

DEFICIÊNCIAS DO CONTROLE INTERNO: UMA ANÁLISE PELAS ESCOLHAS RACIONAIS

Agnaldo Pereira

Universidade Estadual de Maringá / UniCesumar Londrina

Eric Ferreira dos Santos

Universidade Estadual de Londrina / Kroton / Instituto Filadélfia de Londrina

RESUMO

A pesquisa analisa o perfil das publicações do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) quanto as deficiências de controles internos pela ótica das escolhas racionais, considerando as práticas organizacionais pelo modelo COSO. Assim, foi realizado uma Revisão Sistemática da Literatura, pelo qual foram recuperadas 27 publicações com evidências e relatos sobre as deficiências o controle interno. Essas evidências foram categorizadas pelo Framework COSO e discutida pela teoria das escolhas racionais. Entre os achados, tem-se que a falta de estabelecimento de controles internos de forma apropriada pode ser compreendida como resultados de decisões racionais tomadas pelos responsáveis dos controles que, com informações limitadas, entendem que os controles, da forma pela qual estão implementados, seriam suficientes para proteger o patrimônio contra ações indesejadas. Além disso, as maiores deficiências se reportam aos ambientes de controle e comunicação, áreas de maior atenção, pois certas escolhas racionais podem conduzir a existência de erros e fraudes ou mesmo de conduta indesejada no estabelecimento de controles internos.

Palavras-chave: controle interno; deficiências; falha; escolha racional; COSO

1. INTRODUÇÃO

O ambiente dos negócios tem sofrido mudanças complexas quanto as necessidades de aplicação racional de controles internos que contribuam para o processo de tomada de decisão. A necessidade empresarial para lidar com desperdícios, riscos, incertezas no meio empresarial, de modo a garantir a continuidade da empresa é cada vez maior.

De acordo com a Teoria das Escolhas Racionais (TER), a ação da escolha racional é causada ou motivada pelo interesse do indivíduo que se orienta pelas consequências que ele percebe ou define, tendo racionalidade limitada, em uma situação de tomada de decisão (Burns & Roszkowska, 2016). Com isso, em um cenário mutável, os tomadores de decisões das empresas, por meio de escolhas racionais, buscam meios de enfrentar os riscos e desperdícios para reduzir as incertezas ambientais, atingindo seus objetivos. A escolha de controles, permitem eles fazerem isso.

Os controles internos fornecem uma garantia razoável, mas não absoluta, de que os objetivos da organização serão alcançados (Nyakundi, Nyamita, & Tinega, 2014). Os gestores das empresas estabelecem, como escolhas racionais, sistemas de controle interno para ajudar as empresas no alcance das metas empresariais e do desempenho empresarial, evitando as perdas de recursos e permitindo a produção de relatórios confiáveis para o processo decisório (Nyakundi et al., 2014).

Se durante a década de 1980, os controles eram vistos sob a forma de sistemas de gestão (Berliner & Brimson, 1988), a preocupação com a efetividade dos controles levou a criação de modelos, como o do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) que fornece bases para avaliar a eficiência e a eficácia nos controles. Esse modelo se

popularizou ao ponto de sofrer relevantes ajustes para a realidade empresarial da década de 2010 (D'Aquila & Houmes, 2014; McNally, 2013).

O controle interno é uma das principais práticas das empresas (Nunes & Sellitto, 2016). Serve para ajudar a empresa a atingir seus objetivos, sob uma concepção que cria expectativas modestas de resultados (Cunningham, 2003). Pelas escolhas racionais, os controles internos servem para impedir a ocorrência de eventos e comportamentos indesejados, desperdícios e riscos (Cunningham, 2003). Nesse ponto de vista, a deficiência de controles internos ocorre pela perda de capacidade que o controle adotado tem em contribuir para o alcance de um objetivo (McNally, 2013). A vitalidade do controle interno, sua clareza, responsividade e informação plena, são essenciais para a empresa atingir suas metas (Akyel, 2010).

As crises financeiras e de fraudes das décadas de 1990 e 2000, por exemplo, estimularam o criação das atividades de gestão de riscos associados a controles internos (Sarens & Christopher, 2010). Acerca disso, o foco original do COSO, a princípio não está no risco, mas nos motivos que cerceiam os problemas de controle interno que contribuem para a existências de deficiências que acarretam nos relatórios financeiros. (Moeller, 2007).

Assim sendo, diante desse contexto, esta pesquisa visa analisar o perfil das publicações do Congresso Brasileiro de Custos (CBC) quanto as deficiências de controles internos pela ótica das escolhas racionais, considerando as práticas organizacionais pelo modelo COSO. Para isso, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura foram recuperadas 27 publicações do CBC.

Peleias, Caetano, Parisi e Pereira (2013) investigaram as características bibliométricas de publicações sobre Controle Interno e Gestão de Riscos dos Congressos USP e EnANPAD. Os autores sugeriram que pesquisas futuras envolvendo períodos maiores e/ou outros eventos, como o Congresso Brasileiro de Custos, poderiam trazer mais elucidado quanto aos aspectos de controle interno e gestão de riscos (Peleias et al., 2013). A presente pesquisa parte dessa sugestão, porém para investigar as deficiências e riscos associados aos controles internos.

Isto posto, espera-se que o presente estudo seja útil aos profissionais, ao trazer à tona clareza quanto as deficiências de controles internos e indicativos sobre ações racionais que podem ser tomadas ou evitadas para reduzir tais deficiências. Este estudo ajuda os gestores a pensarem sobre decisões de controle interno de forma mais clara e racional. E do mesmo modo, à comunidade acadêmica, ao despertar a importância de se relatar e discutir de maneira mais completa e precisa as deficiências relacionadas aos controles internos e seus respectivos efeitos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controles Internos

Os sistemas de controles internos visam promover a execução dos objetivos organizacionais com eficácia e eficiência operacional, possibilitar a geração de demonstrações contábeis confiáveis, conforme aspectos normativos, legais e políticos (Michelon, Bozzolan, & Beretta, 2015). Para Cunningham (2003), os sistemas de controles se desenvolvem a partir de processos internos que visam contribuir para a empresa alcançar os objetivos desejados. Os sistemas de controles internos integram parte das políticas, procedimentos financeiros e operacionais das empresas (Mwakimasinde, Odhiambo, & Byaruhanga, 2014)

Os controles implicam no conjunto de medidas e ações que as organizações tomam, visando proteger os recursos patrimoniais contra perdas, fraudes e ineficiências, além de garantir acurácia, confiabilidade e segurança acerca dos dados contábeis (Kabuye, Nkundabanyanga, Opiso, & Nakabuye, 2017). Além disso, os controles garantem o cumprimento das políticas contábeis e permitem a avaliação de desempenho em toda a organização (Kabuye et al., 2017).

Sancovschi (1999) lista os seguintes itens como princípios do controle interno: a) estabelecer claramente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários; b) separar a responsabilidade sobre operações relacionadas; c) a autoridade sobre as funções de registro,

custódia de ativos ou autorização para movimentar ativos e incorrer em passivos deve ser delegada a três pessoas diferentes; d) empregar sempre pessoal competente e confiável; e) promover a rotação periódica de deveres ou de cargos; f) adotar técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas; g) viabilidade financeira; h) revisão independente; i) integração de tarefas e funções.

