELA 13 - P-VALORES DA TABELA 12**

	Accounting Horizons	Accounting, Auditing & Accountability Journal	Issues in Accounting Education	Review of Accounting and Finance	The Accounting Review
Accounting, Auditing & Accountability Journal	0,032*				
Issues in Accounting Education	0,074#	0,691			
Review of Accounting and Finance	0,032*	1,000	0,691		
The Accounting Review	0,789	0,058#	0,126	0,058#	
Outras	0,405	0,173	0,326	0,173	0,571

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Os resultados permitem constatar que a temática com maior concentração de publicação nas revistas pesquisadas é a relativa às Normas e Padrões aplicáveis à gestão de riscos e controles internos com 69,44% de concentração, seguida da temática relativa à Auditoria com 63,16% concentração, e, posteriormente, da temática relativa à gestão de riscos e controles internos em instituições não financeiras com 41,67% de concentração (Tabela 14).

**TABELA 14 – RELAÇÃO POR DISPERSÃO E CONCENTRAÇÃO, RESPECTIVAMENTE, DAS TEMÁTICAS EM REVISTAS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

TEMÁTICA	REVISTAS	% ARTIGOS	DISPERSÃO	CONCENTRAÇÃO
CATEGORIAS DE RISCOS	5 33,33%	7	71,43%	28,57%
FINANCEIRAS	4 26,67%	5	80%	20%
NÃO FINANCEIRAS	7 46,67%	12	58,33%	41,67%
NORMAS E PADRÕES	11 73,33%	36	30,56%	69,44%
AUDITORIA	7 46,67%	19	36,84%	63,16%
TOTAL	15	79	18,99%	81,01%

Fonte: da autora.

Pela análise da Tabela 15 de P-valores, constatou-se estatisticamente que a maior concentração da temática Normas e Padrões nas revistas pesquisadas (69,4%) apresenta-se significativa. Tal constatação se deve ao fato de que foram publicados 36 artigos em apenas 11 revistas, o que gera um percentual substancialmente diferente dos 30,6% de dispersão dos respectivos dados. Em que pese haver uma acentuada diferença entre os 57% de concentração contra 43% de dispersão, evidenciados na Tabela 14, esta diferença não foi significativamente

constatada em relação ao total das temáticas nas revistas, sendo possível apenas se constatar estatisticamente que existe uma tendência à diferença entre as variáveis, em função do P-valor estar próximo ao limite de aceitação.

**TABELA 15 - DISTRIBUIÇÃO DE DISPERSÃO E CONCENTRAÇÃO POR TEMÁTICA**

Temática	Revistas	Artigos	Dispersão	Concentração	p-valor
Categorias de Risco	5	7	71,4%	28,6%	0,109
Financeiras	4	5	80,0%	20,0%	0,058#
Não Financeiras	7	12	58,3%	41,7%	0,414
Normas e Padrões	11	36	30,6%	69,4%	<0,001*
Auditoria	7	19	36,8%	63,2%	0,105
Total	34	79	43,0%	57,0%	0,080#

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Analisando a distribuição das publicações pelas cinco revistas que apresentaram maior frequência de artigos sobre gestão de riscos e controles internos, constatou-se que a maior concentração de publicações foi da revista *The Accounting Review* com 30,51% dos artigos, seguida da revista *Issues in Accounting Education* com 25,42% dos artigos, da revista *Accounting Horizons* com 20,34% dos artigos, da revista *Accounting, Auditing & Accountability Journal* com 15,25% dos artigos, e da revista *Review of Accounting and Finance* com 8,47% dos artigos (Tabela 16).

**TABELA 16 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA, RESPECTIVAMENTE, DAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

REVISTA	PERIÓDICOS	%
<i>Accounting Horizons</i>	12	20,34%
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	9	15,25%
<i>Issues in Accounting Education</i>	15	25,42%
<i>Review of Accounting and Finance</i>	5	8,47%
<i>The Accounting Review</i>	18	30,51%
<b>TOTAL DE REVISTAS</b>	<b>59</b>	<b>100%</b>

Fonte: da autora.

Pela análise da Tabela 17 de P-valores, constatou-se estatisticamente que apesar da maior concentração de publicações de artigos haver ocorrido na revista *The Accounting Review* (30,5%), tal percentual não apresenta diferença significativa em relação aos 25,4% da revista *Issues in Accounting Education* ou aos 20,3% da revista *Accounting Horizons*. Tal análise aponta que não existem evidências estatísticas da maior concentração de publicações na revista *The Accounting Review*, apesar de serem aparentemente acentuados os valores evidenciados na da Tabela 16.

**TABELA 17 - P-VALORES DA TABELA 16**

	Accounting Horizons	Accounting, Auditing & Accountability Journal	Issues in Accounting Education	Review of Accounting and Finance
Accounting, Auditing & Accountability Journal	0,470			
Issues in Accounting Education	0,511	0,170		
Review of Accounting and Finance	0,066#	0,255	0,014*	
The Accounting Review	0,205	0,049*	0,538	0,003*

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Além disto, pela análise destas cinco revistas constatou-se que houve uma concentração destas publicações no período de 2006 a 2010. Evidencia-se, ainda, que a maior concentração de publicações sobre gestão de riscos e controles internos da revista *The Accounting Review* ocorreu em 2009, da revista *Issues in Accounting Education* em 2010, da revista *Accounting Horizons* em 2010, da revista *Accounting, Auditing & Accountability Journal* em 2008 e da revista *Review of Accounting and Finance* no ano de 2005 e no período de 2007 a 2010 (Tabela 18).

**TABELA 18 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE 2000 A 2010, DAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS NA BASE DE DADOS ABI/INFORM GLOBAL**

REVISTA	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA											ARTIGOS
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
<i>Accounting Horizons</i>	1	0	0	1	0	1	0	2	1	1	5	12
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	0	0	0	1	1	0	0	1	5	1	0	9
<i>Issues in Accounting Education</i>	1	1	0	1	2	0	2	0	1	2	5	15
<i>Review of Accounting and Finance</i>	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	5
<i>The Accounting Review</i>	0	1	0	1	0	2	0	3	3	5	3	18
<b>TOTAL DE REVISTAS</b>	3	3	2	6	7	5	3	10	13	12	15	79

Fonte: da autora.

Considerando os resultados da Tabela 19, relativos à revista de maior frequência de publicações nos períodos pesquisados, qual seja, a *The Accounting Review*, constatou-se nos períodos P1, P2 e P3 o resultado total de distribuição de 5,6%, 16,7%, 33,3% e 44,4%, respectivamente, o qual evidencia um aumento aparentemente substancial em P1, P2, P3 e P4. Contudo, pela análise da Tabela 20 de p-valores, conclui-se que o percentual de P1 é significativamente diferente dos percentuais de P3 e P4 (p-valor= 0,035 e 0,007, respectivamente). Tal resultado indica que houve um aumento significativo nas publicações sobre gestão de riscos e controles internos da revista *The Accounting Review* no período de 2006-2010, se comparado ao período de 2000-2002.

**TABELA 19 - DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR REVISTA (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS.**

	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA							
	2000-2002		2003-2005		2006-2008		2009-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%
<i>Accounting Horizons</i>	1	8,3%	2	16,7%	3	25,0%	6	50,0%
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	0	0,0%	2	22,2%	6	66,7%	1	11,1%
<i>Issues in Accounting Education</i>	2	13,3%	3	20,0%	3	20,0%	7	46,7%
<i>Review of Accounting and Finance</i>	0	0,0%	1	20,0%	2	40,0%	2	40,0%
<i>The Accounting Review</i>	1	5,6%	3	16,7%	6	33,3%	8	44,4%

Fonte: da autora.

**TABELA 20 - P-VALORES DA TABELA 19**

	2000-2002	2003-2005	2006-2008
<i>Accounting Horizons</i>	2003-2005	0,537	
	2006-2008	0,273	0,615
	2009-2010	0,025*	0,083#
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	2003-2005	0,134	
	2006-2008	0,003*	0,058#
	2009-2010	0,303	0,527
<i>Issues in Accounting Education</i>	2003-2005	0,624	
	2006-2008	0,624	1,000
	2009-2010	0,046*	0,121
<i>Review of Accounting and Finance</i>	2003-2005	0,292	
	2006-2008	0,114	0,490
	2009-2010	0,114	0,490
<i>The Accounting Review</i>	2003-2005	0,289	
	2006-2008	0,035*	0,248
	2009-2010	0,007*	0,070#

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

## 4.3.4 ANÁLISE POR AUTOR

Pela análise das publicações dos autores ao longo do período pesquisado, constatou-se que houve um acréscimo na quantidade artigos publicados sobre controles internos e gestão de riscos no período de 2002 a 2004 e 2006 a 2010, conforme Tabela 21 seguinte.

**TABELA 21 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE 2000 A 2010, DAS PUBLICAÇÕES DOS AUTORES DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS**

	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA											TOTAL
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
<b>PUBLICAÇÕES</b>	7	6	6	13	15	11	8	25	32	31	34	188

Fonte: da autora.

Realizando uma análise longitudinal da distribuição das publicações, constatou-se pelos dados da Tabela 22 que houve um acréscimo percentual de sua frequência no período P1, P2 e P3 (10,1%, 20,7% e 34,6%, respectivamente), permanecendo constante em P4 (34,6%) a frequência verificada em P3. Ademais, pela análise da Tabela 23, constatou-se estatisticamente a significância de tal aumento entre os períodos da pesquisa (p-valores = 0,004, 0,001, 0,001). Tais resultados indicam que houve um aumento gradativo na quantidade de publicações por autores no período de 2003-2010, se comparado com o período de 2000-2002.

**TABELA 22 - DISTRIBUIÇÃO DE PUBLICAÇÕES NOS PERÍODOS**

	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA							
	2000-2002		2003-2005		2006-2008		2009-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%
<b>PUBLICAÇÕES</b>	19	10,1%	39	20,7%	65	34,6%	65	34,6%

Fonte: da autora.

**TABELA 23 - P-VALORES DA TABELA 22**

	2000-2002	2003-2005	2006-2008
2003-2005	0,004*		
2006-2008	<0,001*	0,003*	
2009-2010	<0,001*	0,003*	1,000

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

## 4.3.5 ANÁLISE POR PAÍS DE ORIGEM

Pela análise do país de estabelecimento das instituições dos autores que publicaram artigos durante o período pesquisado, tornou-se possível constatar que as instituições dos Estados Unidos, Reino Unido e Austrália, respectivamente, consubstanciam-se nos mais prolíferos. Além disto, os resultados analisados apontam uma concentração de 82,45% destas instituições nos Estados Unidos (Tabela 24).

**TABELA 24 – RELAÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA, RESPECTIVAMENTE, DOS AUTORES DETENTORES DE PUBLICAÇÃO SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELOS PAÍSES DE ESTABELECIMENTO DE SUAS INSTITUIÇÕES**

<b>PAÍS</b>	<b>AUTORES</b>	<b>%</b>
Alemanha	2	1,06%
Austrália	6	3,19%
Canadá	4	2,13%
China	3	1,60%
Coréia do Sul	1	0,53%
Estados Unidos	155	82,45%
Holanda	2	1,06%
Malásia	1	0,53%
Nova Zelândia	2	1,06%
Reino Unido	10	5,32%
Singapura	1	0,53%
Trinidad e Tobago	1	0,53%
<b>TOTAL DE AUTORES</b>	<b>188</b>	<b>100%</b>

Fonte: da autora.

Devido à baixa amostragem de artigos científicos oriundos de autores vinculados a instituições situadas em outros países, que não os Estados Unidos, e exclusivamente para fins de realização da análise longitudinal da distribuição das publicações por localização geográfica e/ou geopolítica, os países descritos na Tabela 24 foram agrupados da seguinte forma: Estados Unidos; Europa (Alemanha, Holanda e Reino Unido); Oceania (Austrália e Nova Zelândia); Ásia (China, Coréia do Sul, Singapura e Trinidad e Tobago); e Américas (Canadá e Malásia), resultando na Tabela 25.

**TABELA 25 - DISTRIBUIÇÃO DE PAÍSES DAS PUBLICAÇÕES**

<b>Países</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Estados Unidos	155	82,4%
Europa	14	7,4%
Oceania	8	4,3%
Ásia	6	3,2%
Américas	5	2,7%

Fonte: da autora.

**TABELA 26 - P-VALORES DA TABELA 25**

	<b>Estados Unidos</b>	<b>Europa</b>	<b>Oceania</b>	<b>Ásia</b>
Europa	<0,001*			
Oceania	<0,001*	0,187		
Ásia	<0,001*	0,066#	0,586	
Américas	<0,001*	0,034*	0,397	0,760

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

Pela análise da distribuição dos países das publicações, novamente constatou-se a preponderância de publicações nos Estados Unidos (82,4%), apresentando os demais agrupamentos de países a distribuição de 7,4%, 4,3%, 3,2% e 2,7%, respectivamente (Tabela 25). Além disto, pela análise da Tabela 26 de P-valores, constatou-se estatisticamente que houve uma distinção significativa entre as publicações de autores vinculados a instituições dos Estados Unidos, comparativamente aos demais países agrupados.

Tais resultados permitem inferir que as fraudes contábeis constatadas na Enron (2001) e Worldcom (2002), a crise financeira mundial (*too big to fail*) de 2007-2010, a instituição da SOX (2002) e da *Restoring American Financial Stability Act of 2010*, bem como dos padrões COSO-ERM (2004), ISO 27002 (2005), SAS de auditoria (2007); *COSO's Monitoring Guidance* (2009), ISO 31000:2009, ISO Guide 73:2009 e ISO/IEC 31010:2009 podem ter sido fatores relevantes à preponderância de publicações nos Estados Unidos, considerando que se consubstanciam em ocorrências históricas que afetaram o mencionado país.

#### 4.3.6 ANÁLISE POR OBRAS

Para a análise das citações contidas nas referências dos artigos que compuseram a amostra, ao longo dos períodos P1, P2, P3 e P4, fez-se necessário realizar um corte a partir das 15 citações mais frequentes (Tabela 27). Por tal procedimento constatou-se que a norma de auditoria PCAOB (2004), relativa à citação *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2*, apresentou maiores frequências de citação em P3 e P4, se comparado a P2, período de sua instituição.

Destaca-se, ainda, que a norma PCAOB (2004) foi citada por 7 artigos publicados em P4, em que pese já haver sido revogada aos 12 de junho de 2007 pela norma PCAOB (2007), relativa à citação *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5*.

Sob este aspecto, observa-se que os artigos *A Risk Model to Opine on Internal Control* (publicado em 2010), *Adverse Section 404 Opinions and Shareholder Dissatisfaction toward Auditors* (publicado em 2009), *Former Audit Partners on the Audit Committee and Internal Control Deficiencies* (2009) e *A Review of Academic Literature on Internal Control Reporting Under SOX* (2009) citam a norma PCAOB (2004), mas destacam sua revogação pela norma PCAOB (2007).

Contrariamente, os artigos *The wealth effects of investing in information technology; The case of Sarbanes-Oxley section 404 compliance* (publicado em 2010) e *Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities* (publicado em 2010) citam a norma PCAOB (2004), mas não evidenciam sua revogação.

Salienta-se, ainda, que a citação da norma PCAOB (2004) no artigo *A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagement* (publicado em 2009) decorreu de sua revogação após a submissão, uma vez que o respectivo artigo foi submetido em janeiro de 2006 e publicado em setembro de 2009.

Os resultados apontam, ainda, que a norma United States of America (2002), relativa à citação *Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law No. 107-204*, ou seja, à SOX, apresentou-se como a quinta mais frequente nos artigos que compuseram a amostra.

Contudo, cumpre observar que o artigo de Ge e McVay (2005), relativo à citação *The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act*, o artigo Doyle, Ge e McVay (2007a), relativo à citação *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*, e o artigo Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr (2007), relativo à citação *The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits*. abordam as auditorias de controles internos após a instituição da SOX. Tal constatação permite concluir que a temática mais abordada nas 6 citações mais frequentes correlacionam-se à auditoria de controles internos no âmbito da SOX e do PCAOB (2007), que revogou o PCAOB (2004), conforme Tabela 27 seguinte.

**TABELA 27 - AS 15 CITAÇÕES MAIS FREQUENTES NAS PUBLICAÇÕES SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010**

Referência	PERÍODO DA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA									
	Período 1		Período 2		Período 3		Período 4		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	
PCAOB (2004)	0	0,0%	1	6,7%	7	46,7%	7	46,7%	15	
Ge e McVay (2005)	0	0,0%	0	0,0%	5	38,5%	8	61,5%	13	
Doyle, Ge e McVay (2007a)	0	0,0%	0	0,0%	4	33,3%	8	66,7%	12	
Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney Jr. (2007)	0	0,0%	0	0,0%	6	54,5%	5	45,5%	11	
United States of America (2002)	0	0,0%	2	18,2%	4	36,4%	5	45,5%	11	
PCAOB (2007)	0	0,0%	0	0,0%	1	10,0%	9	90,0%	10	
COSO (1992)	1	11,1%	4	44,4%	2	22,2%	2	22,2%	9	
Krishnan (2005)	0	0,0%	1	11,1%	3	33,3%	5	55,6%	9	
Beasley (1996)	1	12,5%	1	12,5%	2	25,0%	4	50,0%	8	
Raghunandan e Rama (2006)	0	0,0%	0	0,0%	1	12,5%	7	87,5%	8	
Carcello e Neal (2003)	0	0,0%	1	12,5%	4	50,0%	3	37,5%	8	
Doyle, Ge e McVay (2007b)	0	0,0%	0	0,0%	4	50,0%	4	50,0%	8	
Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002)	1	14,3%	1	14,3%	4	57,1%	1	14,3%	7	
Dechow, Sloan e Sweeney (1996)	1	16,7%	1	16,7%	3	50,0%	1	16,7%	6	
Ashbaugh-Skaife et al. (2008)	0	0,0%	0	0,0%	1	16,7%	5	83,3%	6	

Fonte: da autora.

