

CONTROLE INTERNO, AUDITORIA INTERNA E A METODOLOGIA COSO: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO NOS PRINCIPAIS PERIÓDICOS CIENTÍFICOS DE CONTABILIDADE NO PERÍODO DE 2007 A 2017

Natalieide Gomes Macena da Paixão¹

Alan Santos de Oliveira²

Julliene Larissa de Abreu Lima³

Lívia Maria da Silva Santos⁴

Resumo: O objetivo deste estudo foi traçar um perfil da produção científica sobre o controle interno, auditoria interna e a metodologia COSO, publicada em periódicos de contabilidade indexados na Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (ANPCONT), por meio de uma análise bibliométrica, no período de 2007 a 2017. Este trabalho caracterizou-se com sendo uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, com procedimentos de coleta de dados de pesquisa documental. Nos resultados encontrados ficou evidente que as pesquisas, acerca do item, intensificaram-se a partir de 2010; elas foram desenvolvidas, sobretudo, por Contadores (78%), seguido de Administradores; as pesquisas se dividem entre exploratórias e descritivas, e, geralmente, são de natureza qualitativa (72,22%) e adotam procedimentos técnicos de pesquisa documental (46,15%) e estudos de caso (34,61%). O documento publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, acerca do gerenciamento de riscos corporativos, através do método COSO, é o mais citado entre os autores, seguido pelo INTOSAI e pela Lei SOX. Há prevalência no uso de fontes nacionais (68,28%). Conclui-se que a amostra de estudos publicados nos periódicos de contabilidade, das principais revistas da área, ainda é pequena, a despeito do tema ter sido trabalhado por diversos autores.

Palavras-chave: Controle interno; Auditoria interna; COSO.

¹ Graduada em Ciências Contábeis e Especialista em Controladoria e Auditoria pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ.

² Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da UFPB. Graduado em Ciências Contábeis e Especialista em Controladoria e Auditoria pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Professor Assistente e Membro do Núcleo Docente Estruturante do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Tem experiência em pesquisas na área de contabilidade, com ênfase em Contabilidade para usuários internos.

³ Graduada em Ciências Contábeis e Especialista em Controladoria e Auditoria pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ.

⁴ Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (2018). Mestra em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (2016). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba (2014). Foi Professora Assistente do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ)

INTERNAL CONTROL, INTERNAL AUDIT, AND THE COSO METHODOLOGY: A BIBLIOMETRIC STUDY IN THE MAIN SCIENTIFIC JOURNALS OF ACCOUNTING FROM 2007 TO 2017

Abstract: The objective of this study was to draw a profile of the scientific production on internal control, internal audit and the COSO methodology, published in accounting journals indexed at the National Association of Graduate Programs of Accounting Sciences (ANPCONT), through a bibliometric analysis, in the period from 2007 to 2017. This work was characterized as descriptive research, of a quantitative nature, with data collection procedures for documentary research. In the results it was evident that the researches about the item intensified from 2010; they were mainly developed by Accountants (78%), followed by Administrators; the research divide between exploratory and descriptive, and generally are of a qualitative nature (72.22%) and adopt technical procedures of documentary research (46.15%) and case studies (34.61%). The document published by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission on corporate risk management through the COSO method is the most cited among the authors, followed by INTOSAI and the SOX Law. There is a prevalence in the use of national sources (68.28%). It is concluded that the sample of studies published in the accounting journals, of the main journals in the area, is still small, in spite of the fact that the subject has been worked by several authors.

Keywords: Internal control. Internal audit. COSO.

1 INTRODUÇÃO

A internacionalização dos mercados e a nova ordem econômica mundial têm elevado a importância do gerenciamento contábil nas organizações. Especial atenção tem sido dada ao controle interno e a auditoria, cujo objetivos convergem em proporcionar um conjunto de regras e diretrizes, que visa minimizar a probabilidade de falhas ou desvios, permitindo, ao usuário, as informações necessárias para um melhor controle, clareza e transparência dos negócios. O controle interno é capaz de antecipar possíveis erros, desperdícios e fraudes nas organizações.

Com esse propósito, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* (COSO, 2007), para ajudar as empresas na avaliação e aperfeiçoamento de seus sistemas de controle interno. O método COSO se apresenta como uma estratégia facilitadora para otimizar o gerenciamento de riscos nas organizações.

A metodologia COSO ocupou-se em padronizar os conceitos sobre controle interno, quando do advento da Lei *Sarbaner-Oxley* (SOX, 2002). A Lei SOX é o conjunto de regras normativas elaborado por Paul Sarbanes e Michael Oxley, com o

intuito de garantir a veracidade dos dados contábeis. A lei visa, também, disciplinar a criação de comitês de auditoria.