Quando estabelecidos, os controles internos são capazes de revelar deficiências e problemas relacionados a possíveis reduções de receitas e aumentos de custos (Nyakundi et al., 2014). Sobre isso, pode-se compreender as relações entre ambos para gerar resultado, observando as fraquezas e falhas de informação (Nyakundi et al., 2014).

Um sistema de controles interno eficaz irá promover o sucesso organizacional em atingir os níveis de desejados de metas orçamentárias para receitas e despesas (Fadzil, Haron, & Jantan, 2005). De maneira descritiva, Fadzil et al. (2005) explicam que o controle interno eficaz depende da revisão de sua confiabilidade e integridade quanto as informações financeiras e operacionais que são geradas e observadas. Depende também da revisão de controles aplicados para a proteção de ativos da organização, da avaliação da conformidade do comportamento organizacional com as políticas previamente estabelecidas pela empresas e da observância dos regulamentos internos e leis aplicáveis para a avaliação da eficiência e eficácia, esperadas pela administração da empresa (Fadzil et al., 2005; Sancovschi, 1999). Sugere-se que a gestão da empresa esteja comprometida com a aplicação e melhoria dos sistemas de controles internos pela participação ativa do monitoramento e supervisão das atividades organizacionais pelas pessoas que fazem escolhas racionais.

2.2 Escolha Racional nas Organizações

A Teoria da Escolha Racional (TER) destaca a natureza volitiva da ação das pessoas e suas capacidades para tomar decisões e agir com base numa análise racional de custo/benefício (Burns & Roszkowska, 2016). Em geral, segundo essa teoria, as pessoas são mais ou menos informadas sobre suas possibilidades de ação e buscam escolher a ação mais adequada que favoreça seus interesses (Burns & Roszkowska, 2016).

Simon (1976) explica que as organizações não podem ser plenamente racionais dado que seus indivíduos possuem habilidades restritas de processo de informação. Segundo ele, as pessoas: i) atuam com base em informações incompletas sobre possíveis ações e consequências, dados que não é possível ter informações plenas sobre todas elas; ii) exploram um número limitado de opções associadas com a decisão; iii) são incapazes de relacionar valores precisos aos resultados obtidos das ações. Nesse sentido, as pessoas, no melhor cenário, podem tomar decisões apenas com certo nível racionalidade limitada que seja razoável, segundo o que se possa ter em termos de obtenção de informações para o processo decisório.

Para Daft (2007), os gestores precisam ser sistemáticos na aplicação de procedimentos para o processo decisório, ou seja, quando eles possuem uma compreensão com profundidade acerca do processo de tomada de decisão racional, as decisões que eles tomam podem ser as mais adequadas num contexto que lhe falem alguma informação clara e objetiva. Assim, pela TER, os gestores precisam ser metódicos para alcançar as decisões mais benéficas após compreenderem o problema com o qual estão lidando (Daft, 2007). Nessa visão, a tomada de decisão pode ser vista pela possibilidade de estabelecer ou não um controle interno e a forma como esse controle deve funcionar.

Em outras palavras, uma ação ou decisão a ser tomada só acontecerá quando, com racionalidade limitada, a pessoa explorar e selecionar um número limitado de opções para a tomada de decisão. Por esse motivo, um gestor pode não escolher estabelecer um controle acurado por não conhecer tal opção.

Cook (1980) e Simon (1976) explicam que a TER é aplicada para descrever como um crime ocorre pela interação entre agressores e vítimas nas empresas, considerando que ambos

atuam diante das circunstâncias tomando decisões. As decisões são limitadas pela racionalidade limitada de maneira que as pessoas estejam cientes das oportunidades e constrangimentos no ambiente empresarial (Simon, 1976). Pela consciência das oportunidades e constrangimentos, Simon (1976) as desvios de condutas poderiam ser justificadas, bem como suas consequências.

Segundo Cook (1980) e Simon (1976), aqueles que são atraídos para ações de desvios de condutas, como agressores, fazem isso, avaliando se a ação fornecerá um alto nível de retorno com pouco esforço e baixo risco de apreensão. Por outro lado, as vítimas das ações de desvios de conduta, buscam tomar medidas preventivas para reduzir as opções daquele que age com má conduta. Assim, busca-se aumentar a probabilidade de os infratores serem detectados e punidos e de reduzir as possibilidades de perda por ações de má conduta. Esse conceito pode ser aplicado aos controles internos, uma vez que os controles internos visam aumentar a probabilidade de não ocorrer infrações para proteger o patrimônio da organização, aumentando a possibilidade de detecção de desvios indesejados, reduzindo possíveis perdas em decorrência deles.

Já, do ponto de vista teoria da agência, os controles são instalados com o objetivo de reduzir o risco e a incerteza decorrente de informações assimetrias entre os principais (proprietários ou gerentes) e os agentes (por exemplo, administradores), mas apesar de os controles existirem por causa de sua funcionalidade técnica, eles são estabelecidos como resultado da escolha racional de custo-benefício que o controle trará para a redução de riscos (Arwinge, 2013). Nesse sentido, pela TER, a existência de controles internos seria fruto das escolhas racionais feitas com racionalidade limitada para favorecer a inibição de desvios de condutas de modo a proteger os recursos patrimoniais contra perdas, fraudes e ineficiências.

De acordo com Maingot (1994), as pessoas usam a TER quando eles analisam um desvio de conduta para avaliar o medo das sanções com o potencial de benefícios que poderiam ter. O resultado de uma decisão quanto a um desvio de conduta, por meio racional, é considerado pelo medo de ser pego ou pelos benefícios que ele terá ao tomar a decisão. Essa abordagem requer uma análise sistemática de um problema para depois implementar a solução lógica dele (Daft, 2007). Diante das possibilidades de escolhas racionais, o controle interno, quando estabelecido visa reduzir ações indesejadas que possam gerar riscos às organizações.

Nesse ponto de vista, os escritórios de contabilidade, por exemplo, que escolhem racionalmente estabelecer controles internos nas rotinas de suas áreas tendem a gerenciar com mais eficiência os seus processos internos, obtendo maior segurança e confiabilidade nas informações (W. A. C. Silva, Rocha, & Melo, 2011). As escolhas políticas e de estrutura empresarial podem afetar o funcionamento dos sistemas de controles internos, dado que os controles internos podem contribuir para a melhoria do desempenho financeiro, por meio do desenvolvimento de programas, projetos, e pela implementação de sistemas mais eficazes de controles internos (Bruwer, Coetzee, & Meiring, 2017; Sarens & Christopher, 2010).

As empresas tendem a escolher a aumentar o nível de controle quando variáveis relacionadas ao tamanho da organização se destacam (Mendes, Kruger, & Lunkes, 2017). Por causa disso, é esperado que os controles internos e a estrutura da controladoria contribuam para a minimização de incertezas no processo decisório (Mendes et al., 2017)

As empresas que possuem controles internos ineficientes tem uma precisão menor nas projeções da administração (Feng, Li, & McVay, 2009). Por outro lado, os sistemas de controles internos possuem influência significativa no desempenho de pequenas e médias empresas, contudo ainda há desafios para a implementação desses controles quando considerado a função da auditoria interna, por exemplo, a qual exerce o papel fundamental de avaliar se os controles funcionam ou não como deveriam, conforme as escolhas racionais das organizações (Nyakundi et al., 2014). Portanto, o estabelecimento consciente de controles internos é vital para a melhoria do desempenho financeiro da organização.