Pela Tabela 28 constatou-se estatisticamente a significância do aumento de citações norma PCAOB (2004) entre P3 e P4, se comparado a P2, período de sua instituição. Outrossim, em que pese a norma SOX haver sido instituída no período P1, os resultados apontam que sua citação nos artigos pesquisados apenas teve um acréscimo significativo no período P3 e P4 (2006-2010). Observa-se que a norma PCAOB (2007) teve um acréscimo substancial em P4, em função de sua instituição em P3. Ressalta-se, ainda, que o padrão COSO (1992), relativo à citação *Internal Control – Integrated Framework* foi a sétima citação mais frequente, contudo, seus valores entre P1 a P4 não representam um aumento significativo.

TABELA 28 - P-VALORES DA TABELA 27

		Período 1	Período 2	Período 3
PCAOB (2004)	Período 2	0,309		
	Período 3	0,003*	0,013*	
	Período 4	0,003*	0,013*	1,000
Ge e McVay (2005)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,013*	0,013*	
	Período 4	<0,001*	<0,001*	0,239
Doyle, Ge e McVay (2007a)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,028*	0,028*	
	Período 4	<0,001*	<0,001*	0,102
Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney Jr. (2007)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,004*	0,004*	
	Período 4	0,011*	0,011*	0,670
United States of America (2002)	Período 2	0,138		
	Período 3	0,027*	0,338	
	Período 4	0,011*	0,170	0,665
PCAOB (2007)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,305	0,305	
	Período 4	<0,001*	<0,001*	<0,001*
COSO (1992)	Período 2	0,114		
	Período 3	0,527	0,317	
	Período 4	0,527	0,317	1,000
Krishnan (2005)	Período 2	0,303		
	Período 3	0,058#	0,257	
	Período 4	0,009*	0,046*	0,343
Beasley (1996)	Período 2	1,000		
	Período 3	0,522	0,522	
	Período 4	0,106	0,106	0,302
Raghunandan e Rama (2006)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,302	0,302	
	Período 4	<0,001*	<0,001*	0,003*
Carcello e Neal (2003)	Período 2	0,302		
	Período 3	0,021*	0,106	
	Período 4	0,055#	0,248	0,614
Doyle, Ge e McVay (2007b)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,021*	0,021*	
	Período 4	0,021*	0,021*	1,000
Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002)	Período 2	1,000		
	Período 3	0,094#	0,094#	
	Período 4	1,000	1,000	0,094#
Dechow, Sloan e Sweeney (1996)	Período 2	1,000		
	Período 3	0,221	0,221	
	Período 4	1,000	1,000	0,221
Ashbaugh-Skaife et al. (2008)	Período 2	- x -		
	Período 3	0,296	0,296	
	Período 4	0,003*	0,003*	0,021*

**Legenda:**

\* p-valores considerados estatisticamente significativos perante o nível de significância adotado.

# p-valores que, por estarem próximos do limite de aceitação, tendem a ser significativos (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa adotado).

- x - quando não foi possível realizar a análise estatística.

Fonte: da autora.

#### 4.3.7 ANÁLISE DE CONTEÚDO

Ao final desta primeira etapa, foram objeto de análise de conteúdo as 15 citações mais frequentes descritas na Tabela 27, as quais foram primeiramente classificadas em normas, padrão ou artigos, com escopo de seleção apenas dos artigos. Destaca-se que por este procedimento foram excluídas desta análise as seguintes normas e padrões: PCAOB (2004), PCAOB (2007), United States of America (2002) e COSO (1992). Em continuidade, foi descrito o ano de submissão e de publicação dos artigos selecionados, bem como o evento que ensejou a respectiva pesquisa. Tal procedimento teve por escopo constatar a atualidade do tema.

Neste sentido, denota-se do Quadro 13 que os artigos relativos às citações Ge e McVay (2005), Doyle, Ge e McVay (2007a), Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr. (2007), Krishnan (2005), Raghunandan e Rama (2006) e Doyle, Ge e McVay (2007b) apresentam maior proximidade entre a data do evento que ensejou a publicação do artigo e a data de sua submissão, donde se denota a atualidade do tema abordado. Cumpre observar que restou prejudicada a análise das citações relativas à Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002) e Dechow, Sloan e Sweeney (1996), uma vez que não foi possível a identificação da data da submissão dos respectivos artigos.

ARTIGO	CITAÇÃO	SUBMISSÃO	PUBLICAÇÃO	EVENTO
1	Ge e McVay (2005)	2004	2005	SOX 2002 e PCAOB 2004
2	Doyle, Ge e McVay (2007a)	2005	2007	SOX 2002 e PCAOB 2004
3	Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr. (2007)	2005	2007	SOX 2002 e PCAOB 2004
4	Krishnan (2005)	2003	2005	SOX 2002, AICPA - SAS 55 (1988); 60 (1988); 61 (1988); 78 (1995)
5	Beasley (1996)	1995	1996	AICPA - SAS 53 (1989) e 55 (1988)
6	Raghunandan e Rama (2006)	2005	2006	SOX 2002 e PCAOB 2004
7	Carcello e Neal (2003)	2002	2003	POB (1994), Blue Ribbon Committee (1999) e Final Rule - SEC (2000)
8	Doyle, Ge e McVay (2007b)	2005	2007	SOX 2002 e PCAOB 2004
9	Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002)		2002	AICPA - SAS 47 (1983), COSO (1992) e POB (1993)
10	Dechow, Sloan e Sweeney (1996)		1996	Securities Exchange Act of 1934 e detalhamentos da SEC pós 1982
11	Ashbaugh-Skaife et al. (2008)	2006	2008	SOX 2002 e PCAOB 2004

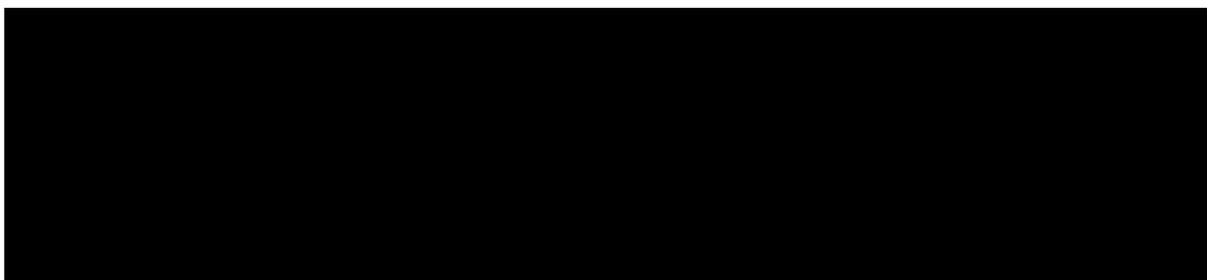
**QUADRO 13 – DATA DE SUBMISSÃO, PUBLICAÇÃO E EVENTO ENSEJADOR DOS ARTIGOS MAIS CITADOS NA AMOSTRA**

Fonte: da autora.

Ademais, especialmente em relação aos artigos detentores de data de submissão, constatou-se a existência de um lapso temporal mínimo de um ano entre a data da mencionada submissão e a data da efetiva publicação do artigo. Tal cenário indica que os trâmites de aprovação dos artigos podem comprometer a atualidade do tema, considerando o distanciamento entre a data do evento que ensejou o artigo e a data de sua publicação.

Ressalta-se, ainda, que os artigos de Ge e McVay (2005), Doyle, Ge e McVay (2007a), Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney Jr. (2007), Raghunandan e Rama (2006) e Doyle, Ge e McVay (2007b) possuem por objeto a constatação dos efeitos de normas, bem como que

o artigo de Dechow, Sloan e Sweeney (1996) aborda a constatação das causas e efeitos da infração à norma. Denota-se por tal análise a reatividade das mencionadas publicações acadêmicas, especialmente por terem a finalidade de analisar impactos fáticos de eventos introduzidos no ordenamento jurídico, conforme se verifica no Quadro 14 seguinte.



**QUADRO 14 – DATA DE SUBMISSÃO, PUBLICAÇÃO E EVENTO ENSEJADOR DOS ARTIGOS MAIS CITADOS NA AMOSTRA**

Fonte: da autora.

Por sua vez, em que pese os artigos de artigos de Krishnan (2005), Beasley (1996), Carcello e Neal (2003), Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002), e Ashbaugh-Skaife et al. (2008) se fundamentarem em normas, tais publicações acadêmicas analisam de forma inovadora a correlação existente entre as variáveis delimitadas em pesquisa. Desta forma, tais resultados apresentam conhecimentos científicos que complementam a compreensão das realidades fáticas normatizadas.

Denota-se dos resultados que 55% dos artigos, que compuseram as citações mais freqüentes da Tabela 27, possuem caráter reativo em relação às normas que fundamentam suas pesquisas, e, por conseguinte, que apenas 45% das mencionadas citações apresentam conhecimentos científicos complementares. Tal constatação aponta um direcionamento às futuras publicações acadêmicas, especialmente por evidenciar uma carência de artigos focalizados em proporcionar inovações ao conhecimento científico.

#### 4.4 RESULTADOS DA PESQUISA SOCIOMÉTRICA

Pela análise sociométrica dos artigos selecionados na primeira etapa da pesquisa, segundo o número de co-autorias por artigos publicados por período, constatou-se que em P1, P3 e P4, houve primazia das publicações com 3 autores, sendo constatado o percentual de 50%, 53,85% e 44,44%, respectivamente. Por sua vez, em P2 foi constatado o mesmo percentual nas publicações com 2 e 3 autores (38,89%). Denota-se dos resultados,

representados na Tabela 29 seguinte, que os autores dos artigos publicados preferem publicações em co-autoria em redes sociais triádes.

**TABELA 29 – NÚMERO DE CO-AUTORIAS POR ARTIGO NO PERÍODO**

	PERÍODO DA ANÁLISE SOCIOMÉTRICA								Total
	2000-2002		2003-2005		2006-2008		2009-2010		
	N	%	N	%	N	%	N	%	
<b>1 AUTOR</b>	1	12,50%	4	22,22%	5	19,23%	5	18,52%	15
<b>2 AUTORES</b>	3	37,50%	7	38,89%	5	19,23%	8	29,63%	23
<b>3 AUTORES</b>	4	50,00%	7	38,89%	14	53,85%	12	44,44%	37
<b>4 AUTORES</b>	-	-	-	-	2	7,69%	2	7,41%	4
<b>MÉDIA</b>	8	10%	18	23%	26	33%	27	34%	79

Fonte: da autora.

A Tabela 30 descreve os autores mais prolíferos sobre controle interno e gestão de riscos e com maior número de laços de cooperação no período P1. Os dados apontam o total de 19 autores, sendo que os mais prolíferos são B. Ballou, M. L. McAnally, F. T. Dezzort; N. H. Godwin, D. R. Hermanson, V. Tilbury, L. Hodder, S. S. Vichitlekarn, S. A. Reed, M. Kohlbeck, L. S. Tiras e J. R. Smith, todos com 1 artigo e 2 laços de cooperação, representando 6,7% da amostra cada. Tal resultado demonstra que os autores com maior número de laços de cooperação no período P1 possuem baixa quantidade de artigos e optam por publicar em rede social caracterizada como triáde.

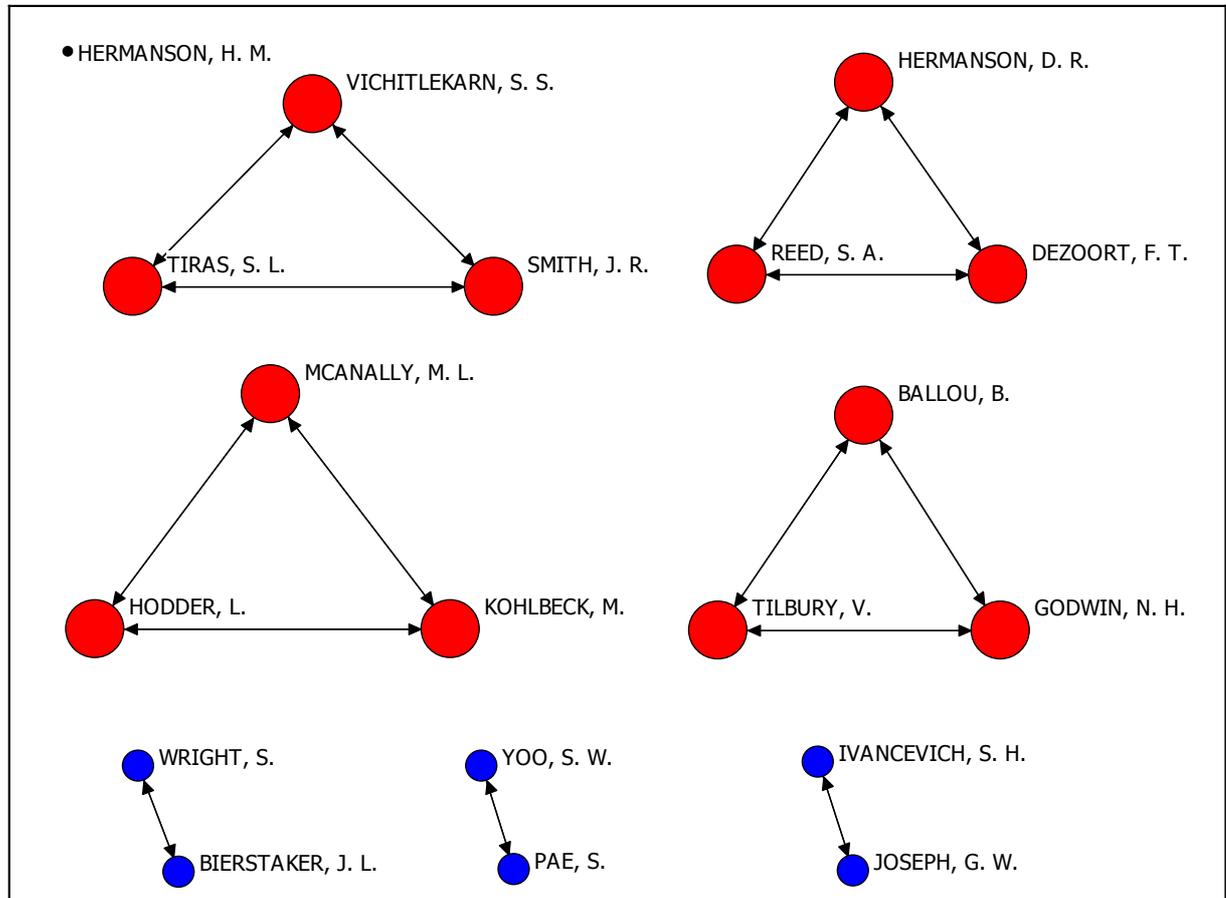
**TABELA 30 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2000-2002**

Autor	Artigos	Laços	%	Isolados	Autor	Artigos	Laços	%	Isolados
BALLOU, B.	01	02	6,7	00	TIRAS, S. L.	01	02	6,7	00
MCANALLY, M. L.	01	02	6,7	00	SMITH, J. R.	01	02	6,7	00
DEZOORT, F. T.	01	02	6,7	00	BIERSTAKER, J. L.	01	01	3,3	01
GODWIN, N. H.	01	02	6,7	00	JOSEPH, G. W.	01	01	3,3	01
HERMANSON, D. R.	01	02	6,7	00	YOO, S. W.	01	01	3,3	01
TILBURY, V.	01	02	6,7	00	PAE, S.	01	01	3,3	01
HODDER, L.	01	02	6,7	00	IVANCEVICH, S. H.	01	01	3,3	01
VICHITLEKARN, S. S.	01	02	6,7	00	WRIGHT, S.	01	01	3,3	01
REED, S. A.	01	02	6,7	00	HERMANSON, H. M.	01	01	3,3	01
KOHLBECK, M.	01	02	6,7	00					

Fonte: da autora.

Pela análise da Figura 5 constatou-se a existência de fragmentação da rede em pequenos grupos e pela predominância de laços fortes, formados majoritariamente por triádes e díades. Destaca-se que pela análise dos autores mais prolíferos e com maior número de

laços no período P1, somente H. M. Hermanson encontra-se isolado, sem a formação de laços de cooperação.



**FIGURA 5 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2002**

Fonte: da autora.

A Tabela 31 descreve os autores mais prolíferos sobre controle interno e gestão de riscos e com maior número de laços de cooperação no período P2. Destaca-se que a amostra apresentou 4 autores isolados, com 0 laços (A. R. Bowrin, Jayanthi Krishnan, M. S. Pagano, C. Patel) e 12 autores com apenas 1 laço (J. C. Bedard, C. Changchit, M. Fischer, M. A. Geiger, C. W. Holsapple, K. M. Johnstone, J. E. Kiger, L. Montondon, M. Page, A. M. Rose, L. F. Spira, P. L. Taylor III).

Ante o exposto, para a realização desta análise fez-se necessário realizar um corte na amostra a partir dos autores que possuem pelo menos 2 laços. Os dados apontam o total de 23 autores, sendo que todos eles possuem apenas 1 artigo publicado e optam por estabelecer redes sociais caracterizadas como triade.