Desse modo, a pesquisa trata do controle interno, considerando que o tema vem sendo alvo de muitas pesquisas na academia. Estudos como os de Maia *et al.* (2005) e Souza Jr. e Silva (2016), por exemplo, destacam a excelência corporativa como resultado de um método eficiente de controle interno. O tema é importante para as organizações, ao ponto de algumas delas estarem implementando seus próprios modelos de gerenciamento de controles internos (FARIAS; DE LUCCA; MACHADO, 2009).

As evidências nos periódicos científicos, no campo da contabilidade, também apontam uma relação positiva entre os controles internos e as melhores práticas gerenciais, em relação à aplicação da Lei SOX (OLIVEIRA; LINHARES, 2007); no contexto das organizações públicas (MIYOSHI; NAKAO, 2012; CANNAVINA; PARISI, 2015; MOTEIRO, 2015; ARAÚJO *et al.*, 2016; SOUSA Júnior.; SILVA, 2016; SOUSA; SOUTO; NICOLAU, 2017); em cooperativas de crédito (VASCONCELOS *et al.*, 2017); na evidenciação de riscos (ZONATTO; BEUREN, 2009; PELEIAS *et al.*, 2017); e no planejamento estratégico e gerenciamento nas empresas (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009; FAJARDO; WANDERLEY, 2010).

Diante desse panorama, este estudo se mostra relevante, na medida em que busca compilar, através de um estudo bibliométrico, informações sobre o tema com base nos periódicos científicos de contabilidade indexados na Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (ANPCONT). Através deste estudo, acredita-se que pesquisadores poderão se beneficiar dos aspectos inerentes ao controle interno mapeados aqui, com base em pesquisas válidas, que podem contribuir com a busca do conhecimento já publicado.

Ante o exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: **Qual é o perfil das pesquisas, que tratam do controle interno, auditoria interna e metodologia COSO, publicadas nos periódicos de Contabilidade do Brasil, indexados na ANPCONT, na última década?**

Para o deslinde da questão, o objetivo deste estudo é traçar um perfil da produção científica sobre o controle interno, auditoria interna e a metodologia

COSO, publicada em periódicos de contabilidade indexados na Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (ANPCONT).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta a revisão da literatura acerca do controle interno, auditoria interna e metodologia COSO, que fundamenta a presente pesquisa.

2.1 Controle Interno

No universo corporativo, o controle interno desempenha a função de proteger os ativos da empresa, garantindo, assim, a precisão dos dados financeiros e econômicos, e promovendo a eficiência operacional. Por encorajar a adoção de políticas, regras e leis, o controle interno contribui com a tomada de decisão dos gestores de forma mais segura, reduzindo riscos e minimizando erros (ALMEIDA, 2010). Para Attie (1998, p. 111):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração (ATTIE, 1998, p. 111).

O controle está inserido em todos os níveis organizacionais, desde a avaliação de desempenho de pessoas, como o controle dos métodos e processos gerenciais, de máquinas e equipamentos e dos produtos e serviços, inerentes às atividades empresariais (PELEIAS *et al.*, 2017).

D'Avila e Oliveira (2002, p. 80) ressaltam que “as atividades de controle podem ser divididas em quatro categorias, baseadas na natureza do objetivo a que se relacionam: operacional, de mensuração financeira, de cumprimento de leis e regulamentos e de proteção de ativos”.

Attie (1998, p. 112), por sua vez, define a abrangência do controle interno no que se refere aos objetivos das organizações:

Todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: forma de organização, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, casta de fiança, etc (ATTIE, 1998, p. 112).

Não obstante, a eficácia de um sistema de controle interno nas organizações só se verifica quando existe um objetivo claro a ser atingido. Em 1992, o COSO publicou o “*Internal Control – Integrated Framework*”, que estabelece uma estrutura de controles internos e fornece ferramentas de avaliação para uso de empresas e de outras entidades para avaliar seus sistemas de controle.

O “*Internal Control – Integrated Framework*” define o controle interno como:

[...] um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; e conformidade com leis e regulamentos cabíveis (COSO, 2007, p. 119).

O controle interno está diretamente ligado ao gerenciamento de riscos corporativos. Esse gerenciamento tem um caráter mais amplo do que o controle interno em si, na medida em que expande o universo de análise e acrescenta detalhes totalmente focados em risco (COSO, 2007).

Considerando a importância do gerenciamento de riscos para as organizações, uma série de normativas e leis foram estabelecidas, internacional e nacionalmente, em busca da padronização de mecanismos eficazes de controle.

A Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), sancionada em 30 de julho de 2002, teve como objetivo principal a restauração do equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurassem a responsabilidade da alta administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida (SOUZA; FIGUEIREDO, 2008).

Conforme Deloitte Touche Tohmatsu (2003), a Lei SOX veio para coibir a alegação de desconhecimento de fraudes por executivos de empresas, na medida em que intensifica a responsabilidade na divulgação e veracidade das informações contábeis e financeiras.