O framework do COSO define deficiência de controle internos pela perda de capacidade que o controle possui em contribuir para o alcance de um objetivo (McNally, 2013). Assim, a deficiência de controles internos é identificada quando reduz a probabilidade uma empresa em alcançar seus objetivos. Pela TER, isso pode ocorrer se os gestores não tomarem decisões, tendo informações razoáveis, de melhoria do controle para inibição de comportamentos indesejados. Se o julgamento profissional da administração determinar que um objetivo não está sendo alcançado porque um princípio ou dimensão de controle interno está ausente e não funciona como deveria, a empresa estabelece a existência de uma grande deficiência (McNally, 2013).

2.3 Framework COSO

Em 1992, foi desenvolvida uma estrutura conceitual para os controles internos, proposta pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) que proporciona nível de confiança para a execução dos objetivos de controle interno. (Janvrin, Payne, Byrnes, Schneider, & Curtis, 2012; Moeller, 2007) O COSO assume a existência de cinco componentes, pelos quais são alcançados os objetivos de controles internos. Com o passar do tempo e com as novas atualizações na estrutura, o COSO passou a envolver 17 princípios e contemplar relatórios de todos os tipos. Na versão atualizada, o COSO preserva sua definição original de controle interno, apresenta os cinco componentes do controle interno, sendo eles: i) ambiente de controle; ii) avaliação de riscos; iii) controle de atividades; iv) comunicação e informação, e; iv) monitoramento. A respeito dessas dimensões, Länsiluoto, Jokipii e Eklund (2016) fornecem evidências de relação entre os cinco componentes de controles internos e a efetividade do controle interno.

O COSO apresenta também três objetivos de controle interno: operações, relatórios e conformidade (Janvrin et al., 2012). O objetivo da operação corresponde à eficácia e eficiência das operações da organização, os quais envolvem as metas operacionais e de desempenho financeiro e a proteção de ativos contra desperdícios (Janvrin et al., 2012). O objetivo de relatórios corresponde a elaboração de demonstrações confiáveis, sejam elas internas, externas, financeiras e não-financeiras. Por fim, o objetivo de conformidade refere-se à adesão aos aspectos legais e normativos relativos à organização. (Janvrin et al., 2012).

Para o COSO (1992), o ambiente de controle determina a base para todos os controles internos da empresa, influenciando a consciência de controle de seus membros, dado que fornece disciplina, estrutura, integridade, valores éticos, competência operacional, filosofia de gestão e o estilo operacional e a liderança administrativa (Frazer, 2016). O nível de controle nessa categoria está associado com a maneira como as atividades da empresa são estruturadas e como os riscos são avaliados (Moeller, 2007).

Deficiências, falhas e distorções no controle podem levar a preocupação com os riscos. Quanto a avaliação de risco, tem-se que as empresas, geralmente, enfrentam riscos externos e internos, cujas fontes devem ser avaliadas. A avaliação de riscos exige como pré-requisito o estabelecimento de objetivos associados aos diferentes níveis organizacionais e é definida como a identificação e análise de riscos relevantes para o alcance dos objetivos (COSO, 1992). Essa avaliação permite compreender a maneira sobre como os riscos devem ser lidados (COSO, 1992). Dados que os ambientes econômicos são dinâmicos e mutáveis, espera-se que mecanismos sejam aplicados para identificar e lidar com os riscos relacionados às mudanças.

Já as atividades de controle referem-se as políticas e procedimentos que visam assegurar o modo de execução das diretivas de gestão, incluindo atividades como aprovações, autorizações, verificações, conciliações, revisões de desempenhos, salvaguarda de ativos e segregação de funções (Frazer, 2016). Essas ações racionais possibilitam dissuadir as atividades de fraude ou roubo que poderiam ocasionar perdas para a organização (COSO, 1992).

Dado que as organizações são processos que criam, mantem e dissolvem coletivos sociais, os quais constituem o trabalho organizacional e as formas com que tais processos são

executados (Wicker & Weick, 1980), as empresas não podem existir sem comunicação (Keyton, 2011). A comunicação se faz necessária na vida das empresas e, por isso, permeia os controles internos. A teoria da comunicação é um conjunto de funções sobrepostas e inter-relacionadas de uma organização que a socializa para a gestão (McPhee & Zaug, 2001).

Deste modo, no que diz respeito a informação e comunicação, a informação pertinente precisa ser identificada, captada e comunicada por meio de relatórios e cronogramas definidos que ajudem as pessoas no cumprimento de suas responsabilidades (Frazer, 2016). Os sistemas de informação produzem relatórios operacionais, financeiros e não financeiros, conforme a possibilidade de execução de controles das atividades operacionais da empresa (COSO, 1992; McNally, 2013). Os sistemas de informação não são restritos aos dados gerados internamente, pois também contemplam informações sobre eventos, atividades e condições externas, fundamentais para a tomada de decisões.

A comunicação eficaz também deve ocorrer em um sentido mais amplo, ao ponto de que todas as pessoas da organização em seus diversos níveis possam receber uma mensagem clara da administração de que as responsabilidades de controles precisam ser correspondidas seriamente (COSO, 1992; Frazer, 2016; Janvrin et al., 2012). Assim, é vital que o colaborador compreenda o seu papel na aplicação dos controles internos e a maneira como as atividades individuais se relacionam com o trabalho de outras pessoas. Por causa disso, a comunicação ocorre não apenas da alta administração para os colaboradores, mas também dos colaboradores para a alta administração. A existência de uma comunicação bidirecional torna ela eficaz, tanto na comunicação interna quanto na comunicação externa com clientes, fornecedores, acionistas, entre outros *stakeholders* (COSO, 1992; Frazer, 2016; Rae, Sands, & Subramaniam, 2017).

Por fim, o monitoramento decorre de um processo que avalia a qualidade do desempenho do sistema de controle interno estabelecido ao longo do tempo pelas atividades de monitoramento contínuo, das avaliações separadas, ou de ambas (COSO, 1992; Rae et al., 2017). O monitoramento contínuo ocorre durante a execução das operações e inclui atividades de administração e supervisão, as ações que os colaboradores executam durante o desempenho de suas funções. O escopo e a frequência das avaliações distintas dependem de uma avaliação dos riscos e da não existência e falhas no procedimentos de monitoramento em andamento (COSO, 1992). Quando identificadas, as deficiências de controle devem ser reportadas para a alta administração para que sanar tais problemas, dando novos rumos a empresa. (COSO, 1992).

Para evitar falhas e desperdícios, o crescimento empresarial depende do suporte que a empresa possui para a efetividade do controle interno e isso é fundamental e desafiante para os sistemas organizacionais. O framework COSO foi criado para projetar, implementar, conduzir e avaliar esses sistemas de controles internos por meio dos princípios associados a eles.

Ao preocupar-se com falhas, é natural que a empresa busque também as bases para gerir os riscos. Tendo isso em vista, o COSO fornece a base para a gestão de riscos necessária para lidar com as incertezas e otimizar as ações estratégicas para o alcance de sua missão organizacional (McNally, 2013). Por consequência, essa base permite que a estratégia empresarial esteja apoiada numa gestão voltada as escolhas racionais de identificação do risco e de resposta a esse risco (D'Aquila & Houmes, 2014; McNally, 2013).

2.4 Estudos anteriores correlatos

Beuren e Zonatto (2014) analisaram o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, publicados em periódicos nacionais e internacionais, indexados na base de dados Scopus. Eles demonstraram que houve um crescimento na produção científica sobre controles internos no período de 1983 e 2011, sendo mais da metade publicados a partir de 2006. Esse estudo apontou que pesquisas sobre controles internos no setor público pela abordagem comportamental carecem de maior investigação. Entre as conclusões, foi observado não haver uma literatura específica predominante na área de controles internos (Beuren & Zonatto, 2014).