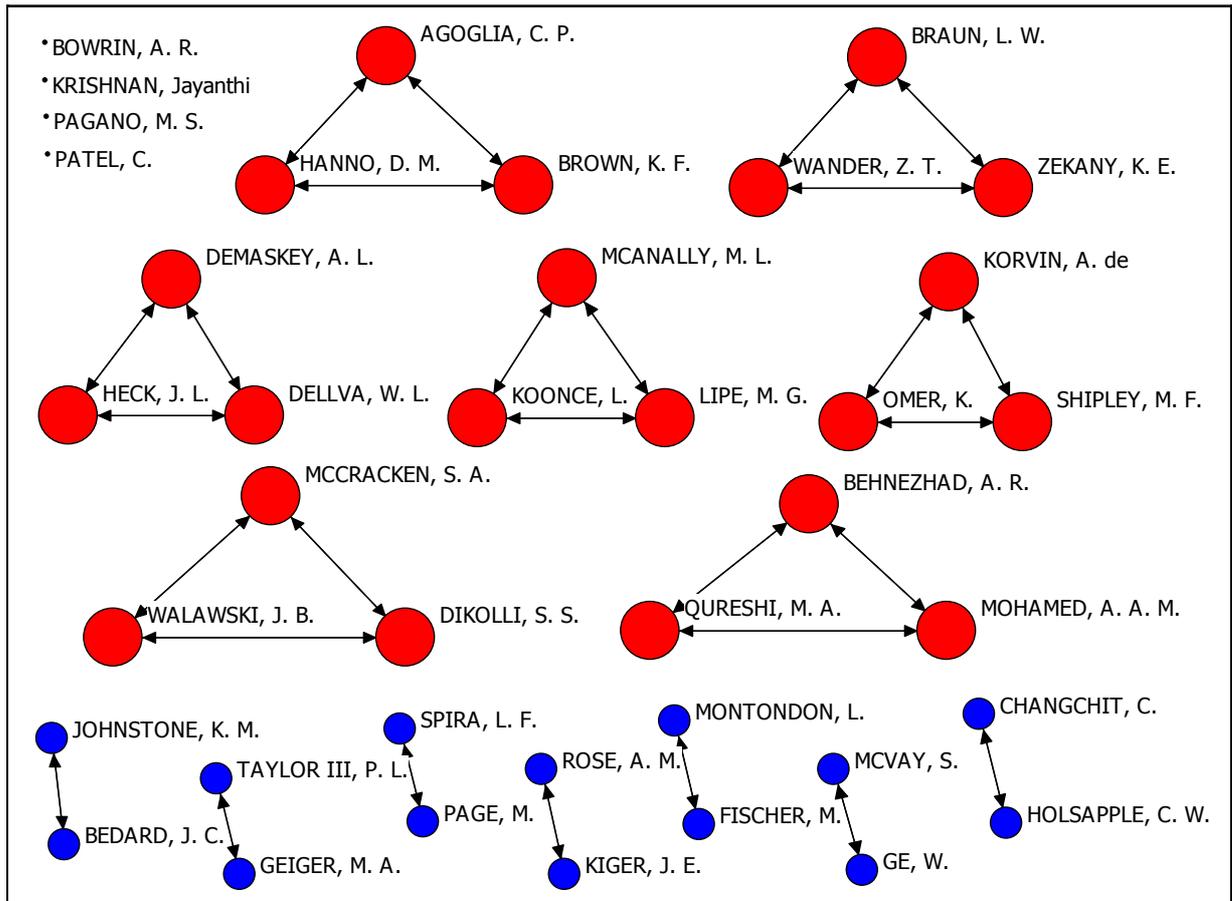
**TABELA 31 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2003-2005**

<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>
AGOGLIA, C. P.	01	02	3,4
KORVIN, A. de	01	02	3,4
BEHNEZHAD, A. R.	01	02	3,4
MCANALLY, M. L.	01	02	3,4
BRAUN, L. W.	01	02	3,4
BROWN, K. F.	01	02	3,4
MOHAMED, A. A. M.	01	02	3,4
DELLVA, W. L.	01	02	3,4
DEMASKEY, A. L.	01	02	3,4
DIKOLLI, S. S.	01	02	3,4
WANDER, Z. T.	01	02	3,4
GE, W.	01	02	3,4

<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>
QURESHI, M. A.	01	02	3,4
HANNO, D. M.	01	02	3,4
HECK, J. L.	01	02	3,4
MCVAY, S.	01	02	3,4
ZEKANY, K. E.	01	02	3,4
WALAWSKI, J. B.	01	02	3,4
KOONCE, L.	01	02	3,4
MCCRACKEN, S. A.	01	02	3,4
SHIPLEY, M. F.	01	02	3,4
LIPE, M. G.	01	02	3,4
OMER, K.	01	02	3,4

Fonte: da autora.

Pela análise da Figura 6 constatou-se a existência de fragmentação da rede em pequenos grupos e a predominância de laços fortes, formados majoritariamente por tríades e díades. Destaca-se que pela análise dos autores mais prolíferos e com maior número de laços no período P2, os autores A. R. Bowrin, Jayanthi Krishnan, M. S. Pagano e C. Patel encontram-se isolados, sem formação de laços de cooperação.



**FIGURA 6 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2003-2005**

Fonte: da autora.

A Tabela 32 descreve os autores mais prolíferos sobre controle interno e gestão de riscos e com maior número de laços de cooperação no período P3. Destaca-se que a amostra apresentou 5 autores isolados, com 0 laços (C. A. Adams, J. Bebbington, M. J. Jones, Y. Qiao, B. Xu) e 10 autores com apenas 1 laço (I. P. Dewing, L. Hahnenstein, V. M. Iyer, A. Jones III, C. S. Norman, E. R. Patterson, K. Röder, P. O. Russell, J. R. Smith e A. L. Watkins).

Observa-se que 40 autores possuem 2 laços de cooperação (E. Boo, P. S. Carr, C. Carlsaw, K. C. Chan, J. T. Doyle, C. E. Earley, M. L. Ettredge, D. L. Flesher, J. S. Hammersley, V. B. Hoffman, J. E. Hunton, J. R. Joe, L. E. Johnson, P. Lee, C. Li, Z. J. Lin, S. Lowensohn, T. S. Manly, R. Mason, E. G. Mauldin, C. A. Mcknight, J. R. Mills, L. A. Myers, M. Ogneva, R. H. Pike, G. J. Previts, K. Raghunandan, D. Samelson, W. D. Samson, S. Scholz, G. S. Seow, C. Shakespeare, D. S. Sharma, V. D. Sharma, S. Sofian, K. R. Subramanyam, Q. Tang, M. Tayles, P. Wheeler, J. Z. Xiao).

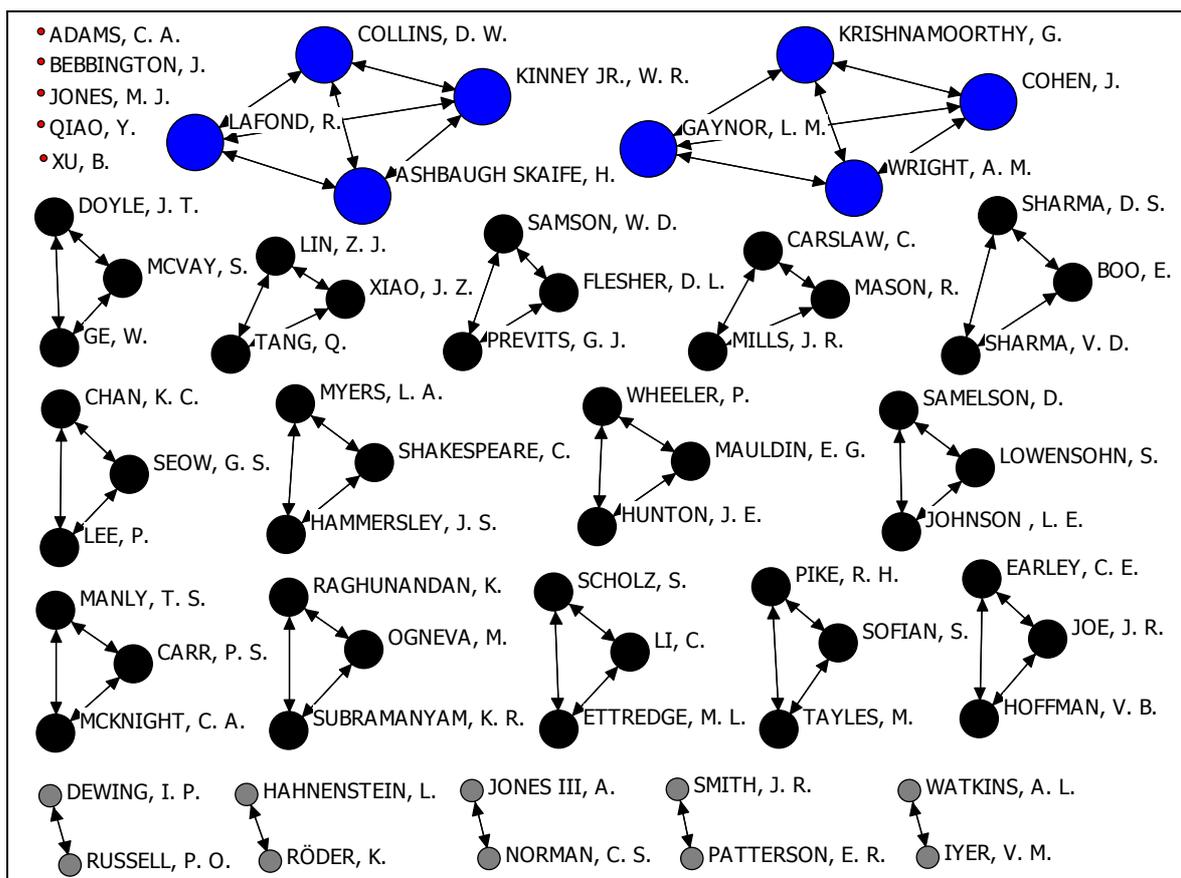
Ante o exposto, para a realização desta análise fez-se necessário realizar um corte na amostra a partir dos autores que possuem pelo menos 3 laços. Os dados apontam o total de 10 autores, sendo que todos eles possuem apenas 1 artigo publicado e optam por estabelecer redes sociais formadas por 4 autores.

**TABELA 32 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2006-2008**

<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>	<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>
COLLINS, D. W.	01	03	2,5	KINNEY JR., W. R.	01	03	2,5
ASHBAUGH SKAIFE,	01	03	2,5	GAYNOR, L. M.	01	03	2,5
KRISHNAMOORTHY,	01	03	2,5	COHEN, J.	01	03	2,5
LAFOND, R.	01	03	2,5	WRIGHT, A. M.	01	03	2,5
MCVAY, S.	01	03	2,5	GE, W.	01	03	2,5

Fonte: da autora.

Pela análise da Figura 7 constatou-se que, apesar da fragmentação da rede em pequenos grupos e a predominância de laços fortes, no período P3 houve uma ampliação considerável nas cooperações, em função do número de redes e de autores nelas envolvidos, sendo que os dois maiores subgrupos foram constituídos por 4 autores e 5 laços. Neste sentido formaram-se o Subgrupo: D. W. Collins, R. Lafond, W. R. Kinney Jr. e H. Shaife Ashbaugh; e Subgrupo: G. Krishnamoorthy, J. Cohen, A. M. Wright, L. M. Gaynor.



**FIGURA 7 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2006-2008**

Fonte: da autora.

A Tabela 33 descreve os autores mais prolíferos sobre controle interno e gestão de riscos e com maior número de laços de cooperação no período P4. Observa-se que a amostra apresentou 5 autores isolados, com 0 laços (A. D. Akresh, C. M. Lehmann, S. Mitra, A. L. Nagy, J. L. Worrell) e 16 autores com apenas 1 laço (R. L. Braun, G. Cassar, J. Gerakos, K. G. Key, D. L. Landsittel, T. M. Loraas, V. S. Maas, H. Mahama, M. Matejka, C. Y. Ming, V. Naiker, M. Plumlee, L. E. Rittenberg, D. S. Sharma, H. L. Stallworth, T. L. Yohn).

Destaca-se que 31 autores possuem 2 laços de cooperação (L. J. Abbott, J. C. Bedard, M. E. Bitter, S. Bryant, M. C. Diaz, S. K. Fleak, C. O. Ford, K. E. Harrison, L. J. Henry, R. Hoitash, U. Hoitash, S. R. Jory, K. Kanagaretnam, W. R. Knechel, G. V. Krishnan, Jagan Krishnan, T. Kubichan, H. Y. Lee, G. J. Lobo, V. Mande, U. Murthy, C. S. Norman, S. Parker, M. D. Payne, J. Peng, P. Rouse, C. Schelleman, M. Son, L. A. Turner, V. P. Vendrzyk, C. J. Wolfe).

Ante o exposto, para a realização desta análise fez-se necessário realizar um corte na amostra a partir dos autores que possuem pelo menos 3 laços. Os dados apontam o total de 10

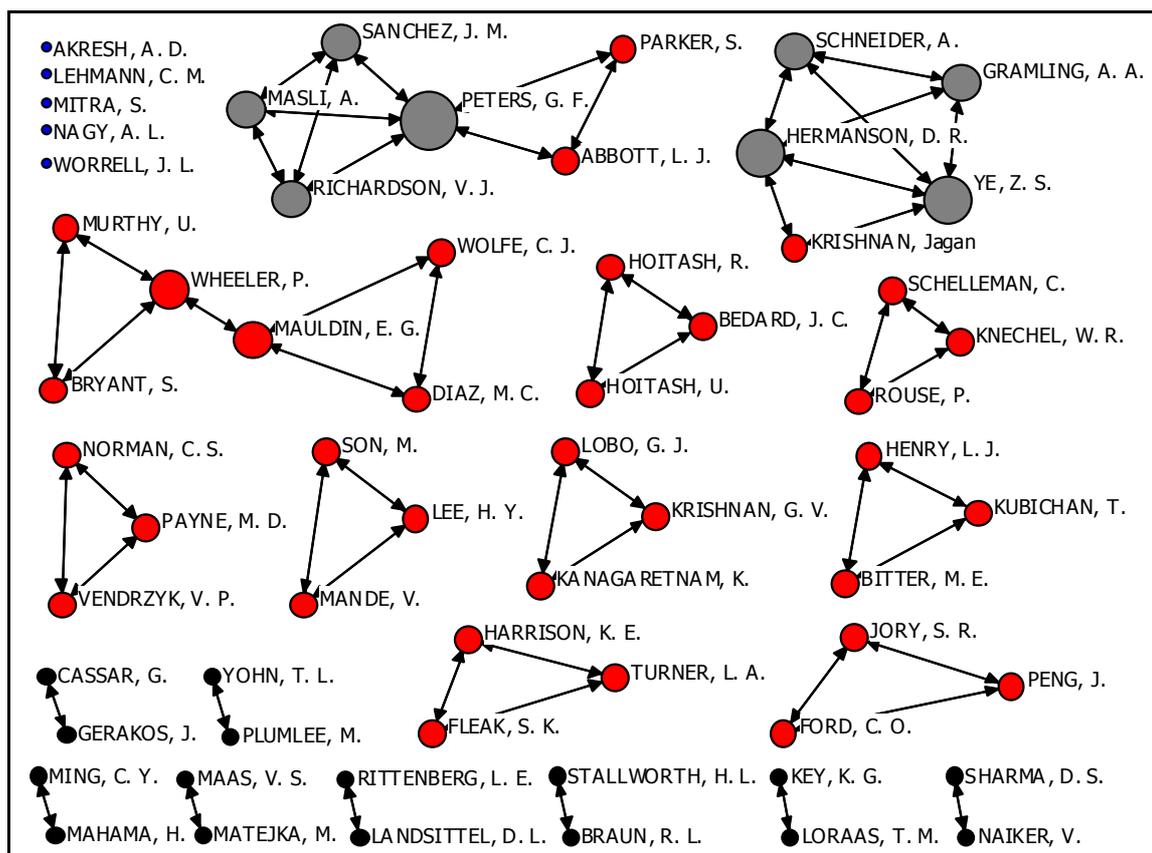
autores, sendo que os autores D. R. Hermanson, Z. S. Ye e G. F. Peters apresentam-se como os mais prolíferos (2 artigos) e com maior número de laços de cooperação (5 laços) no período P3, representando 4.4% da amostra cada.

**TABELA 33 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2009-2010**

<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>	<b>Autor</b>	<b>Artigos</b>	<b>Laços</b>	<b>%</b>
HERMANSON, D. R.	02	05	4,4	MASLI, A.	01	03	2,6
YE, Z. S.	02	05	4,4	MAULDIN, E. G.	01	03	2,6
PETERS, G. F.	02	05	4,4	RICHARDSON, V. J.	01	03	2,6
SCHNEIDER, A.	01	03	2,6	SANCHEZ, J. M.	01	03	2,6
GRAMLING, A. A.	01	03	2,6	WHEELER, P.	01	03	2,6

Fonte: da autora.

Pela análise da Figura 8 constatou-se no período P4 a fragmentação da rede em pequenos grupos com a predominância de laços fortes, caracterizados como tríades. Além deste fator, houve uma distinção considerável nas características dos subgrupos de cooperação, em função do número de autores neles envolvidos, havendo subgrupos constituídos por 5 e 6 autores. Destaca-se que o autor G. F. Peters pode ser considerado central em seu subgrupo, tendo em vista o número de laços deste em relação aos outros autores da rede, bem como a realização de conexão entre dois subgrupos.



**FIGURA 8 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2009-2010**

Fonte: da autora.

No que tange à participação dos autores no período de 2000-2010, inicialmente verificou-se a prolificidade dos pesquisadores, sendo constatado que a produção dos 79 artigos selecionados foi realizada por 175 autores diferentes. A Tabela 34 descreve os autores mais prolíferos sobre controle interno e gestão de riscos e com maior número de laços de cooperação no período P1, P2, P3 e P4, considerados de forma conjunta.

Observa-se que a amostra apresentou 15 autores isolados, com 0 laços (C. A. Adams, A. D. Akresh, J. Bebbington, A. R. Bowrin, H. M. Hermanson, M. J. Jones, Jayanthi Krishnan, C. M. Lehmann, S. Mitra, A. L. Nagy, M. S. Pagano, C. Patel, Y. Qiao, J. L. Worrell, B. Xu) e 40 autores com apenas 1 laço (J. L. Bierstaker, R. L. Braun, G. Cassar, C. Changchit, I. P. Dewing, M. Fischer, M. A. Geiger, J. Gerakos, L. Hahnenstein, C. W. Holsapple, S. H. Ivancevich, V. M. Iyer, K. M. Johnstone, A. Jones III, G. W. Joseph, K. G. Key, J. E. Kiger, D. L. Landsittel, T. M. Loraas, V. S. Maas, H. Mahama, M. Matejka, C. Y. Ming, L. Montondon, V. Naiker, S. Pae, M. Page, E. R. Patterson, M. Plumlee, Rittenberg L.

E., K. Röder, A. M. Rose, P. O. Russell, L. F. Spira, H. L. Stallworth, P. L. Taylor III, A. L. Watkins, S. Wright, T. L. Yohn, S. W. Yoo).

Destaca-se que 95 autores possuem 2 laços de cooperação (L. J. Abbott, C. P. Agolia, B. Ballou, A. R. Behnezhad, M. E. Bitter, E. Boo, L. W. Braun, K. F. Brown, S. Bryant, P. S. Carr, C. Carslaw, K. C. Chan, W. L. Dellva, A. L. Demaskey, F. T. Dezoort, M. C. Diaz, S. S. Dikolli, J. T. Doyle, C. E. Earley, M. L. Ettredge, S. K. Fleak, D. L. Flesher, C. O. Ford, N. H. Godwin, J. S. Hammersley, D. M. Hanno, K. E. Harrison, J. L. Heck, L. J. Henry, L. Hodder, V. B. Hoffman, R. Hoitash, U. Hoitash, J. E. Hunton, J. R. Joe, L. E. Johnson, S. R. Jory, K. Kanagaretnam, W. R. Knechel, M. Kohlbeck, L. Koonce, A. de Korvin, G. V. Krishnan, Jagan Krishnan, T. Kubichan, H. Y. Lee, P. Lee, C. Li, Z. J. Lin, M. G. Lipe, G. J. Lobo, S. Lowensohn, V. Mande, T. S. Manly, R. Mason, S. A. Mccracken, C. A. Mcknight, J. R. Mills, A. A. M. Mohamed, U. Murthy, L. A. Myers, M. Ogneva, K. Omer, S. Parker, M. D. Payne, J. Peng, R. H. Pike, G. J. Previts, M. A. Qureshi, K. Raghunandan, S. A. Reed, P. Rouse, D. Samelson, W. D. Samson, C. Schelleman, S. Scholz, G. S. Seow, C. Shakespeare, V. D. Sharma, M. F. Shipley, S. Sofian, M. Son, K. R. Subramanyam, Q. Tang, M. Tayles, V. Tilbury, S. L. Tiras, L. A. Turner, V. P. Vandrzyk, S. S. Vichitlekarn, J. B. Walawski, Z. T. Wander, C. J. Wolfe, J. Z. Xiao, K. E. Zekany).

Ante o exposto, para a análise fez-se necessário realizar um corte na amostra a partir dos autores que possuem pelo menos 3 laços. Os dados apontam o total de 25 autores, sendo que o autor D. R. Hermanson consubstancia-se no detentor do maior número de laços (7), bem como no mais prolífero, tendo publicado 3 artigos sobre controle interno e gestão de riscos no período considerado.

**TABELA 34 – AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO DE 2000-2010**

Autor	Artigos	Laços	%
HERMANSON, D. R.	3	7	2,2
YE, Z. S.	2	5	1,6
PETERS, G. F.	2	5	1,6
WHEELER, P.	2	4	1,3
MCANALLY, M. L.	2	4	1,3
MAULDIN, E. G.	2	4	1,3
BEDARD, J. C.	2	3	0,9
NORMAN, C. S.	2	3	0,9
SMITH, J. R.	2	3	0,9
GE, W.	2	3	0,9
SHARMA, D. S.	2	3	0,9
MCVAY, S.	2	3	0,9

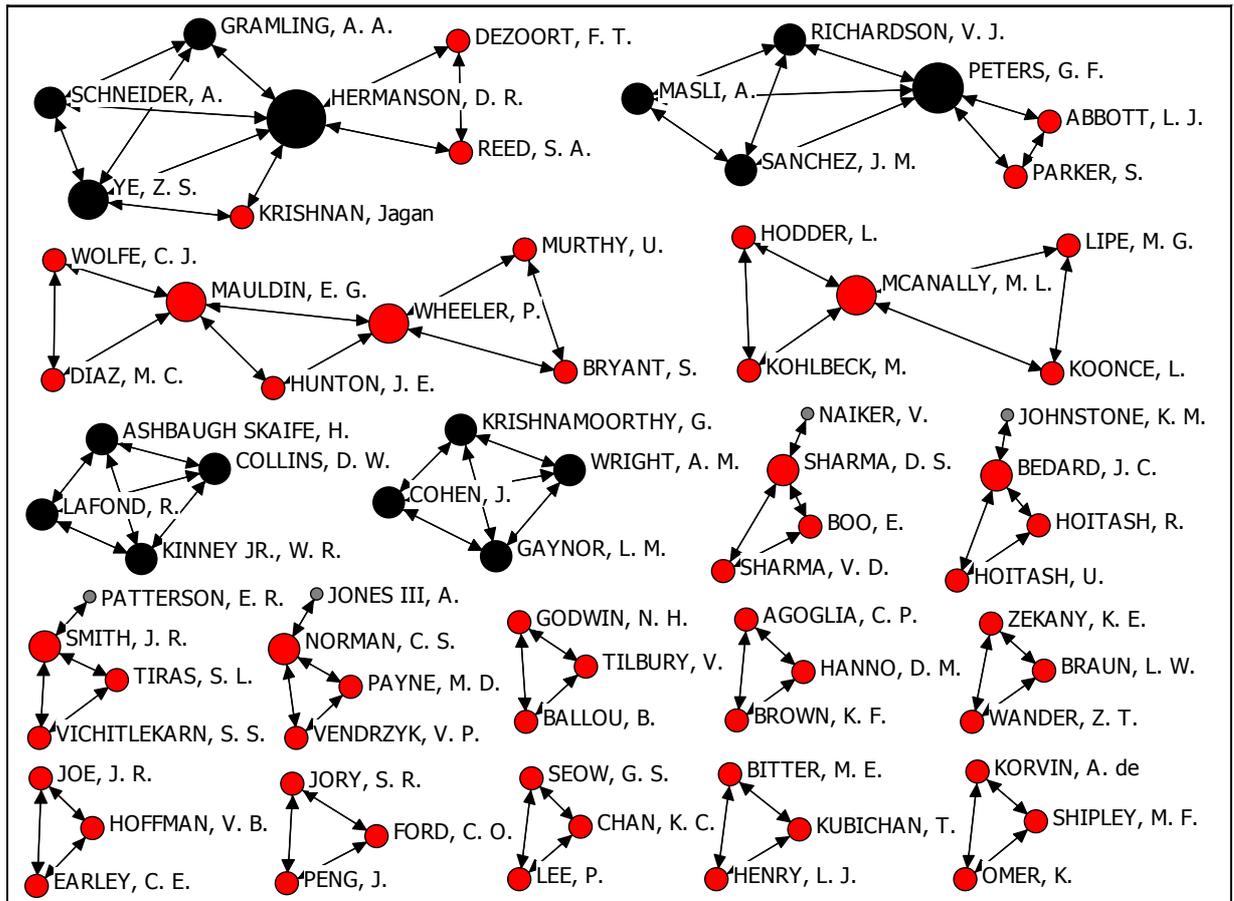
Autor	Artigos	Laços	%
COLLINS, D. W.	1	3	0,9
SANCHEZ, J. M.	1	3	0,9
MASLI, A.	1	3	0,9
KINNEY JR., W. R.	1	3	0,9
COHEN, J.	1	3	0,9
SCHNEIDER, A.	1	3	0,9
ASHBAUGH SKAIFE, H.	1	3	0,9
LAFOND, R.	1	3	0,9
GAYNOR, L. M.	1	3	0,9
WRIGHT, A. M.	1	3	0,9
RICHARDSON, V. J.	1	3	0,9
GRAMLING, A. A.	1	3	0,9
KRISHNAMOORTHY, G.	1	3	0,9

Fonte: da autora.

Constatou-se pelas Figuras 9, 10 e 11 o aumento da quantidade de laços relacionais da rede de colaboração dos autores, dos quais se destacam os autores G. F. Peters e D. R. Hermanson, com maior número de laços, como autores centrais de subgrupos. Observa-se que o subgrupo estabelecido pelo autor G. F. Peters, já havia sido constatado em P4, independentemente dos demais períodos.

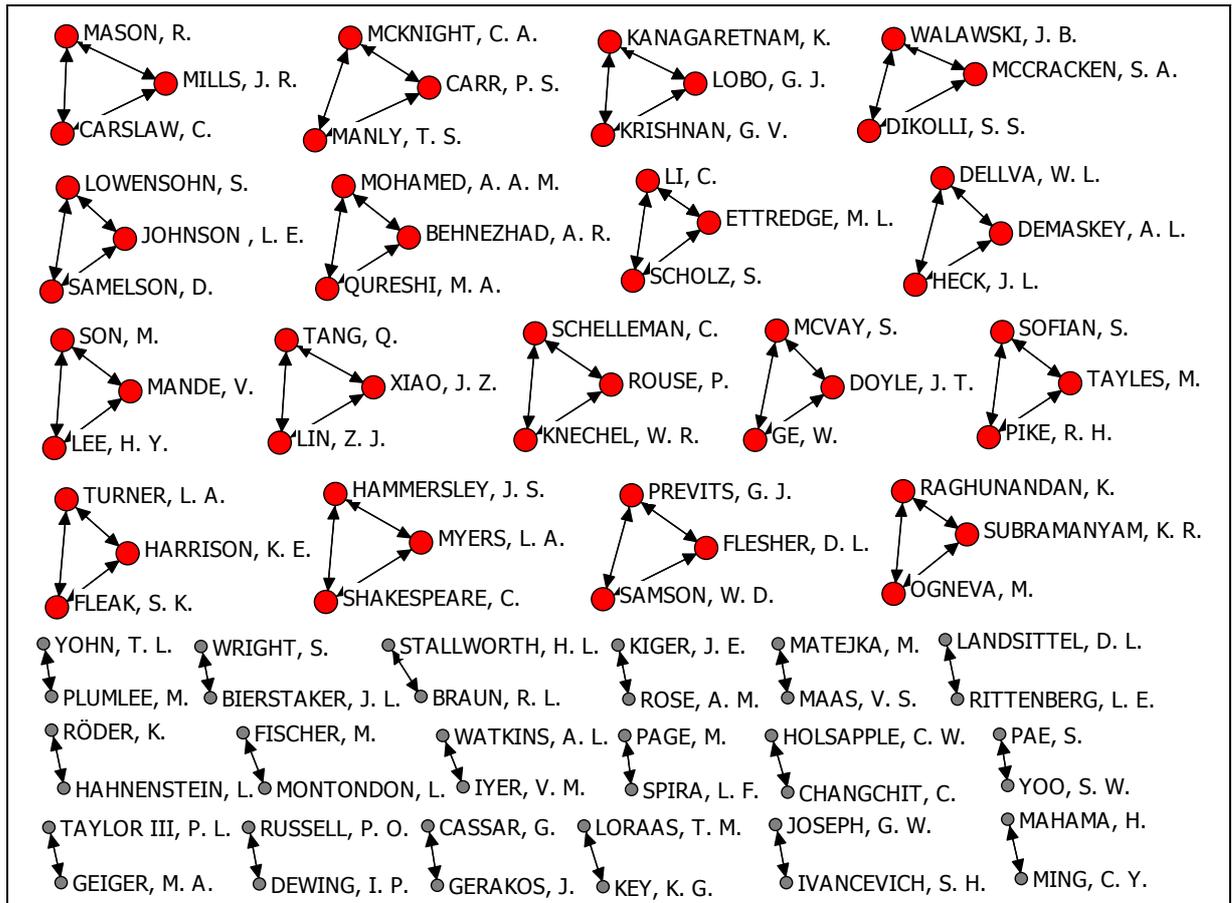
Distintamente, houve o estabelecimento de novos laços de cooperação pelo autor D. R. Hermanson, o qual aumentou seu número de laços de 5 em P4 para 7 no conjunto P1, P2, P3 e P4, bem como passou a realizar a conexão entre dois subgrupos. Observa-se que o aumento de prolificidade (3 artigos) e laços (7 laços) do autor D. R. Hermanson, no período de 2000-2010, o torna o autor central da rede analisada.

Ressalta-se que dos 3 artigos de D. R. Hermanson, 1 foi publicado em 2002 e 2 em 2009, tendo todos a temática “Normas e Padrões”. Além disto, o autor é vinculado à instituição *Kennesaw State University*, situada nos Estados Unidos e possui todos os seus laços relacionais formados com autores vinculados a instituições dos Estados Unidos. Evidencia-se, ainda, que somente um dos autores, qual seja, Z. S. Ye possui dois artigos publicados em co-autoria com D. R. Hermanson. Tal constatação indica um laço relacional mais forte entre os respectivos autores, o que provavelmente esteja correlacionado ao fato de ambos estarem vinculados à *Kennesaw State University*.



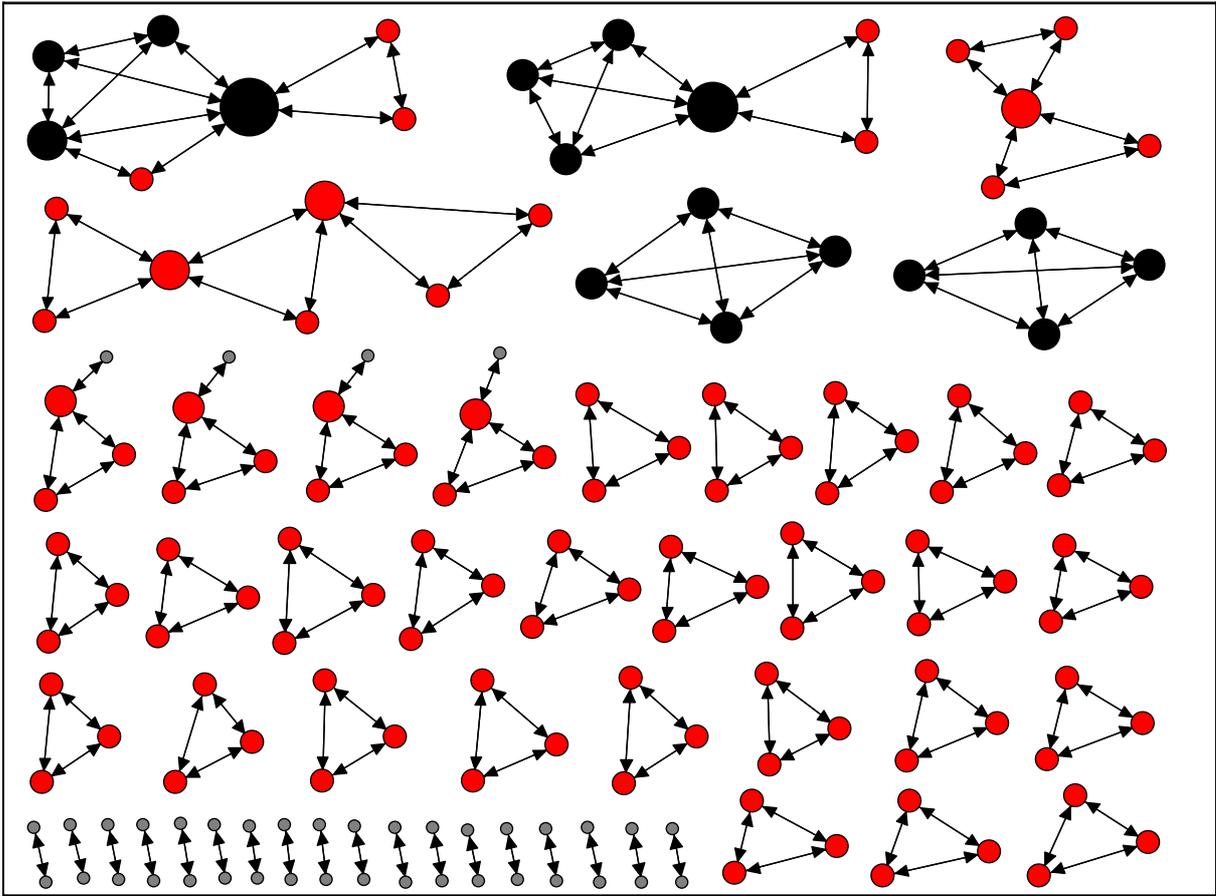
**FIGURA 9–REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2010 (PARTE 1)**

Fonte: da autora.



**FIGURA 10 – REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2010 (PARTE 2)**

Fonte: da autora.



**FIGURA 11 – ESTRUTURA DA REDE GERAL DOS AUTORES MAIS PROLÍFEROS E COM MAIOR NÚMERO DE LAÇOS NO PERÍODO 2000-2010**

Fonte: da autora.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por intermédio de uma pesquisa descritiva do tipo levantamento, estruturada em investigação bibliográfica e documental, com abordagem quantitativa, o presente trabalho buscou descrever algumas das características da produção científica sobre controle interno e gestão de riscos, publicada em língua inglesa na base de dados *ProQuest*, durante o período de 2000 a 2010. Tal pesquisa foi estruturada em duas etapas, sendo realizada na primeira etapa uma pesquisa histórica e uma análise bibliométrica. Por sua vez, na segunda etapa foi realizada uma análise sociométrica.

Os resultados da primeira etapa, obtidos pela pesquisa histórica, constataram os fatores de relevância à gestão de riscos e controles internos, ocorridos após a crise de 1929. Considerando a limitação das análises realizadas neste trabalho ao período de 2000-2010, tal corte foi considerado na pesquisa histórica, o que destacou os seguintes fatores de relevância: as fraudes contábeis da Enron (2001) e Worldcom (2002), as quais foram seguidas da instituição da norma SOX (2002); a fraude contábil da Parmalat (2003) antecedente à instituição do padrão COSO-ERM (2004) e ISO 27002 (2005); e, a crise financeira mundial (*too big to fail*) de 2007-2010 e a fraude do Société Générale (2008) em face à instituição dos padrões SAS de auditoria (2007); a instituição dos padrões *COSO's Monitoring Guidance* (2009), da ISO 31000:2009, da ISO Guide 73:2009, da ISO/IEC 31010:2009 e a norma *Restoring American Financial Stability Act of 2010*.