Peleias et al. (2013) identificaram e analisaram as características bibliométricas dos artigos sobre Controle Interno e Gestão de Riscos apresentados no Congresso USP e no EnANPAD entre 2001 e 2011. Os autores observaram um crescimento de 33,7% de trabalhos apresentados no EnANPAD sobre Controle Interno e 30,9% no Congresso USP. Em ambos os eventos, o crescimento anual de artigos foi de 19,9% (Peleias et al., 2013). Por outro lado, o crescimento anual de trabalhos publicados no EnANPAD sobre Gestão de Riscos foi de 29,1%, ao passo que houver 43,6% de publicação no Congresso USP. Em conjunto, os eventos correspondem a uma taxa média anual de 8,5% de crescimento de artigos sobre Gestão de Riscos (Peleias et al., 2013). Os resultados demonstram percentuais médios favorecerem o Congresso USP na temática de Gestão de Riscos. As evidências são inconclusivas quanto a estabelecer uma possível tendência nisso e a tendência de pesquisadores escreverem mais sobre Controle Internos do que Gestão de Riscos (Peleias et al., 2013).

3. METODOLOGIA

O presente estudo é uma revisão sistemática da literatura (RSL), exploratória e descritiva (Greenhalgh, 1997; White & Schmidt, 2005). A RSL pode ser definida como uma questão proposta que tenta reduzir vieses por meio de métodos sistemáticos para a identificação, seleção, avaliação crítica e síntese de uma investigação relevante (Needleman, 2002). Conduziu-se a RSL em três fases: (i) planejamento de revisão; (ii) condução da revisão; e (iii) extração dos dados, análise e síntese dos resultados (Thorpe, Holt, Macpherson, & Pittaway, 2005; Tranfield, Denyer, & Smart, 2003).

O planejamento da revisão consiste na formulação de protocolo detalhado, que descreve os processos e métodos aplicados na RSL, composta por: (i) questão de pesquisa; (ii) a estratégia de busca; (iii) critérios de inclusão (IC) e exclusão (EC); e (iv) extração dos dados e síntese. (Needleman, 2002; Pai et al., 2004; Thorpe et al., 2005). Foi especificado a seguinte questão: “Quais são as evidências existentes a respeito de deficiências do controle interno?”. Definiu-se a estratégia de busca. A pesquisa engloba todos os artigos do Congresso Brasileiro de Custos (CBC). Utilizou-se as seguintes palavras-chaves: BSC; *Controle interno*; *Controles internos*; *Risco*; e *Risco*. A pesquisa foi inicialmente feita pelo emprego dos operadores booleanos “AND” para interligar as palavras-chaves e “OR” para diferenciar os sinônimos.

Para que houvesse a seleção de artigos relevantes da RSL, estabeleceu-se critérios de inclusão e exclusão, observados nas fases de condução da revisão. Estudos empíricos foram selecionados em conformidade com os seguintes critérios:

Critérios de Inclusão (IC): **IC 1:** Estudos empíricos que estejam em português; **IC 2:** Estudos empíricos com publicação de todos os períodos do CBC; **IC 3:** Estudos empíricos que apresentam evidências de conteúdo sobre controle interno e gestão de riscos no seu referencial teórico; **IC 4:** Estudos empíricos que apresentam evidências de contribuições a respeito sobre deficiências e contribuições de controle interno.

Critérios de Exclusão (EC): **EC 1:** Estudos empíricos que não estejam em português; **EC 2:** Estudos empíricos repetidos; **EC 3:** Estudos empíricos que não apresentam evidências de conteúdo sobre controles internos e/ou gestão de riscos no seu referencial teórico; **EC 4:** Estudos empíricos que não apresentam evidências de conteúdo sobre controle interno e gestão de riscos no seu referencial teórico; **EC 5:** Estudos empíricos que estejam incompletos; **EC 6:** Estudos secundários ou teóricos.

Os dados obtidos foram armazenados em formulários. O objetivo da condução da RSL foi a de realizar uma procura extensa e sistemática de todos os estudos que acolham aos critérios de inclusão e exclusão do protocolo (Jones & Evans, 2000). Os passos do processo de seleção dos estudos primários são demonstrados na Figura 1.

No primeiro passo, identificou-se um retorno de um total de 302 estudos publicados no congresso. Após isto, em cada passo seguinte foram aplicados os critérios de inclusão e

exclusão. O passo dois consistiu em selecionar artigos com base na leitura do resumo, palavras-chaves, título e referencial teórico. O passo três, na leitura de introdução e conclusão. Por fim, o último passo consistiu em leitura da publicação completa resultando numa amostragem final de 27 trabalhos empíricos. Esta condução da revisão foi realizada em setembro de 2019.

A amostra ficou composta por 27 artigos recuperados. Com a amostragem definida, iniciou-se a fase três da RSL com a extração dos dados que foram categorizados em conformidade com os aspectos do controle interno. O presente trabalho prepondera ser de natureza qualitativa, pois as análises de dados utilizadas são indutivas e exigentes de interpretações do pesquisador acerca do conteúdo textual para o mapeamento das informações (Creswell, 2010; Sampieri, Collado, & Lucio, 2013; Tranfield et al., 2003).

Após a extração dos dados, foram realizadas as análises, organizadas da seguinte maneira: i) mapeamento bibliométrico; ii) mapeamento metodológico; iii) mapeamento das deficiências dos controles internos. O mapeamento bibliométrico é composto pelo uso das três leis bibliométricas: a Lei de Bradford; a Lei de Lotka; e a Lei de Zipf. (Alvarado, 1984).

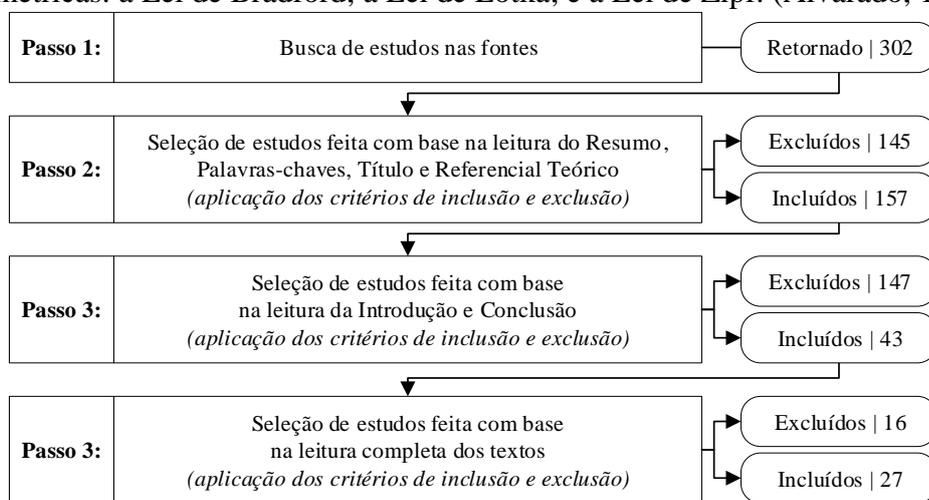


Figura 1. Processo de seleção de estudos empíricos
Fonte: elaborada pelos autores.