A aplicação da Lei de Bradford identificou as categorias temáticas das publicações sobre o assunto. A verificação das Leis de Lotka revelou que ainda não há uma elite de pesquisadores sobre a temática no período pesquisado, e que o conhecimento se encontra disperso entre um grande número de autores com baixa produtividade.

Os resultados obtidos revelaram que houve um aumento significativo da publicação dos artigos no período de 2003-2010, se comparado com o período de 2000-2002. Contrapondo este resultado bibliométrico aos resultados da pesquisa histórica, torna-se possível inferir que as fraudes contábeis da Enron (2001) e Worldcom (2002), bem como a instituição da norma SOX (2002), podem ter sido fatores relevantes a esta mudança na produção científica.

Ressalta-se, ainda, que os resultados da pesquisa bibliométrica apontam a prevalência de publicações na temática de Normas e Padrões, as quais se acentuaram no período de 2006-2010, especialmente na revista *The Accounting Review*. Contrapondo este resultado

bibliométrico aos resultados da pesquisa histórica, torna-se possível inferir que as fraudes contábeis da Enron (2001), Worldcom (2002) e Parmalat (2003), seguidos da instituição da norma SOX (2002), COSO-ERM (2004) e ISO 27002 (2005), podem ter sido fatores relevantes a este aumento de publicações na temática Normas e Padrões.

Ademais, os resultados da pesquisa bibliométrica constataram que a maior concentração de publicações sobre controle interno e gestão de riscos ocorreu na revista *The Accounting Review*, o que indica uma oportunidade investigativa aos pesquisadores. Constatou-se, ainda, que houve um aumento da quantidade de publicações por autores no período de 2003-2010, bem como a prevalência no período de 2000-2010 de publicações de autores vinculados a instituições dos Estados Unidos.

Destaca-se, ainda, que se constatou estatisticamente na pesquisa bibliometria empreendida que houve uma distinção significativa entre as publicações de autores vinculados a instituições dos Estados Unidos, comparativamente aos demais países agrupados. Tais resultados permitem inferir que as fraudes contábeis constatadas na Enron (2001) e Worldcom (2002), a crise financeira mundial (*too big to fail*) de 2007-2010, a instituição da norma SOX (2002) e da *Restoring American Financial Stability Act of 2010*, bem como dos padrões COSO-ERM (2004), ISO 27002 (2005), SAS de auditoria (2007); *COSO's Monitoring Guidance* (2009), ISO 31000:2009, ISO Guide 73:2009 e ISO/IEC 31010:2009 podem ter sido fatores relevantes à preponderância de publicações nos Estados Unidos, considerando que se consubstanciam em ocorrências históricas que afetaram o mencionado país.

Pela análise das 15 citações mais frequentes nas referências dos artigos que compuseram a amostra, ao longo dos períodos P1, P2, P3 e P4, constatou-se que a norma de auditoria PCAOB (2004a), respectiva à citação *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2* apresentou maiores freqüências de citação em P3 e P4, se comparado a P2, período de sua instituição.

Constatou-se, ainda, que a norma PCAOB (2004) foi citada por 7 artigos publicados em P4, em que pese já haver sido revogada aos 12 de junho de 2007 pela norma PCAOB (2007), respectiva à citação *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 5*.

Os resultados apontam que a norma United States of America (2002), respectiva à citação *Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law No. 107-204*, ou seja, à SOX, apresentou-se como a quinta mais frequente nos artigos que compuseram a amostra.

Contudo, cumpre observar que o artigo Ge e McVay (2005), respectivo à citação *The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes- Oxley Act.*, o artigo Doyle, Ge e McVay (2007a), respectivo à citação *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*, e o artigo Ashbaugh-Skaife, Collins e KinneyJr. (2007), respectivo à citação *The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits* abordam as auditorias de controles internos após a instituição da SOX. Tal constatação nos permite concluir que a temática mais abordada nas 6 citações mais frequentes correlacionam-se à auditoria de controles internos no âmbito da SOX e do PCAOB (2007), que revogou o PCAOB (2004).

Outrossim, em que pese a norma SOX haver sido instituída no período P1, os resultados apontam que sua citação nos artigos pesquisados apenas teve um acréscimo significativo no período P3 e P4 (2006-2010).

Na segunda etapa, os artigos levantados foram submetidos a uma análise sociométrica, que constatou no período de 2000-2010 um aumento dos laços relacionais da rede de colaboração dos autores, com primazia de tríades. Constatou-se, ainda, a fragmentação da rede em pequenos grupos, com predominância de laços fortes, que não caracterizam *small worlds*.

Neste sentido, evidencia-se que foi atingido o objetivo geral desta pesquisa, qual seja, o de conhecer, levantar e analisar as características sócio-bibliométricas dos artigos científicos sobre controle interno e gestão de riscos, publicados em língua inglesa, no período de 2000 a 2010, na base *ProQuest*. Ademais, foram igualmente atingidos os objetivos específicos de levantar a produção científica de artigos de controle interno e gestão de riscos na base *ProQuest*; bem como de identificar e analisar as características bibliométricas dos artigos selecionados, especificamente quanto: às temáticas, revistas de publicação, prolificidade dos autores no período e os países de estabelecimento das instituições dos autores que publicaram artigos. Por sua vez, pela pesquisa sociométrica, foi satisfeito o objetivo específico de tabular os atributos dos artigos para a realização de uma análise das redes de colaboração formadas entre os pesquisadores, especificamente quanto aos laços de co-autoria.

Ao final, ressalta-se que a presente pesquisa poderá ter limitações de âmbito territorial, uma vez que os artigos da base de dados *ProQuest*, em quase sua unanimidade, são oriundos de

autores vinculados à instituições acadêmicas internacionais, via de regra situadas em países de língua inglesa. Tal fator poderá acarretar a obtenção de resultados sobre as características das publicações acadêmicas em controles internos e gestão de riscos, que não sejam extensivos às produções nacionais. Cumpre observar que esta limitação da pesquisa se apresenta também como uma oportunidade a ser explorada em trabalhos futuros.

## REFERÊNCIAS

ABBOTT, L. J.; PARKER, S.; PETERS, G. F. Serving two masters: the association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 24, n. 1, p. 1-24, 2010.

AKRESH, A. D. A risk model to opine on internal control. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 24, n.1, p. 65–78, 2010.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. **Assessing and responding to audit risk in a financial statement audit**: audit guide. New York, 2006.

\_\_\_\_\_. **Audit sampling (audit guide)**. New York, 2008.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v.12, n. 1, p. 11-32, jan/jun. 2006.

ASHBAUGH-SKAIFE, H.; COLLINS, D. W.; KINNEY JR, W. R. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 44, n. 1-2, p. 166-192, 2007.

\_\_\_\_\_ et al. The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 83, n. 1, p.217-250, 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **ABNT ISO Guia 73**: gestão de riscos: vocabulário. Rio de Janeiro, 2009a.

\_\_\_\_\_. **ABNT NBR ISO 31000:2009**: gestão de riscos: princípios e diretrizes. Rio de Janeiro, 2009b.

\_\_\_\_\_. **ABNT NBR ISO/IEC 27002:2005**: tecnologia da informação: técnicas de segurança : código de prática para a gestão da segurança da informação. Rio de Janeiro, 2005.

BEASLEY, M. S. An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 71, n. 4, p. 443-465, 1996.

BIS - BANK FOR INTERNATIONAL SETTLEMENTS. **Core principles for effective banking supervision**. Basel, Oct., 2006. Disponível em: <<http://www.bis.org/publ/bcbs129.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2011.

BLUNDELL-WIGNALL, A. The subprime crisis: size, deleveraging and some policy options. **Financial Market Trends**, Paris, v. 1, n. 94, 2008. Disponível em: <[http://cec.shfc.edu.cn/download/20100831155117\\_237281204552.pdf](http://cec.shfc.edu.cn/download/20100831155117_237281204552.pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2011.

BOGONI, N. M. **Gestão de risco nas atividades de investimentos praticadas pelos municípios do estado do Rio Grande do Sul em seus regimes próprios de previdência social**. 2008.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Regional de Blumenau, Faculdade de Ciências Contábeis, Blumenau, 2008.

BORGATTI, S. P.; EVERETT, M. G.; FREEMAN, L.C. **Ucinet for Windows**: software for social network analysis. Harvard, MA: Analytic Technologies, 2002.

BOWRIN, A. R. Internal control in Trinidad and Tobago religious organizations. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Bradford, v. 17, n. 1, p.121-152, 2004.

CARCELLO, J. V.; NEAL, T. L. Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going-concern reports. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 78, n. 1, p. 95-117, 2003.

CARRIZO SAINERO, G. Hacia un concepto de bibliometría. **Revista de Investigación Iberoamericana en Ciencia de la Información y Documentación**, Madrid, v. 1, n. 2, jul./dic. 2000. Disponível em:

<<http://www.ucm.es/info/multidoc/publicaciones/journal/pdf/bibliometria-esp.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2010.

CASAL, A. M. **Las nuevas normas contables profesionales argentinas**: su acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad. Buenos Aires: La Ley, 2001.

CASELLA, C. L. G.; RAMIREZ, M. C. R. **Elementos para una teoria general de la Contabilidad**. Buenos Aires: La Ley, 2001.

CENDROWSKI, H.; WILLIAM, C. M. **Enterprise risk management and COSO**: a guide for directors, executives and practitioners. Hoboken: John Wiley & Sons, 2009.

COHEN, J., KRISHNAMOORTHY, G.; WRIGHT, A. M. Corporate governance and the audit process. **Contemporary Accounting Research**, Toronto, v. 19, p. 573-94, Winter 2002.

CONCEIÇÃO, M. J. Leitura crítica dos dados estatísticos em trabalhos científicos. **Revista Brasileira de Anestesiologia**, Campinas, v.58, n. 3, p. 260-266, maio/jun. 2008.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Enterprise risk management-integrated framework**: executive summary. Sept. 2004. Disponível em:

<[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf)>. Acesso em: 27 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Fraudulent financial reporting**. Oct. 1987. Disponível em: <<http://www.coso.org/publications/ncffr.pdf>>. Acesso em 01 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Guidance on monitoring internal control systems**: internal control issues in derivatives usage. 1996. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 03 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Guidance on monitoring internal control systems**: introduction. Jan. 2009. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_Guidance\\_On\\_Monitoring\\_Intro\\_online1.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf)>. Acesso em: 03 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Internal control**: integrated framework. 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org>>.

Acesso em: 03 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Internal control over financial reporting**: guidance for smaller public companies. 2006. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 03 nov. 2010.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução Luciana de Oliveira Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DARROUGH, M. N. The FCPA and the OECD convention: some lessons from the U.S. experience. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 93, n. 2; p. 255-276, May 2010.

DECHOW, P., SLOAN, R.; SWEENEY, A. Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. **Contemporary Accounting Research**, Toronto, v. 13, n. 1, p. 1-36, Spring 1996.

DOYLE, J.; GE, W.; MCVAY, S. Accruals quality and internal control over financial reporting. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 82, n. 5, p. 1141-1170, 2007b.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting and the implications for earnings quality. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 44, n. 1-2, p. 193-223, 2007a.

ELGOOD, T.; FULTON, T.; SCHUTZMAN, M. **Tax function effectiveness**. Chicago: CCH, 2008.

FINANCIAL REPORTING COUNCIL. **Internal control**: revised guidance for directors on the combined code. London, Oct. 2005. Disponível em: <<http://www.frc.org.uk/documents/pagemanager/frc/Revised%20Turnbull%20Guidance%20October%202005.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

FRASER, J.; SIMKINS, B. J. **Enterprise risk management**: today's leading research and best practices for tomorrow's executives. Hoboken: Wiley, 2010.

GALASKIEWICZ, J.; WASSERMAN, S. **Advances in social network analysis**: research in the social and behavioral sciences. London: Sage, 1994.

GE, W.; MCVAY, S. The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 19, n. 3, p. 137-158, 2005.

GOODE, S.; LACEY, D. Detecting complex account fraud in the enterprise: the role of technical and non-technical controls. **Decision Support Systems**, Amsterdam, v. 50, n. 4, p. 702-714, 2011.

GRANOVETTER, M. The strength of weak ties. **American Journal of Sociology**, Chicago, v. 78, n. 6, p. 1360-1380, 1973.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

HENEHAN, P. J.; WALSH, A. **Global tax risk management**. West Sussex: Tottel, 2008.

HERMANSON, D. R.; KRISHNAN, J.; YE, Z. S. Adverse section 404 opinions and shareholder dissatisfaction toward auditors. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 23, n. 4, p. 391-409, Dec. 2009.

HUMPHREY, C.; LOFT, A.; WOODS, M. The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 34, n. 6-7, p. 810-825, Aug./Oct. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 3. ed. São Paulo, 2004. Disponível em: <[http://www.dbacorp.com.br/download/Codigo\\_Melhores\\_Praticas\\_GC.pdf](http://www.dbacorp.com.br/download/Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf)>. Acesso em: 03 nov. 2010.

INTERNATIONAL ELECTROTECHNICAL COMMISSION; INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION - IEC/ISO. **IEC/ISO 31010:2009**: risk management – risk assessment techniques. Geneva, 2009.

ISACA. **COBIT** : IT governance framework: information assurance control. [c2011]. Disponível em: <<http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

ISHIKURA, E. R. **Assurance service**: um estudo de novas oportunidades de serviços da auditoria. 2000. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

JARRATT, D.; STILES, D. How are methodologies and tools framing managers' strategizing practice in competitive strategy development? **British Journal of Management**, Chichester, v. 21, n. 1, p. 28–43, Mar. 2010.

JORY, S. R.; PENG, J.; FORD, C. O. The wealth effects of investing in information technology: the case of Sarbanes-Oxley section 404 compliance. **Review of Accounting and Finance**, Bradford, v. 29, n. 3, p. 285-305, 2010.

KNECHEL, W. R.; ROUSE, P.; SCHELLEMAN, C. A modified audit production framework: evaluating the relative efficiency of audit engagement. **Accounting Review**, Sarasota, v. 84. n. 5, p. 1607-1638, Sept. 2009.

KORVIN, A.; SHIPLEY, M. F.; OMER, K. Assessing risks due to threats to internal control in a computer-based accounting information system: a pragmatic. **International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management**, Chichester, v. 12, n. 2, p. 139-152, Apr. 2004.

KRISHNAN, J. Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 80, n. 2, p. 649-675, 2005.

LEE, H.-Y.; MANDE, V.; SON, M. Corporate governance characteristics of firms backdating stock options. **Quarterly Journal of Finance and Accounting**. Omaha, v. 49, n. 1, p. 39-60, 2010.

LEHMANN, C. M. Internal controls: a compendium of short cases. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 25, n. 4, p. 741–754, 2010.

LIU, X. et al. Co-authorship networks in the digital library research community. **Information Processing & Management**, Elmsford, v. 41, n. 6, p. 1462-1480, Dec. 2005.

LUNA, S. V. **Planejamento de pesquisa**: uma introdução. São Paulo: EDUC, 2002.

MACHADO, R. N. Análise cientométrica dos estudos bibliométricos publicados em artigos da área de biblioteconomia e ciência da informação (1990-2005). **Perspectivas em Ciência da Informação**, Belo Horizonte, v. 12, n. 3, p. 2-20, set./dez. 2007.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 64-68, 1998.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MICROSOFT. **Microsoft Office Excel 2007®**. Redmond, WA, [2007].

MINITAB INC. **Minitab 15® Statistical Software**. State College, PA, [2010].

NAIKER, V.; SHARMA, D. S. Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. **Accounting Review**, Sarasota, v. 84, n. 2, p. 559-587, 2009.

PUBLIC COMPANY AUDITING OVERSIGHT BOARD – PCAOB. **An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements**: auditing standard No. 2. Washington, D.C., 2004.

\_\_\_\_\_. **An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements**: auditing standard No. 5. Washington, D.C., 2007.

PELEIAS, I. R. Falando sobre o sistema de controle interno. **Boletim IOB**: temática contábil e balanços, São Paulo, n. 37, 2003a.

\_\_\_\_\_. Falando sobre controle interno. **Boletim IOB**: temática contábil e balanços, São Paulo, n. 50, p. 1-9, 2003b.

PROQUEST. **ProQuest ABI/INFORM Global**. c2010. Disponível em: <<http://search.proquest.com/business/index>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

PURDY, G. Raising the standard: the new ISO risk management standard. In: SOCIETY FOR RISK ANALYSIS CONFERENCE, 2009. **Conference papers**. [S. l.]: Society for Risk Analysis, 2009. Disponível em: <<http://www.acera.unimelb.edu.au/sra/2009/Presentations/Purdy.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2010.

RAGHUNANDAN, K; RAMA, D. V. SOX Section 404 material weakness disclosures and audit fees. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Sarasota, v. 25, n. 1, p. 99-114, May 2006.

RICHARDSON, A. J. Regulatory networks for accounting and auditing and auditing standards: a social network analysis of Canadian and international standard-setting. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 34, n. 5, p. 571-588, July 2009.

ROSSONI, L.; SILVA, A. J. H.; FERREIRA JUNIOR, I. Aspectos estruturais da cooperação entre pesquisadores no campo de administração pública e gestão social: análise das redes entre instituições no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 6, p. 1041-1067, nov./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n6/02.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2010.

SADGROVE, K. **The complete guide to business risk management**. 2nd ed. Aldershot: Gower, 2005.

SCHNEIDER, A. et al. A review of academic literature on internal control reporting under SOX. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 28, p. 1-46, 2009.

SPIEGEL, M. R. **Estatística**. 3. ed. São Paulo: Pearson Education, 1993. (Coleção Schaum).

STANDARDS AUSTRALIA. **AS/NZS 4360:2004**: risk management. Sydney, 2004.

STATISTICAL PRODUCT AND SERVICE SOLUTIONS. **SPSS Software v16®**. New York, [2007].

TAGUE-SUTCLIFFE, J. An introduction to informetrics. **Information processing & management**, Oxford, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992.

TEMIN, P. **Lessons from the great depression**. Cambridge, Mass: MIT Press, 1991.

UDEH, I.; DHILLON, G. An analysis of information security governance structures: the case of Société Générale Bank. In: ANNUAL SYMPOSIUM ON INFORMATION ASSURANCE - ASIA, 3., 2008, New York. **Conference proceedings...** New York: University at Albany, 2008. Disponível em: <<http://www.albany.edu/iasymposium/proceedings/2008/ASIA08ProceedingsFinal.pdf#page=50>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

UNITED STATES OF AMERICA. Senate and House of Representatives in Congress Assembled. **Public Law No. 107-204**: Sarbanes Oxley Act of 2002. July 30, 2002. Disponível em: <<http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Restoring American financial stability Act of 2010**. 111th Congress 2D Session, 2010. Disponível em: <<http://www.financialreformwatch.com/uploads/file/Dodd%20Bill%20Text.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

UNITED STATES ATTORNEYS. The foreign corrupt practices act of 1977. In: \_\_\_\_\_. **United States Attorneys' manual**. 1997. Disponível em: <[http://www.justice.gov/usao/eousa/foia\\_reading\\_room/usam/title9/47mcrm.htm](http://www.justice.gov/usao/eousa/foia_reading_room/usam/title9/47mcrm.htm)>. Acesso em: 01 mar. 2011.

UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **Securities Act of 1933**. 1933. Disponível em: <<http://www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

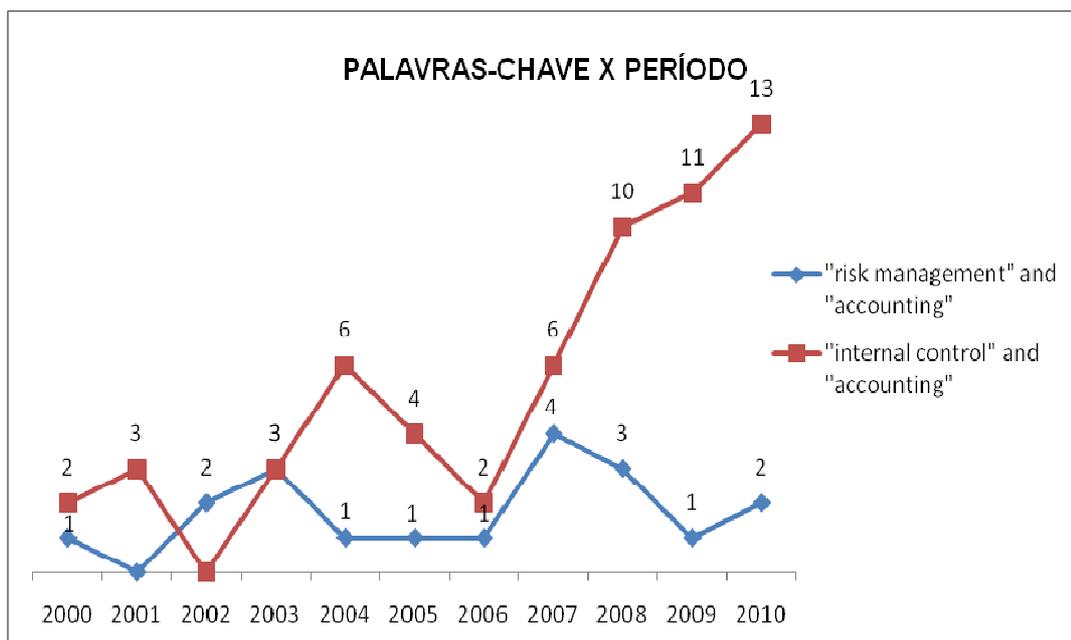
\_\_\_\_\_. **Securities Exchange Act of 1934**. 1934. Disponível em:  
<<http://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

WASSERMAN, S.; FAUST, K. **Social network analysis**: methods and applications. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

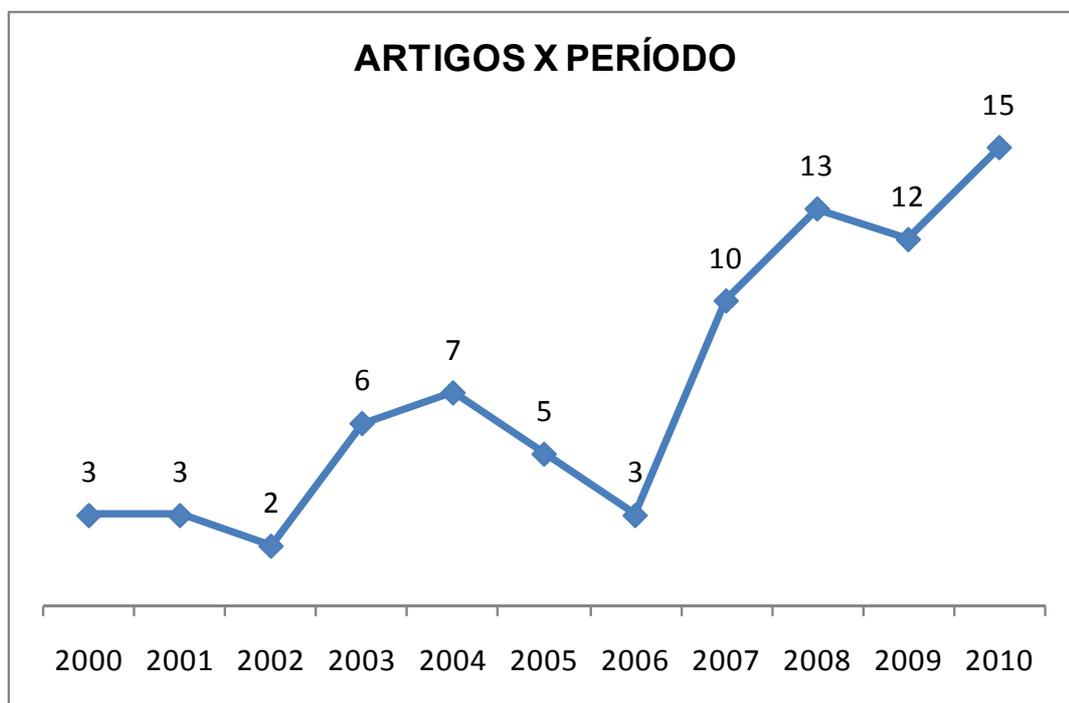
WILLIAMSON, O. E. Strategizing, economizing, and economic organization. **Strategic Management Journal**, Chichester, v. 12, special n., p. 75-94, Winter 1991.

WOLFE, C. J.; MAULDIN, E. G.; DIAZ, M. C. Concede or deny: do management persuasion tactics affect auditor evaluation of internal control deviations? **The Accounting Review**, Sarasota, v. 84, n. 6, 2013-2037, 2009.

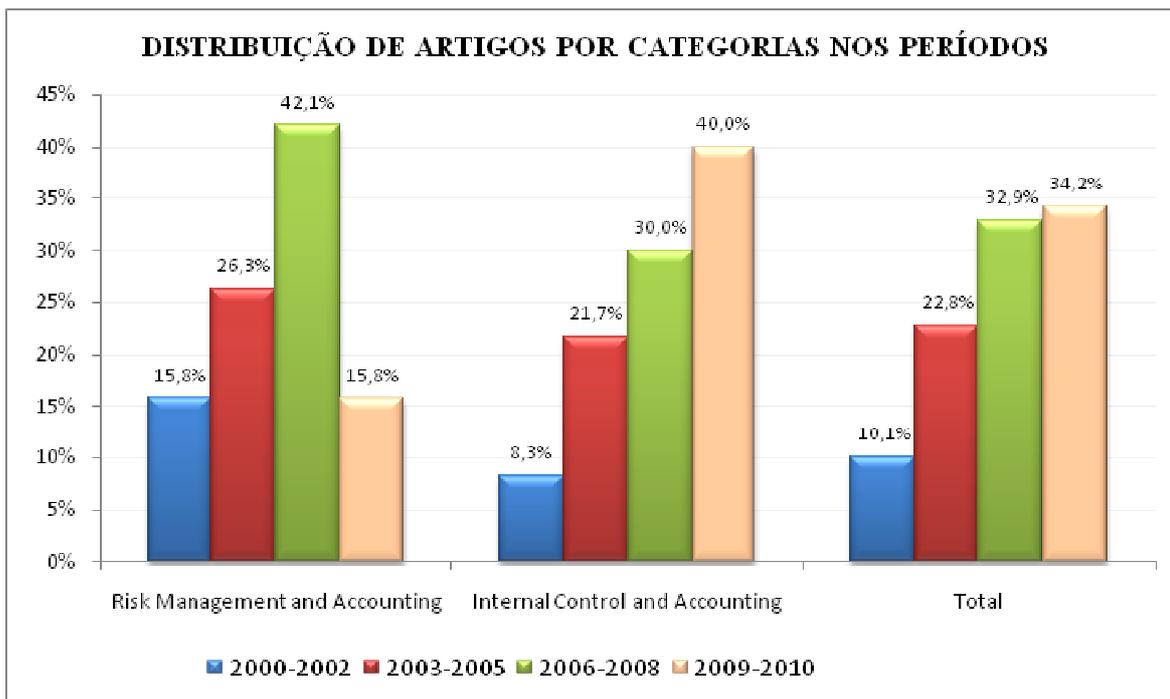
## APÊNDICE A – GRÁFICOS DAS TABELAS DA PESQUISA BIBLIOMÉTRICA



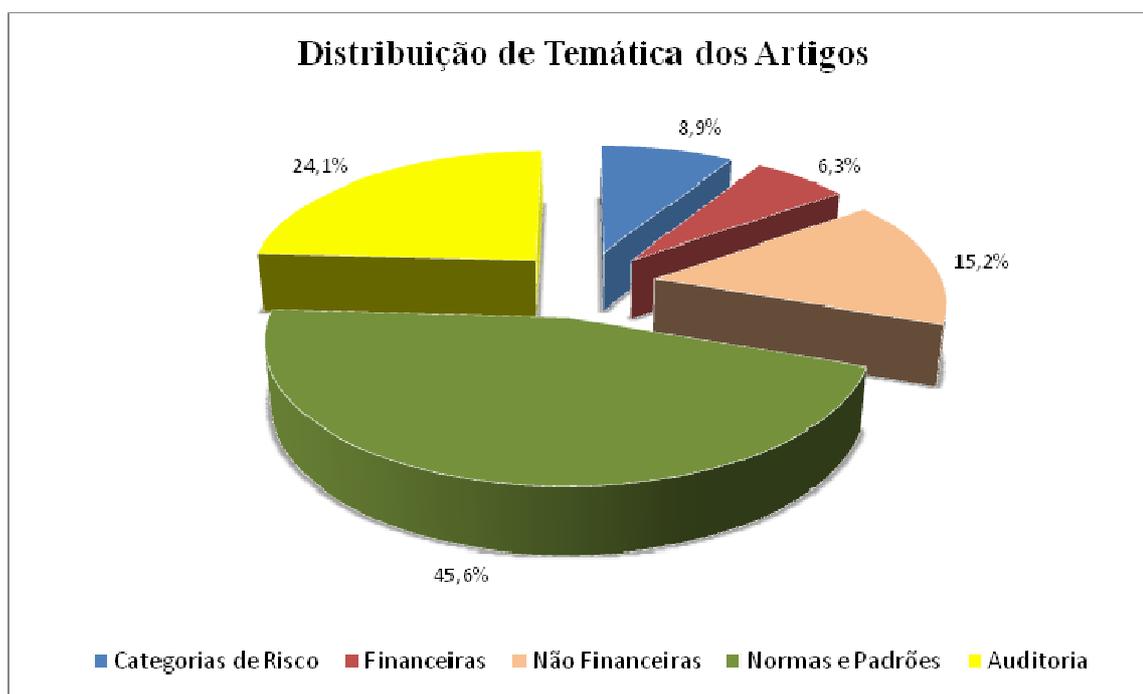
**GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO POR PALAVRAS-CHAVE, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010 SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS**



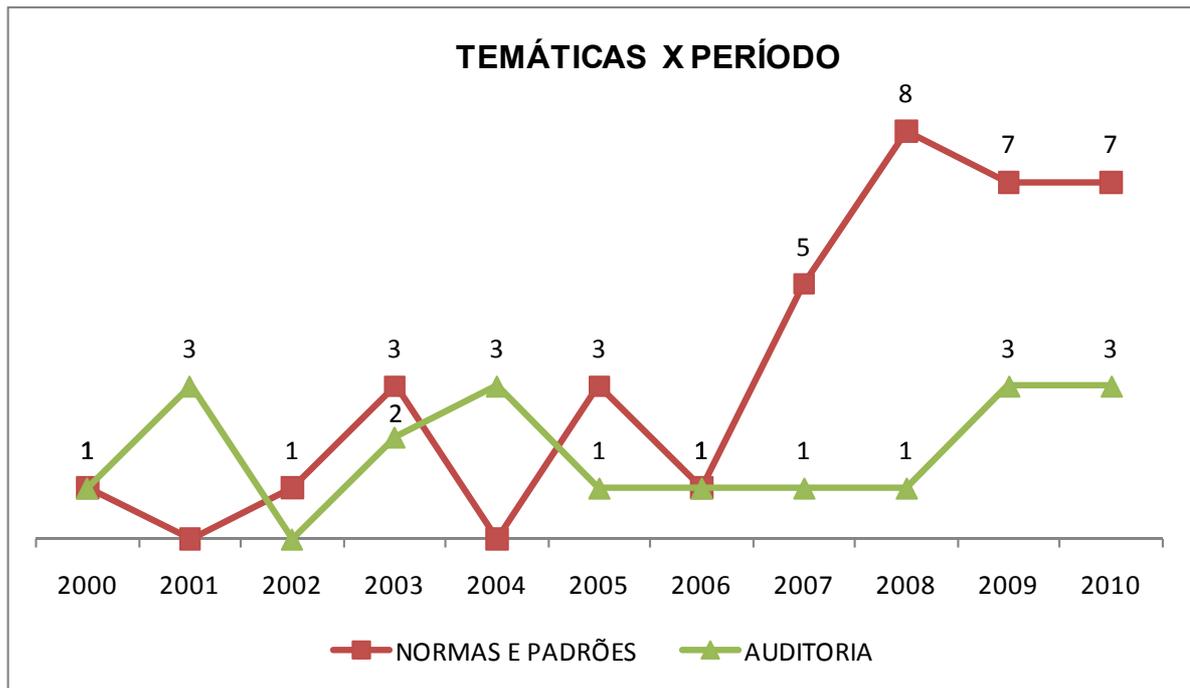
**GRÁFICO 2 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS**



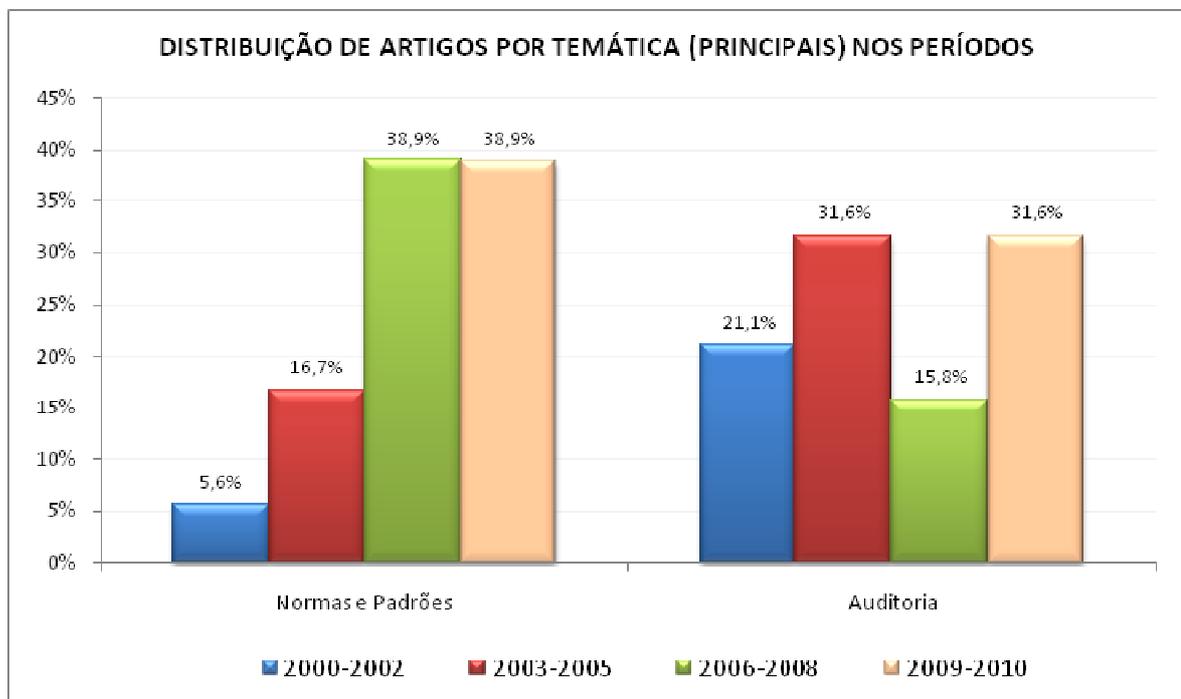
**GRÁFICO 3 - DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR PALAVRA-CHAVE NOS PERÍODOS**