O mapeamento metodológico descreve a natureza, os tipos de pesquisa e as aplicações dos trabalhos empíricos. O mapeamento das informações foi constituído pela análise de conteúdo qualitativa da totalidade dos textos recuperados (Elo & Kyngäs, 2008; Hwang, 2007).

Para as execuções das análises, foram utilizadas a ferramenta Microsoft Excel. Por fim, realiza-se as análises críticas sintetizando-as e demonstra-se uma visão geral das deficiências, bem como das contribuições.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

4.1 Mapeamento bibliométrico e metodológica

Nessa pesquisa, a amostra ficou composta por 27 artigos recuperados, conforme Tabela 1. Observa-se que a maior parte das publicações foram realizadas em 2013 com ênfase nos assuntos de Sistema de medição de desempenho (3), Gestão de Custos e práticas de controlaria (3), Gestão de riscos (1), Custo da qualidade (1) e Sistema de Escrituração Digital (SPED) (1).

Tabela 1
Amostra de publicações recuperadas

	Ano de publicação										Amostra Total
	2004	2006	2007	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2017	
N	1	1	2	3	4	1	2	9	3	1	27
%	4%	4%	7%	11%	15%	4%	7%	33%	11%	4%	100%

Fonte: elaborada pelos autores.

No que diz respeito aos aspectos metodológicos, as publicações foram classificadas segundo o objetivo, a abordagem e a técnica. Quanto aos objetivos, identificou-se artigos descritivos (15), exploratórios (8) e exploratório-descritivo (4). Entre as publicações, no que se refere a abordagem, tem-se 16 artigos qualitativos, 8 quantitativos e 3 quali-quantitativos. Por fim, quanto a técnica, tem-se: i) 12 estudos de caso; ii) 12 levantamentos (survey); iii) uma pesquisa-ação; iv) uma pesquisa documental; v) um estudo multicascos.

Os artigos são observados pelas seguintes abordagens teóricas: Gestão de Custos (15), Abordagens contemporâneas de custos (3), Gestão de riscos (2), *Balanced Scorecard* (2), Controladoria (2), SPED (1), Práticas de Controladoria (1), Métodos de Custeio (1).

Conforme Tabela 2, cerca de 40% das produções recuperadas foram escritas por três autores, ao passo que 33,3% dos artigos foram redigidas por quatro ou cinco autores. Entre as produções recuperadas, o ano de 2013 destaca-se novamente com dois artigos com dois autores (7,4%), três artigos com três autores (11,1%) e dois artigos com quatro autores (7,4%). Somente em 2008 e 2013, apresentou-se dois artigos com cinco autores (7,4%).

Tabela 2

Volume de publicações por quantidade de autores

Ano	Quantidade de Autores (N/%)					Total Geral
	1	2	3	4	5	
2004			1 (3,7)			1 (3,7)
2006			1 (3,7)			1 (3,7)
2007			1 (3,7)	1 (3,7)		2 (7,2)
2008		1 (3,7)	1 (3,7)		1 (3,7)	3 (11,1)
2010		1 (3,7)	2 (7,4)	1 (3,7)		4 (14,8)
2011				1 (3,7)		1 (3,7)
2012			2 (7,4)			2 (7,2)
2013	1 (3,7)	2 (7,4)	3 (11,1)	2 (7,4)	1 (3,7)	9 (33,3)
2014		1 (3,7)		2 (7,4)		3 (11,1)
2017		1 (3,7)				1 (3,7)
Total (N/%)	1 (3,7)	6 (22,2)	11 (40,8)	7 (25,9)	2 (7,4)	27(100,0)

Fonte: elaborada pelos autores.

Na amostra obtida, foi identificado 83 autores distintos. Somente o autor Antonio Artur de Souza teve recorrência no volume amostral com duas publicações. Entre as instituições, representadas pelos autores, destacam-se com cinco recorrências (6%) cada a Universidade Federal de Lavras (UFLA), a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), a Universidade Federal de Uberlândia (UFU), a Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC) e a Universidade de Brasília (UNB)/ Universidade Federal da Paraíba (UFPB)/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

Quanto a Lei de Zipf, ao analisar o volume das palavras-chaves, identificou-se que os termos mais recorrentes foram: Controles Internos (4), Gestão de Riscos (2), SPED Contábil (2). As demais palavras-chave (50 termos) tiveram apenas uma ocorrência, contudo, dentre eles, destaca-se alguns termos que se relacionam ao conteúdo abordado neste artigo: COSO, Controle de Custos, Contabilidade gerencial, Controle, Controle de Custos, COSO, Custo da qualidade, Custos para Tomada de Decisão, Custo-volume-lucro, Gerenciamento, Gestão, Gestão de Custos.

4.2 Mapeamento das evidências sobre as deficiências do controle interno

Os artigos recuperados na amostra relatam evidências de falhas de controles internos que podem ser agrupadas nas categorias, listadas na Tabela 3. Essa tabela demonstra a relação

entre as categorias com a dimensão de controle do COSO, a qual foi estabelecida pelos autores com base nas análises das evidências obtidas e nas deficiências de controle interno relatadas.

Visto que os sistemas de controles internos promovem a execução dos objetivos empresariais com eficácia e eficiência (Michelon et al., 2015), é possível argumentar que a ausência de controle sinaliza a execução dos objetivos sem a eficácia e eficiência que a empresa poderia ter. Isso pode ser constatado pelas evidências obtidas. Conforme observado na Tabela 4, em quase todas as categorias há relatos ou evidências de ausências de controles sobre receitas, custos, despesas, estoques, gastos, desempenho. Quando isso ocorre, o princípio da seleção e desenvolvimento de atividades de controle é negligenciado de maneira racional.

Tabela 3

Categorias em associação as dimensões de controle e os princípios do COSO relacionados

Categoria	Dimensão de Controle do COSO
Aplicação de medidas e ferramentas de custos	1, 2, 3 e 4
Comunicação interna e preparo de informações gerenciais	1
Estrutura dos controles internos	1 e 2
Gestão de custos e procedimentos de controles internos	1 e 2
Gestão de estoques	1
Gestão de riscos	2 e 4
Gestão em escritório de contabilidade	1, 3 e 5
Prestação de contas	4
Proteção de Ativos	3
Sistema de medição de desempenho: BSC	1 e 3
Transações de alto nível	2 e 5

(1) ambiente de controle; (2) avaliação de riscos; (3) controle de atividades; (4) comunicação e informação, e; (5) monitoramento.

Fonte: elaborada pelos autores com base em evidências empíricas.

Em outros casos, quando há controle, há ineficiência na aplicação dos sistemas de controles internos. Isso pode ser observado em escritórios de contabilidade em que a ineficiência advém pela emissão e armazenamento das informações em papel, o que pode gerar má conduta por aqueles que manejam as folhas. A eficiência de controles internos em escritórios de contabilidade está associada a escolha de implementação de controles na sua rotina (W. A. C. Silva et al., 2011). Quando os responsáveis pelo escritório não valorizam o uso sistemas informatizados e a automatização, agem com racionalidade limitada suficiente para que as falhas aconteçam, reduzindo a segurança. Andrucheche, Belli e Gasparetto (2013) relatam que as empresas de médio porte possuem dificuldades específicas que sinalizam a necessidade de melhorias nos controles internos e do sistema de informação para beneficiar o gerenciamento de custos. As microempresas e empresas de pequeno porte, por sua vez, costumam identificar gargalos de produção e falta de controle do desperdício.