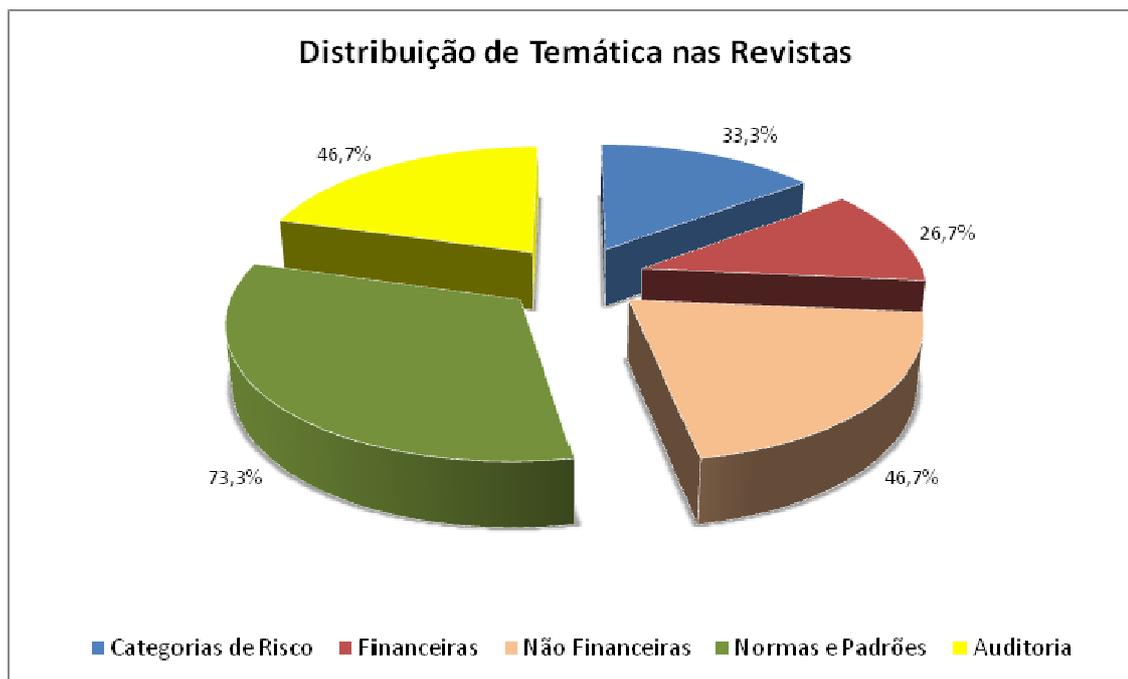
**GRÁFICO 4 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, DAS TEMÁTICAS DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS**



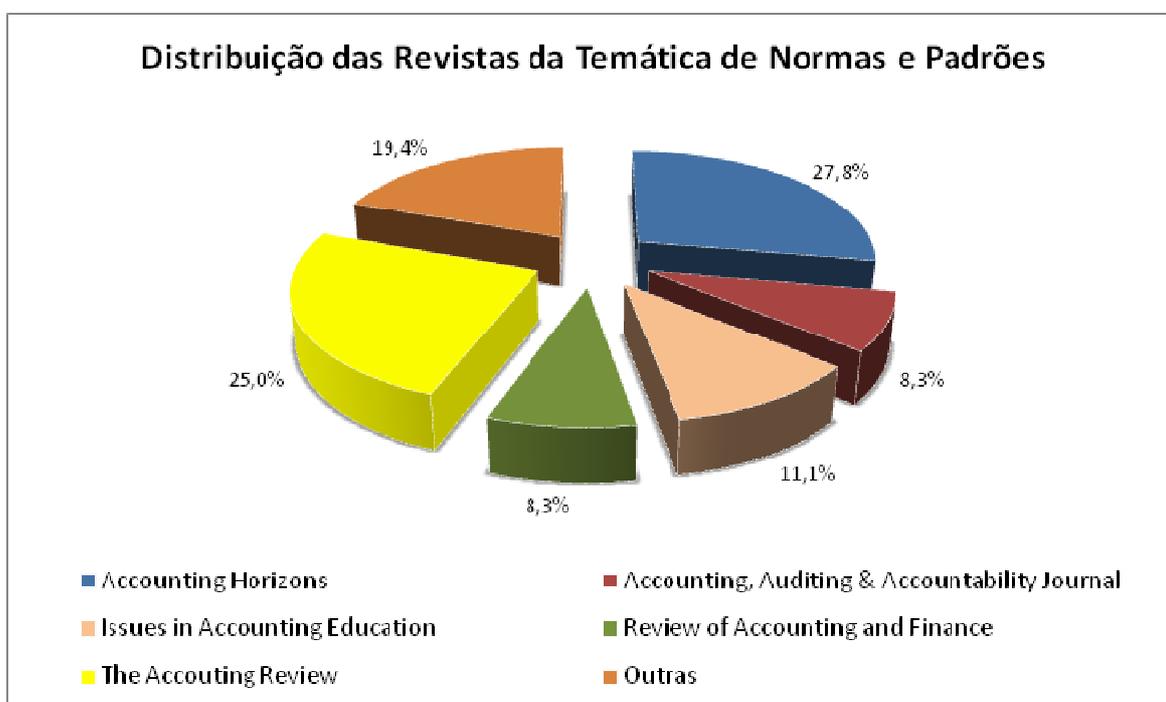
**GRÁFICO 5 – DISTRIBUIÇÃO, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, DAS 2 TEMÁTICAS DE MAIOR FREQUÊNCIA RELATIVA NOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS**



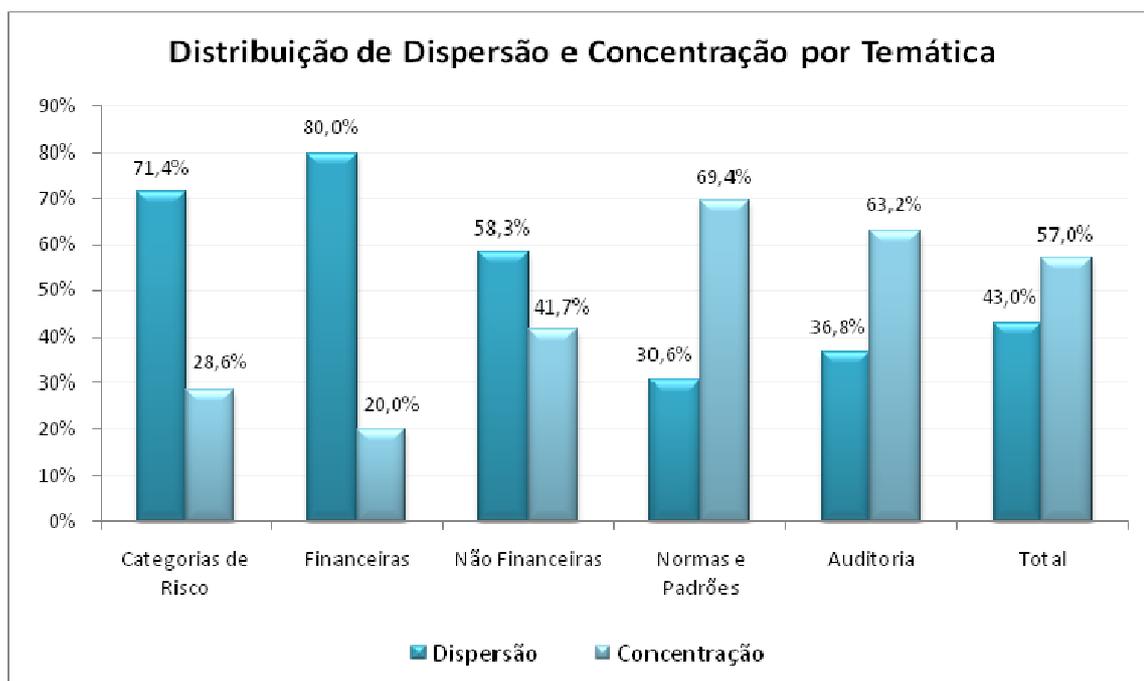
**GRÁFICO 6 – DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR TEMÁTICAS (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS**



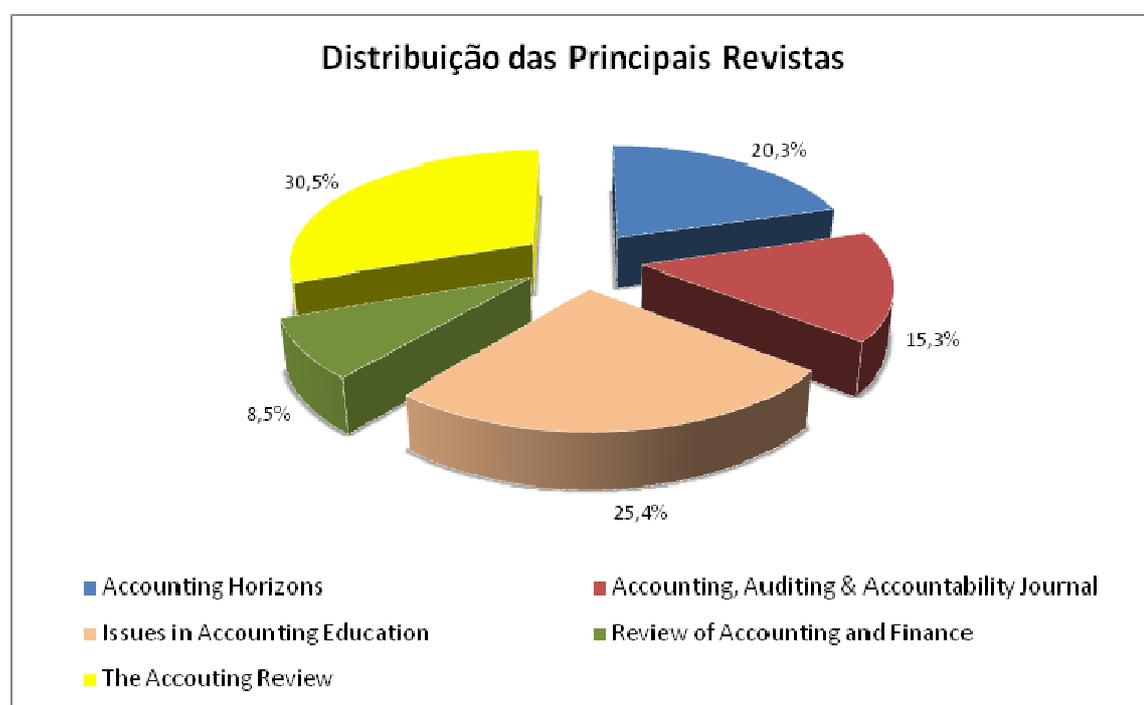
**GRÁFICO 7 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELAS TEMÁTICAS ABORDADAS NAS REVISTAS**



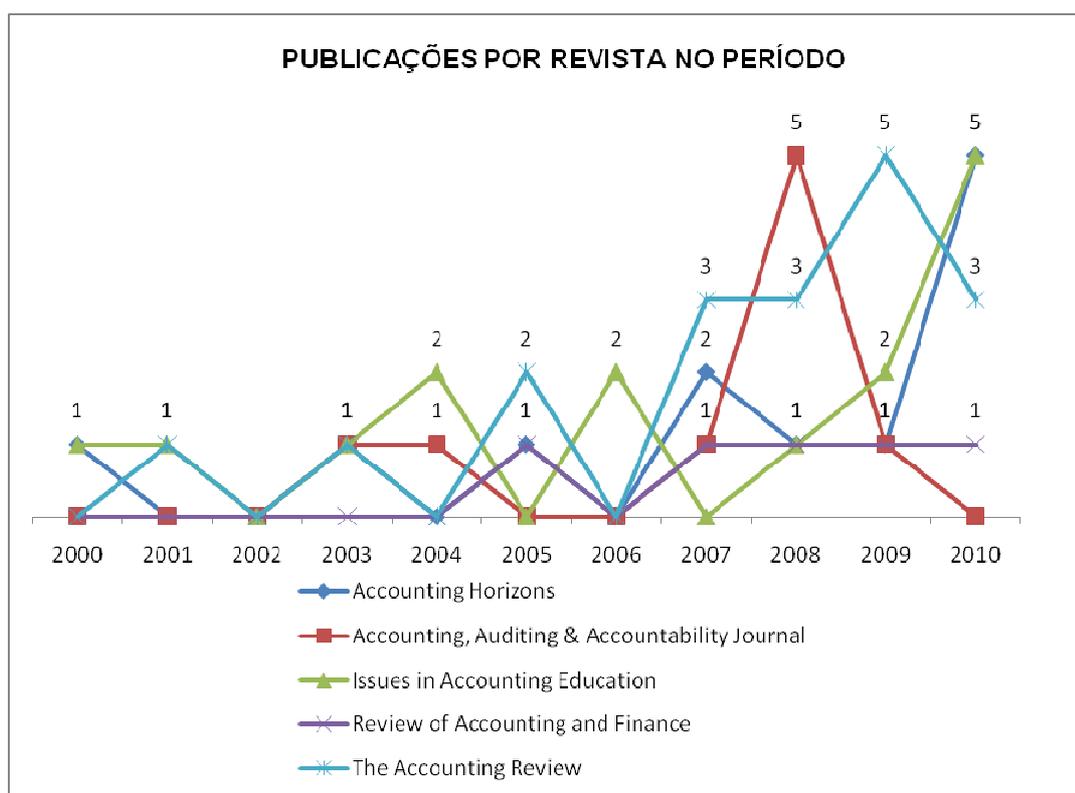
**GRÁFICO 8 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE A TEMÁTICA “NORMAS E PADRÕES” EM CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELAS REVISTAS**



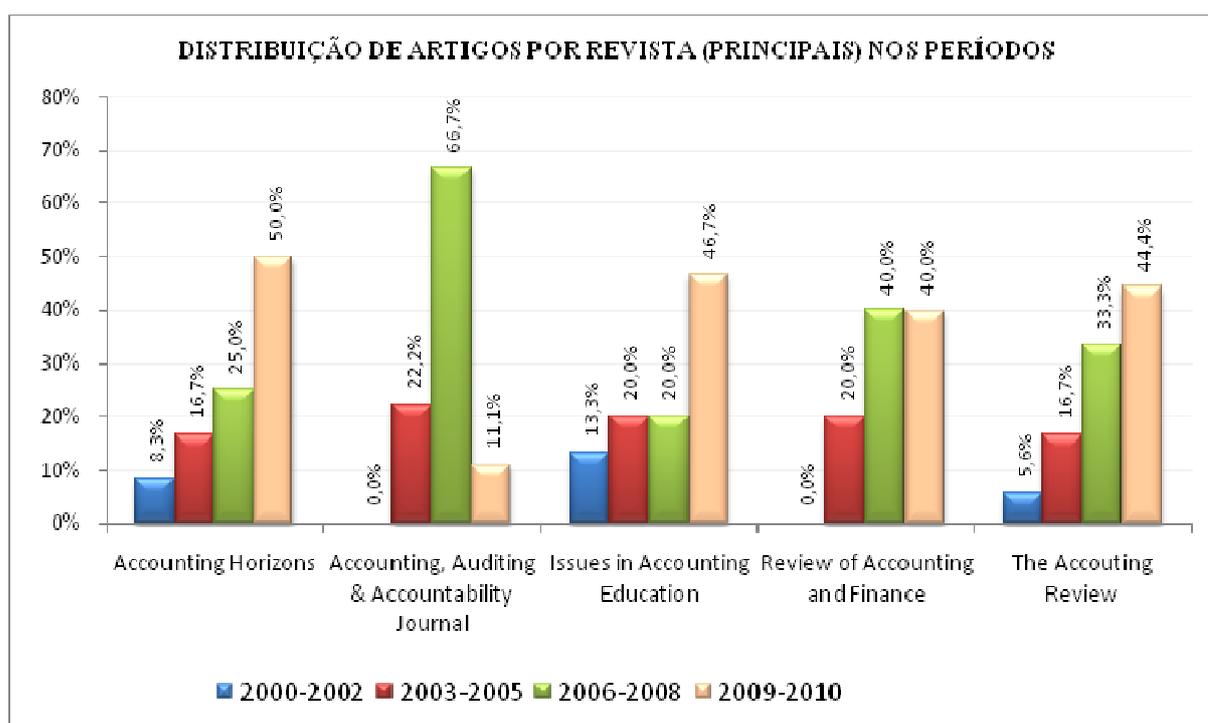
**GRÁFICO 9 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA DAS TEMÁTICAS DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELAS REVISTAS DE PUBLICAÇÃO**



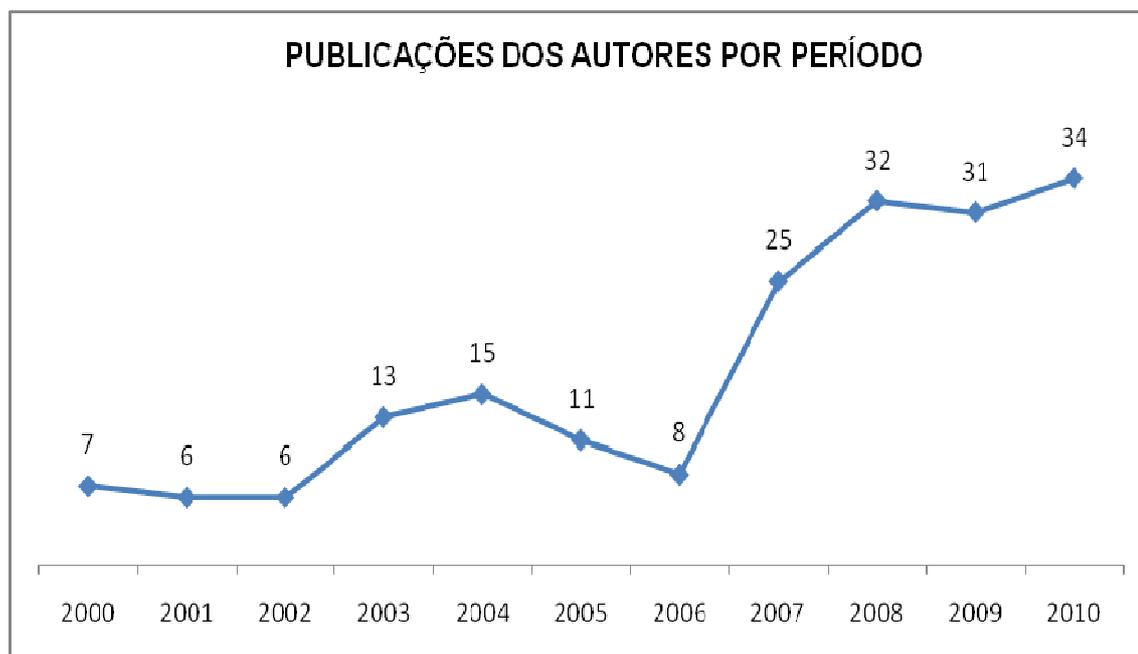
**GRÁFICO 10 - DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS DAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO EM CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS**