O desenvolvimento de programas, projetos e de sistemas mais eficazes de controles internos favorecem o desempenho organizacional (Bruwer et al., 2017; Sarens & Christopher, 2010). No que tange a proteção de ativo, encontrou-se que os controles internos são adotados apenas quando são identificados desempenhos desfavoráveis.

O COSO apresenta a gestão de riscos como uma dimensão para lidar com as incertezas e otimizar as ações estratégicas (McNally, 2013). A falta de gestão de riscos e de custos e o não esclarecimento sobre a gestão de riscos levantam preocupações quanto a qualidade dos controles internos, dado que sua ausência eleva os riscos para a empresa.

Tabela 4

Principais deficiências associadas ao controle interno

Categoria	Principais deficiências de controle interno	Fontes
Aplicação de medidas e ferramentas de custos	Ausência do controle de gastos; Uso de controles informais restrito ao gerente; Inconsistências entre as informações de custos e os controles internos das áreas que reportam essas informações ao sistema informatizado interno; Práticas frágeis de controle; A execução do controle é ineficaz.	Araujo et al. (2007) Teixeira, Leal e Miranda (2008) Silberman e Isensse (2017) Inácio et al.(2014)
Comunicação interna e preparo de informações gerenciais	Falta de incentivo para que os setores da empresa colaborem com os controles e no repasse de informação ao gestor de custos; Dificuldade em elaborar informações completas.	Andruchechen, Belli e Gasparetto (2013)
Estrutura dos controles internos	Problemas relacionados com a melhoria nos controles internos e no sistema de informação para melhorar a gestão de custos; Ausência de controles de seus custos individuais; Ausência ou inexistência de controles internos.	Andruchechen, Belli e Gasparetto (2013), Faria e Lorandi (2013), Soares et al. (2013), Santos et al. (2013)
Gestão de custos e procedimentos de controles internos	Falha ou inexistência no controle de produção, desperdício e matéria prima; Ausência nos controles de custos indiretos; Falta de procedimentos operacionais de controle interno para a gestão de custos; Inexistência de procedimentos de controle para as atividades de controle realizadas pelos funcionários na distribuição do custo indireto; Falta de controles internos para a separação dos custos por produto.	Oliveira Moraes, Ribeiro Moraes e Junqueira (2004), Braga, Souza e Guerra (2010), Gomes et al. (2011), Andruchechen, Belli e Gasparetto (2013), Faria e Lorandi (2013), Soares et al. (2013), Santos et al. (2013)
Gestão de estoques	Ausência de gestão de estoques e perdas; Ausência de um sistema próprio de controle, apesar do uso planilhas eletrônicas para controle do estoque.	Faria e Lorandi (2013) Inácio et al.(2014) Silberman e Isensse (2017)
Gestão de riscos	Falta de gestão de riscos e gestão de custos; Falta de esclarecimento sobre a gestão de riscos.	Gregori e Flores (2010), Costa et al. (2013)
Gestão em escritório de contabilidade	Ineficiência com a emissão e armazenamento de documentos em papel; Falta de sistemas ERP pode levar a controles não eficientes e confiáveis; Ausência de controle de receitas e despesas; Os controles são desatualizados e limitados; Profissionais de contabilidade não possuem conhecimentos quanto ao controle interno nas empresas pelas quais são responsáveis.	Castro Silva et al. (2010), Silva Filho et al. (2013) Campos, Oliveira e Gimenez (2012) Faria et al. (2014)
Prestação de contas	Dificuldades de prestação de contas pela ausência de controle interno para a comunicação externa.	Silva, Lima e Almeida (2018)
Proteção de ativos	Controles são adotados apenas quando há desempenhos desfavoráveis.	Manvailer, Diehl e Leite (2013)
Sistema de medição de desempenho: BSC	Ausência de comprometimento das equipes; Inconsistências na definição dos indicadores; Ausência de alinhamento do BSC com o sistema de informação; Dificuldades em conciliar a agenda dos envolvidos na execução do projeto.	Teixeira e Medeiros (2013)
Transações de alto nível	As transações de altos níveis de incerteza exigem adaptações em contratos e demandam estruturas de controle mais complexas.	Nuintin, Curi e Gallon (2010)

Fonte: elaborada pelos autores com base em evidências empíricas.

4.3 Discussão sobre as deficiências do controle interno

A maior parte das evidências apontam para a ausência ou ineficiência de controle interno nas organizações. A falta de estabelecimento de controles internos de forma apropriada pode

ser compreendida como resultados de decisões racionais tomadas pelos responsáveis dos controles que, com informações limitadas, entendem que os controles, da forma pela qual estão implementados, seriam suficientes para proteger o patrimônio contra ações indesejadas.

Os gestores podem não ter conhecimentos suficientes sobre os tipos de controles mais acurados que poderiam implementar e, devido à falta de informação e recursos, a tomada de decisão sobre estabelecer controles acurados estaria restrita ao nível de informação disponível. Por exemplo, a gestão de estoques relatada por Faria e Lorandi (2013), Inácio et al. (2014) e Silberman e Isensee (2017) são restritas ao controle por meio de planilha eletrônica. A falta de informação sobre sistemas de gestão integrada (ERP) e outros mecanismos para a gestão de estoques pode levar a decisão racional de se implementar um controle de estoques com alto potencial de violação, pois um tipo de controle por planilhas pode criar fragilidades para desvios de condutas por aqueles que controlam as informações e os estoques.

Para Barragan, Weffort e Aranha (2006), um sistema de controle interno adequado à realidade empresarial implica no comprometimento das pessoas para proporcionar maior segurança aos *stakeholders* e eficácia quanto a uso de recursos. A consciência de desenvolver a comunicação organizacional como escolha pode levar à prática disso (Frazer, 2016; Janvrin et al., 2012). Pelas evidências de Gregori e Flores (2010) e Costa et al. (2013), é possível compreender que a falta de gestão de riscos e de custos e da comunicação desses riscos geram impactos negativos na aplicação de controles internos, pois podem ser resultados de escolhas racionais limitadas. Por outro lado, uma comunicação interna eficaz sobre a gestão de riscos pode gerar novas ações de condutas positivas para a empresa, uma vez que, pelos princípios do COSO, a identificação e análise dos riscos levam a mudanças significativas no controle interno.

Quanto a proteção de ativos, os controles costumam ser implementados após a observância de desempenhos desfavoráveis, conforme retratam Manvailier, Diehl e Leite (2013), levando a ideia de que decisões racionais favoráveis ao controle internos seriam tomados após a identificação e ocorrências de falhas. Todavia, para Nuintin, Curi e Gallon (2010), os controles internos precisam ter caráter preventivo, sendo estabelecidos para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, especialmente em transações significativas.

A falta de controle interno pode ser observada por problemas que ocorrem nos sistemas de medição de desempenho das empresas, como o *Balanced Scorecard* (BSC) por exemplo. Pelas evidências de Teixeira e Medeiros (2013), é possível deduzir que a ausência de controle ocorre por falhas nas definições de indicadores, no comprometimento das equipes, pela falta de alinhamento dos interesses operacionais à estratégia empresarial com o sistemas de informações e pela dificuldade de conciliar a agenda dos envolvidos na execução do projeto.

Numa entidade da saúde, para o controle, foi proposta a criação racional de um indicador que pudesse medir o retorno do paciente a fim de mensurar a quantidade de reavaliações pós-tratamento (Teixeira Jeniffer Dutra, 2013). Pela estratégia racional, o objetivo era garantir o retorno do paciente a entidade da saúde em prazo desejado. A falta de comprometimento e a dificuldade de conciliação de agendas contrapõe os princípios do COSO que sinalizam que a empresa deveria estimular a responsabilização das pessoas dentro de uma organização que busca a sobrevivência e a lucratividade no que tange ao controle interno.

Por fim, para Andruchechen, Belli e Gasparetto (2013), a deficiência de controle interno corresponde à falha no controle e gestão da comunicação interna, a qual tende a impactar de maneira desfavorável no preparo das informações gerenciais para o processo decisório racional. Ainda, a ausência de controle interno na comunicação externa prejudica a prestação de contas do setor público, comprometendo à aprovação das contas e a obtenção de recursos (SILVA; LIMA; ALMEIDA, 2018). Ponderando sobre o ambiente de controle, o estabelecimento de melhorias nos sistemas de controle interno, por meio de sua revisão e implementação de novas

ferramentas de tecnologias para a comunicação interna e externa, pode reduzir o impacto dessas deficiências no ambiente organizacional, considerando os princípios do COSO.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo retratou o perfil das publicações do Congresso Brasileiro de Custos quanto as deficiências dos controles internos pela teoria das escolhas racionais, considerando as práticas organizacionais pelo modelo COSO, a partir de uma Revisão Sistemática da Literatura.

Pelo processo de RSL, foram recuperadas 27 publicações do congresso, sendo o maior volume em 2013. As pesquisas, em sua maioria, são levantamentos ou estudos de casos de caráter descritivo que abordam sobre Gestão de custos, gestão de riscos e medição de desempenho.

A ausência ou ineficiência de controle interno nas organizações constada pela pesquisa e relatadas pelas publicações pode suscitar questões sobre as escolhas racionais que os gestores estão realizando na hora de estabelecer controles internos e se eles possuem informações suficientes para escolher uma opção mais eficiente. Talvez o empenho ou o assessoramento incisivo dos profissionais contábeis aos gestores nessas situações pudesse melhorar a qualidade das escolhas feitas.

Os tomadores de decisões são responsáveis pelos controles e, dado as informações limitadas disponíveis, entendem que os controles são necessários para proteger o patrimônio contra ações indesejadas, mas os efeitos de suas escolhas não são satisfatórios o suficiente para reduzir desempenhos desfavoráveis, reduzir a possibilidade de violação patrimoniais e riscos.

Constatou-se evidências de retratações de ausência de controles na gestão em escritórios de contabilidade, na gestão de custos, na gestão de estoques e na aplicação de ações e ferramentas de custos. A ineficiência de controles existentes e as falhas de comunicação interna e externa chamam a atenção, dado que podem reduzir a precisão nas projeções da administrativas (Feng et al., 2009).

Foi observado que as deficiências de controles internos estão relacionadas a comunicação, sendo que a falta dela, na elaboração e no repasse dela gera riscos e dificuldades que culminam em impactos negativos na aplicação de controles internos, pois tais escolhas racionais pode conduzir a existência de erros e fraudes ou mesmo de conduta indesejada no estabelecimento de controles internos.

De maneira geral, quando considerando o COSO, os ambientes de controle e comunicação parecem ser as dimensões que mais carecem de atenção dado ao volume de evidências retratadas nessas categorias. A criação de controles ou melhoria de controles existentes, considerando as responsabilidades dos profissionais envolvidos e o processo de desenvolvido e implementação de controles internos dentro de processos resume as contribuições identificadas para os sistemas de controle interno.

As contribuições colocadas nas discussões não são finitas, dado que alternativas de soluções das falhas podem ser sugeridas pela literatura ou apontada por profissionais da controladoria empresarial. Nesse sentido, entende-se que a aplicação de entrevistas com esses profissionais poderia capturar a percepção quanto à possíveis soluções práticas de deficiências de controles internos não mencionadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS

- Alvarado, R. U. (1984). A Bibliometria no Brasil. *Ciência Da Informação*, 13(2), 91–105.
- Andruchechen, J. R., Belli, A. P., & Gasparetto, V. (2013). Práticas de Custeamento na indústria moveleira do polo de São Bento do Sul. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- Araujo, A. M. P. De, Salgado, A. L., Bonacim, C. A. G., & Girioli, L. S. (2007). Controles internos e Entidade do Terceiro Setor: a influência da estrutura organizacional. *XIV*

- Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil.*
- Arwinge, O. (2013). Internal control: A study of concept and themes. In *Contributions to Management Science*.
- Barragan, L. G., Weffort, E. F. J., & Aranha, M. P. S. (2006). O processo de gestão de riscos e controles internos nas entidades sem fins lucrativos como uma ferramenta para redução de custos. *XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil.*
- Berliner, C., & Brimson, J. A. (1988). *Cost management for today's advanced manufacturing: the CAM-I conceptual design*. Boston: Harvard Business School Press.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. da S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública-RAP*, 48(5), 1135–1163.
- Braga, A. S., Souza, A. A. de, & Guerra, M. (2010). Auditoria de Custos na Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte. *XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil.*
- Bruwer, J.-P., Coetzee, P., & Meiring, J. (2017). The empirical relationship between the managerial conduct and internal control activities in South African small, medium and micro enterprises. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 20(1), 1–19.
- Burns, T., & Roszkowska, E. (2016). Rational choice theory: Toward a psychological, social, and material contextualization of human choice behavior. *Theoretical Economics Letters*, 6(2), 195–207.
- Campos, L. T. de A., Oliveira, A. B. S., & Gimenez, L. (2012). O SPED Contábil e a profissionalização de pequenas e médias empresas. *XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil.*
- Cook, P. J. (1980). Research in Criminal Deterrence: Laying the Groundwork for the Second Decade. *Crime and Justice*, 2, 211–268.
- COSO. (1992). *Internal control – Integrated framework*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Costa, C. H. G., Junior, L. G. de C., Reis, R. P., Oliveira, D. H. de, & Andrade, F. T. (2013). Impacto da gestão de riscos em diferentes sistemas de produção da cafeicultura em Minas Gerais. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil.*
- Creswell, J. W. (2010). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto* (3rd ed.; M. Lopes, trans.). Porto Alegre: Artmed.
- Cunningham, L. A. (2003). The appeal and limits of internal controls to fight fraud, terrorism, other ills. *J. Corp. L.*, 29, 267.
- D'Aquila, J. M., & Houmes, R. (2014). COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks. *CPA Journal*.
- Daft, R. L. (2007). Organization theory and design. In *Organization Theory and Design*.
- de Faria, J. A., Barbosa, T. A., Lopes, L. M. S., & Oliveira, N. dos S. (2014). As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha-Bahia. *XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil.*
- dos Santos, E. F., de Oliveira, M. V. P., & Simões, E. F. (2013). Custo da qualidade no setor público: um estudo sobre como os custos de controle Interno municipal impactam na ocorrência das falhas externas apontadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia na avaliação das prestações de contas anua. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil.*
- Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. *Journal of Advanced Nursing*, 62(1), 107–115.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control