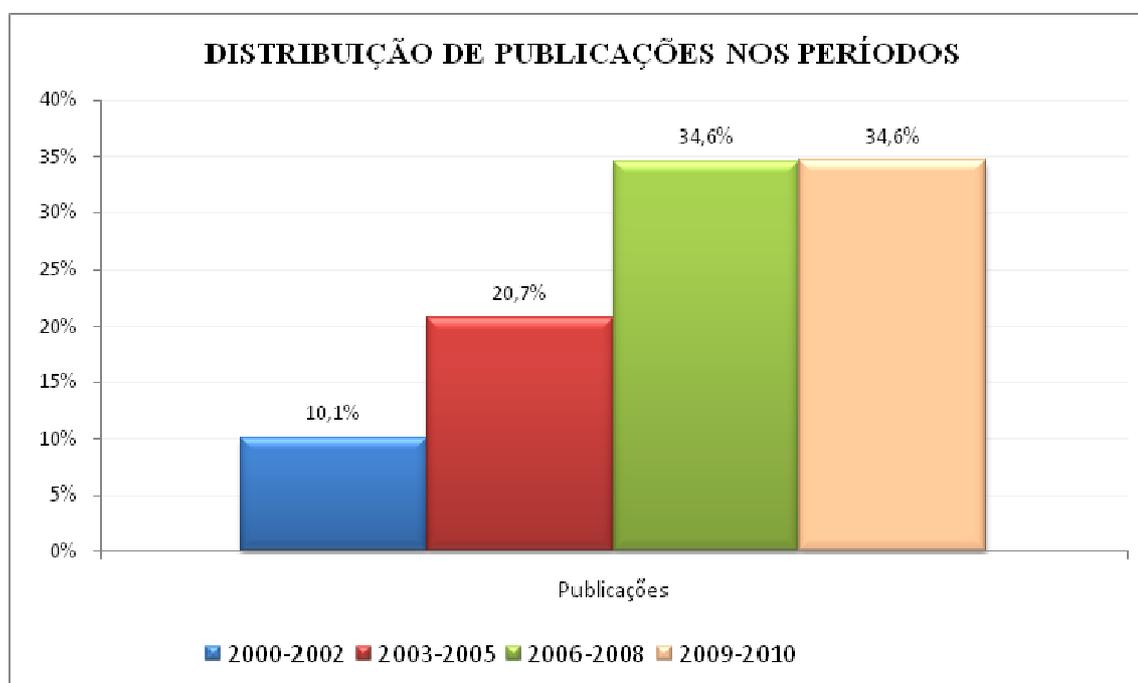
**GRÁFICO 11 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELAS 5 REVISTAS DE MAIOR PUBLICAÇÃO**



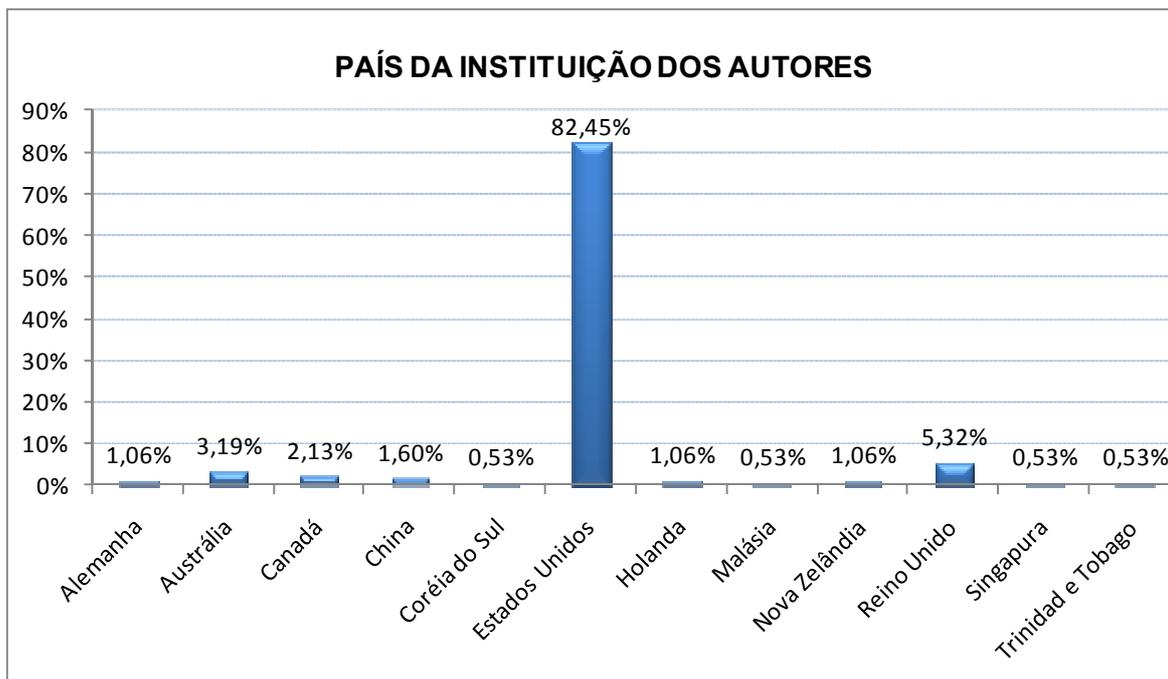
**GRÁFICO 12 – DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS POR REVISTA (PRINCIPAIS) NOS PERÍODOS**



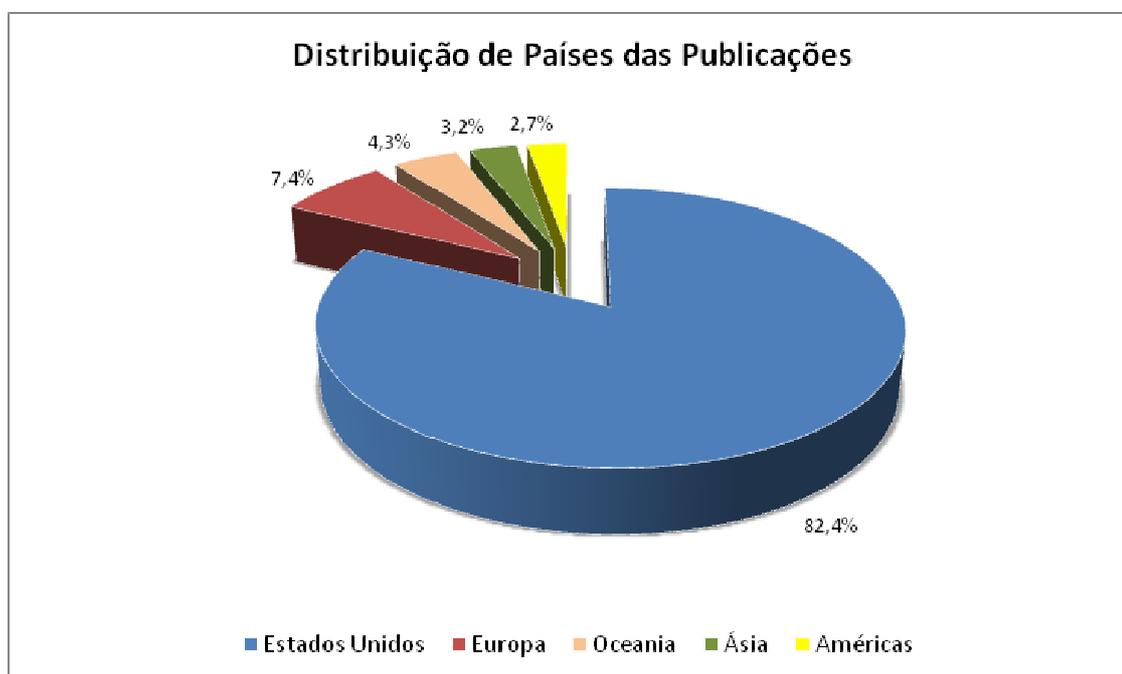
**GRÁFICO 13 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA RELATIVA, NO PERÍODO DE 2000 A 2010, DAS PUBLICAÇÕES DOS AUTORES DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS**



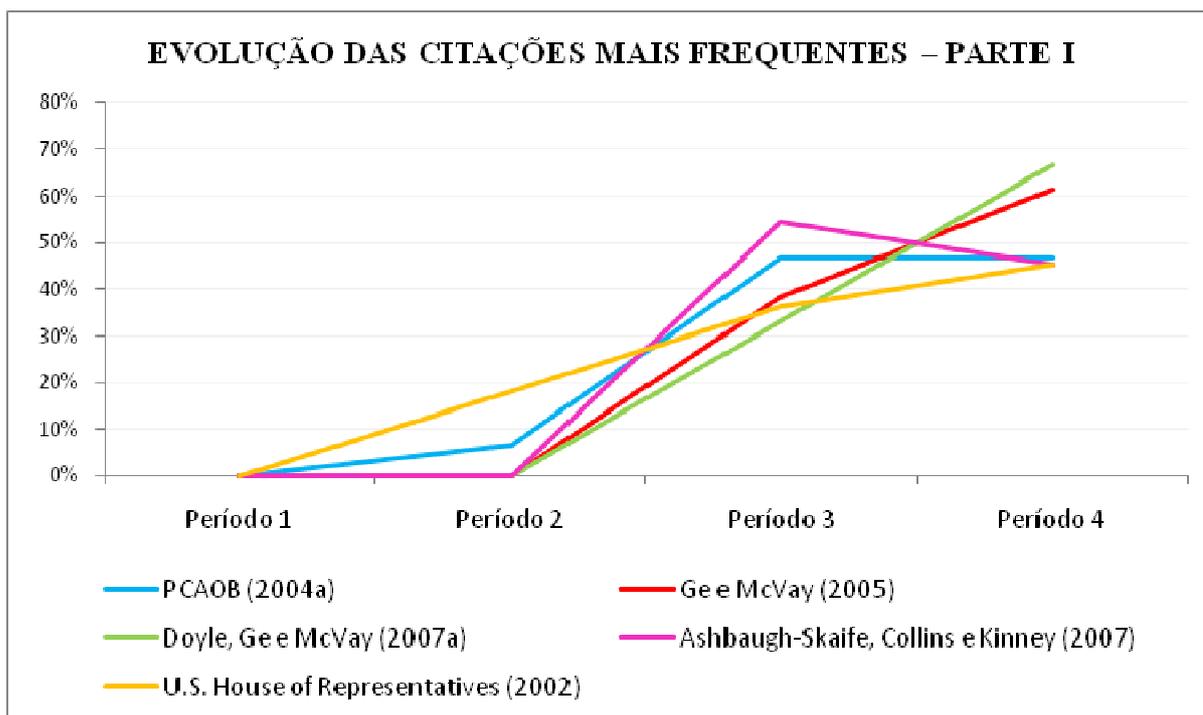
**GRÁFICO 14 – DISTRIBUIÇÃO DAS PUBLICAÇÕES DOS AUTORES DE ARTIGOS CIENTÍFICOS SOBRE CONTROLE INTERNO E GESTÃO DE RISCOS OS PERÍODOS**



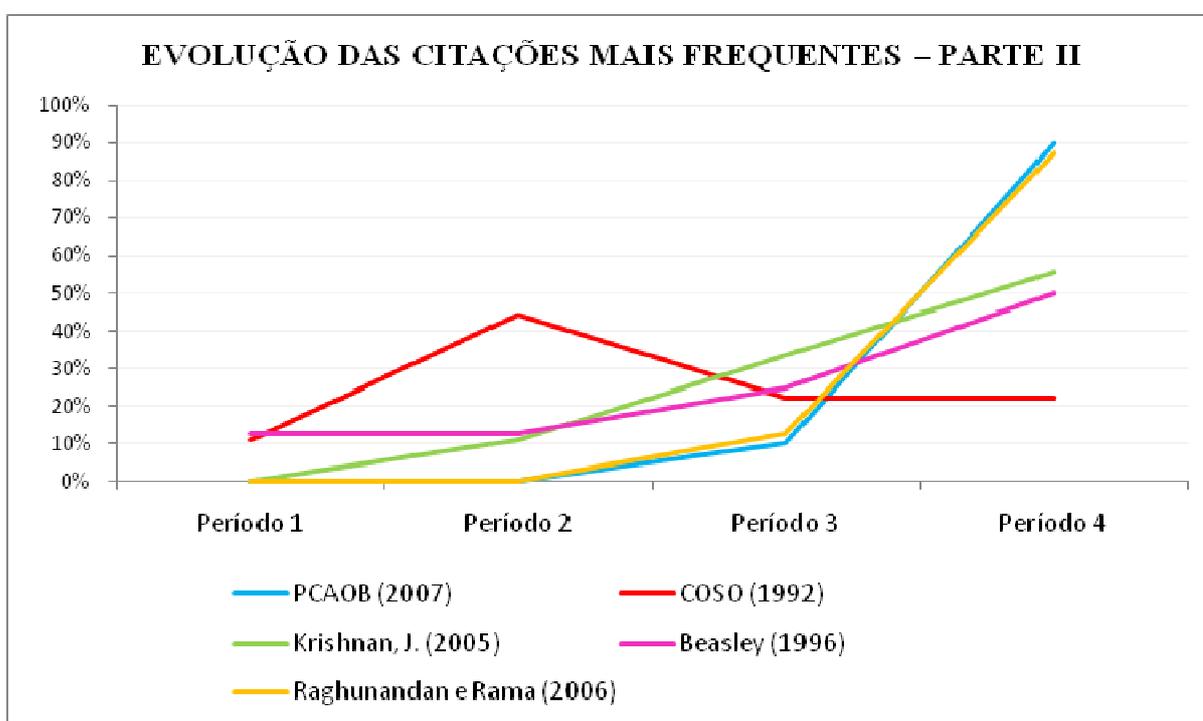
**GRÁFICO 15 – DISTRIBUIÇÃO POR FREQUÊNCIA ABSOLUTA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS DOS AUTORES DETENTORES DE PUBLICAÇÃO SOBRE CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS, NO PERÍODO DE JAN./2000 A DEZ./2010, PELOS PAÍSES DE ESTABELECIMENTO DE SUAS INSTITUIÇÕES**



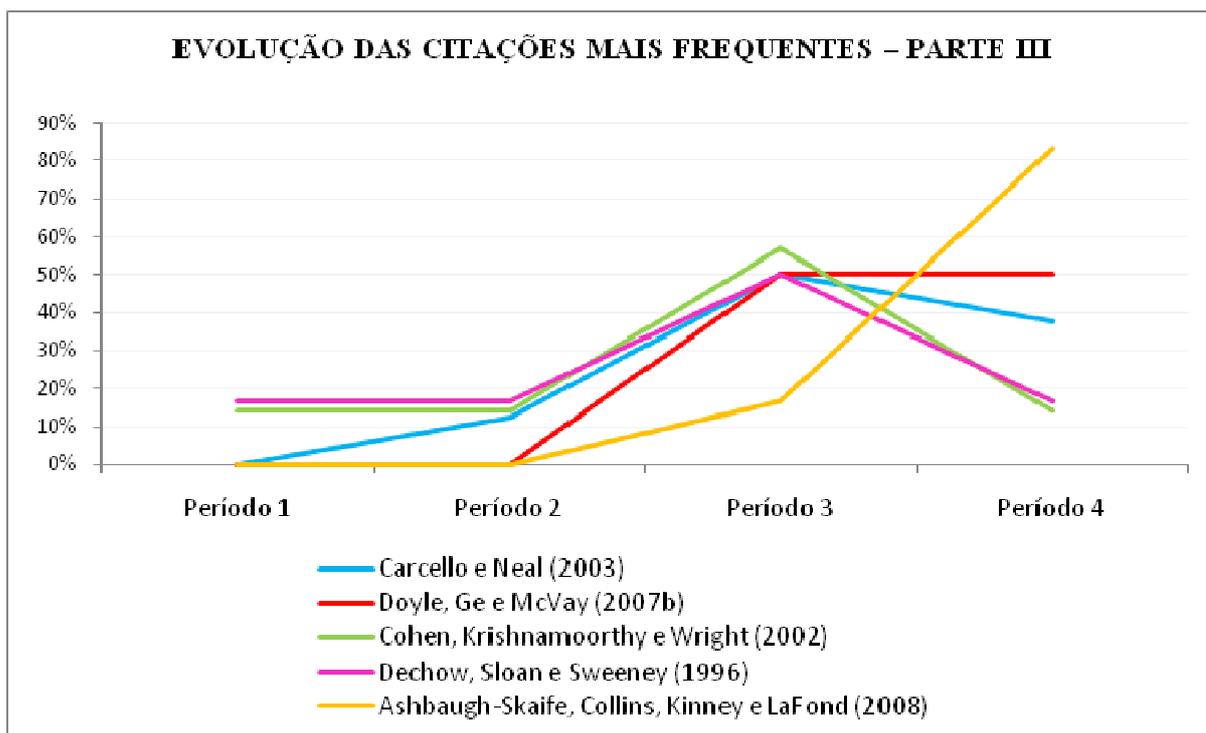
**GRÁFICO 16 – DISTRIBUIÇÃO DE PAÍSES DAS PUBLICAÇÕES**



**GRÁFICO 17 - EVOLUÇÃO DAS CITAÇÕES MAIS FREQUENTES – PARTE I**



**GRÁFICO 18 - EVOLUÇÃO DAS CITAÇÕES MAIS FREQUENTES – PARTE II**



**GRÁFICO 19 - EVOLUÇÃO DAS CITAÇÕES MAIS FREQUENTES – PARTE III**