- system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866.
- Faria, B. H. de, & Lorandi, J. A. (2013). Processo de implementação do balanced scorecard em uma empresa do ramo de decoração. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2–3), 190–209.
- Filho, G. M. da S., Rufino, M. A., Girão, L. F. de A. P., & Silva, G. H. C. da. (2013). Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- Frazer, L. (2016). Internal control: Is it a benefit or fad to small companies? A literature dependency perspective. *Journal of Accounting and Finance*, 16(4).
- Gomes, C. G., Cunha, I. C., Horta, E. D., & Costa, M. C. S. (2011). Regressão Dinâmica aplicada à análise da classificação de custos: estudo empírico em uma empresa do setor hoteleiro. *XVIII Congresso Brasileiro de Custos – Rio de Janeiro - RJ, Brasil*.
- Greenhalgh, T. (1997). How to read a paper: Papers that summarise other papers (systematic reviews and meta-analyses). *BMJ*, 315(7109), 672–675.
- Gregori, R. De, & Flores, S. A. M. (2010). Gestão de riscos e gestão de custos em cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul - RS. *XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil*.
- Hwang, S. (2007). Utilizing Qualitative Data Analysis Software: A Review of Atlas.ti. *Social Science Computer Review*, 26(4), 519–527.
- Inácio, V. F., Voese, S. B., Teixeira, E. C. B., & Santos, C. A. dos. (2014). A influência dos sistemas de controle interno nos municípios paranaense sobre os indicadores de desempenho. *XXI Congresso Brasileiro de Custos – Natal, RN, Brasil*.
- Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). The updated COSO Internal Control—Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research. *Journal of Information Systems*, 26(2), 189–213.
- Jones, T., & Evans, D. (2000). Conducting a systematic review. *Australian Critical Care*, 13(2), 66–71.
- Kabuye, F., Nkundabanyanga, S. K., Opiso, J., & Nakabuye, Z. (2017). Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 924–944.
- Keyton, J. N. (2011). Communication and Organizational Culture: A Key to Understanding Work Experiences. In Sage (Ed.), *Communication and Organizational Culture: A Key to Understanding Work Experiences* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA.
- Lämsiluoto, A., Jokipii, A., & Eklund, T. (2016). Internal control effectiveness—a clustering approach. *Managerial Auditing Journal*, 31(1), 5–34.
- Maingot, A. P. (1994). Confronting corruption in the hemisphere: a sociological perspective. *Journal of Interamerican Studies and World Affairs*, 36(3), 49–74.
- Manvailer, R. H. M., Diehl, C. A., & Leite, E. G. (2013). Práticas de controladoria adotadas por Instituições Privadas de Ensino Superior (IPES) da Região Centro-Oeste do Brasil. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- McNally, S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: one approach to an effective transition. Retrieved August 28, 2019, from Strategic Finance website: https://www.coso.org/documents/COSO_McNallyTransition_Article-Final_COSO_Version_Proof_5-31-13.pdf
- McPhee, R. D., & Zaug, P. (2001). Organizational theory, organizational communication, organizational knowledge, and problematic integration. *Journal of Communication*. <https://doi.org/10.1093/joc/51.3.574>

- Mendes, A. C. A., Kruger, S. D., & Lunkes, R. J. (2017). Características da estrutura de controladoria: um estudo empírico em empresas do oeste catarinense. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 121–140.
- Michelon, G., Bozzolan, S., & Beretta, S. (2015). Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments. *Journal of Applied Accounting Research*, 16(1), 138–164.
- Moeller, R. R. (2007). *COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework* (Vol. 560). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Moraes, R. de O., Moraes, W. R. de, & Junqueira, E. R. (2004). Avaliação do sistema de custos em uma empresa de beneficiamento de couros e peles. *XI Congresso Brasileiro de Custos – Porto Seguro, BA, Brasil*.
- Mwakimasinde, M., Odhiambo, A., & Byaruhanga, J. (2014). Effects of systems of internal control on financial performance of sugarcane out grower companies in kenya. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(12), 62–73.
- Needleman, I. G. (2002). A guide to systematic reviews. *Journal of Clinical Periodontology*, 29 Suppl 3, 6–9; discussion 37–38.
- Nuintin, A. A., Curi, M. A., & Gallon, A. V. (2010). Contratos administrativos e seus controles internos sob a ótica da economia dos custos de transação: estudo em um campi de uma instituição federal de ensino superior mineira. *XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte - MG, Brasil*.
- Nunes, A. A. B., & Sellitto, M. A. (2016). A Controladoria como Suporte à Estratégia da Empresa: Estudo Multicaso em Empresas de Transporte. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 17(1), 135–164.
- Nyakundi, D. O., Nyamita, M. O., & Tinega, T. M. (2014). Effect of internal control systems on financial performance of small and medium scale business enterprises in Kisumu City, Kenya. *International Journal of Social Sciences and Entrepreneurship*, 1(11), 719–734.
- Pai, M., McCulloch, M., Gorman, J. D., Pai, N., Enanoria, W., Kennedy, G., ... Colford, J. M. (2004). Systematic reviews and meta-analyses: an illustrated, step-by-step guide. *Natl. Med J India*, 17(2), 86–95.
- Peleias, I. R., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. C. (2013). Produção científica sobre controle interno e gestão de riscos no EnANPAD e Congresso USP: análise bibliométrica no período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 9(4), 29–49.
- Rae, K., Sands, J., & Subramaniam, N. (2017). Associations among the five components within COSO internal control-integrated framework as the underpinning of quality corporate governance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), 28–54.
- Sampieri, H. R., Collado, C. F., & Lucio, M. del Pi. B. (2013). *Metodologia da Pesquisa* (5th ed.). Porto Alegre: Penso.
- Sancovschi, M. (1999). Reengenharia de processos e controle interno: uma avaliação comparativa. *Revista de Administração de Empresas*, 39(2), 64–77.
- Sarens, G., & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 288–308.
- Silberman, I. M., & Isensee, P. R. (2017). A Implantação do Controle de Custos em uma Concessionária de Saneamento Básico: O caso da Companhia Estadual de Águas e Esgotos do Estado do Rio de Janeiro (CEDAE). *XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil*.
- Silva, C. S. da, Lima, M. de S., & Almeida, J. C. de. (2018). A importância do Controle Interno para o Gestor Público. *XIV Congresso Brasileiro de Custos*.

- Silva, W. A. C., Rocha, A. M., Melo, A. A. de O., & Barros, L. E. V. (2010). Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper. *XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil*.
- Silva, W. A. C., Rocha, A. M., & Melo, A. A. O. (2011). Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana a partir da Taxonomia de Kaplan e Cooper. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(11), 125–144.
- Simon, H. A. (1976). *Administrative behavior organization: a study of decision, making processes in administrative organizations* (4th ed.). New York: Free Press.
- Soares, S. R. B., Lima, H. M. O., Morais, K. M. de S., & Melo, M. M. (2013). Os desafios da gestão de custos no setor público: um estudo em uma instituição de ensino da educação básica. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- Teixeira, A. P. P., Leal, E. A., & Miranda, G. J. (2008). Controle de custos: ferramenta para gestão das Micro e Pequenas Empresas. *XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba - PR, Brasil*.
- Teixeira Jeniffer Dutra, T. R. B. A. M. (2013). Indicadores Integrados de Performance – Medindo o Processo Interno de uma Clínica Dermatológica. *XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil*.
- Thorpe, R., Holt, R., Macpherson, A., & Pittaway, L. (2005). Using knowledge within small and medium-sized firms: A systematic review of the evidence. *International Journal of Management Reviews*, 7(4), 257–281.
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222.
- White, A., & Schmidt, K. (2005). Systematic literature reviews. *Complementary Therapies in Medicine*, 13(1), 54–60.
- Wicker, A. W., & Weick, K. E. (1980). *The Social Psychology of Organizing*, 2d ed. *Administrative Science Quarterly*. <https://doi.org/10.2307/2392295>