Nesse sentido, os processos de auditoria interna nas organizações se mostram importantes, pois através de procedimentos específicos, ela contribui com gerenciamento da organização auxiliando seus administradores. Normalmente, nas grandes organizações, existem profissionais que atuam emitindo pareceres com base na auditoria interna, com o intuito de manter as informações atualizadas e resguardar o patrimônio da empresa, como trataremos no tópico subsequente.

2.2 Auditoria Interna

Nas empresas, a auditoria compreende a análise minuciosa das informações contidas em documentos, livros e registros, relacionadas com o controle do patrimônio, com o intuito de mensurar a veracidade desses registros e das demonstrações contábeis a que se relacionam (FRANCO; MARRA, 2000).

Para Attie (1998, p. 5), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. E acrescenta que o objetivo da auditoria das demonstrações contábeis é assegurar que elas representem, de forma adequada, a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para Araújo, Arruda e Barreto (2008), a auditoria envolve o confronto entre uma realidade que se apresenta e um critério adotado. Ou seja, a auditoria verifica se aquilo que está sendo examinado está em conformidade com as regras e normas previamente definidas para aquilo que está sendo auditado.

No que se refere à auditoria interna, ela é a responsável por auxiliar a administração a alcançar os objetivos traçados para a empresa. Normalmente, a auditoria interna é feita por um colaborador da empresa que atua na supervisão, avaliação e melhoria dos processos gerenciais e na prevenção de riscos, além de assegurar maior segurança nas informações (ATTIE, 1998). Franco (1992, p. 22), por sua vez, define auditoria como:

A técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados de período administrativo examinado e as demais situações nela demonstradas (FRANCO, 1992, p. 22).

Partindo do pressuposto que a auditoria é parte do controle interno, e que este último é um processo desenhado para prover segurança das informações (COSO, 2007), é imprescindível que a empresa adote um mecanismo de controle, para que se estabeleça um padrão de gestão. Assim, dentre as metodologias de

controle interno – resguardando o objetivo deste estudo –, serão abordados os conceitos e diretrizes da metodologia COSO.

2.3 Metodologia COSO

Para prevenir e evitar as fraudes nos relatórios financeiros e contábeis, foi criada, em 1985, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros - COSO), uma organização composta por representantes das principais associações ligadas à área financeira, cujo foco central de estudos referia-se aos controles internos (COSO, 2007).

Após a publicação do trabalho "*Internal Control – Integrated Framework*", em 1992, voltado ao estudo e aplicação dos controles internos, a Comissão transformou-se em *The Comittee of Sponsoring Organizations*. O propósito do COSO é promover a melhoria dos relatórios financeiros com base na ética, na efetividade dos controles internos e na governança corporativa. Vale lembrar que a metodologia COSO ganhou maior destaque a partir de 2004, com a publicação do "*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*", ou simplesmente COSO II (D'AVILA; OLIVEIRA, 2002; ZANETTE *et al.*, 2008). O "*Internal Control – Integrated Framework*", que passou a ser denominado COSO II, veio ampliar o alcance dos controles internos, oferecendo conteúdo mais vigoroso e extensivo ao tema, agregando técnicas de gestão integrada de riscos, sem abandonar, contudo, o COSO I. A nova abordagem consiste em prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

"Existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização se empenha em alcançar e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance" (COSO, 2007, p. 23). Esse relacionamento é apresentado, a seguir, por meio de uma matriz tridimensional, em forma de cubo, como ilustra a Figura 1.

Figura 1: Matriz tridimensional COSO



Fonte: COSO, 2007, p. 23.

Nas colunas verticais estão relacionadas as quatro categorias de objetivos – estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade. Os oito componentes que integram o gerenciamento de riscos corporativos estão listados nas linhas horizontais. A organização e as unidades de uma organização, na terceira dimensão do cubo (COSO, 2007). O cubo permite compreender de forma prática a aplicação do método proposto pelo COSO, partindo do pressuposto que seus componentes se relacionam entre si de maneira dinâmica e não estática, ou seja, cada linha de cada um dos componentes interage e se aplica a todas as quatro categorias de objetivos.

Há que se considerar ainda que, embora todos os componentes sejam importantes, o grau de tratamento de cada um deles deve ser avaliado de acordo com as características de cada organização (tamanho e natureza de suas atividades), até porque cada empresa tem uma estrutura organizacional compatível com sua necessidade.

De acordo com a teoria da contingência proposta por Otley (1980), não existe um modelo único para um sistema de informação gerencial. São as circunstâncias ou contingências que determinam a melhor escolha do sistema que será adotado, e as contingências estudadas geralmente se relacionam com o ambiente, a estrutura organizacional e a tecnologia.

Não obstante, “qualquer que seja a estrutura, a entidade deve estar organizada de modo a possibilitar um gerenciamento de riscos corporativos eficaz e desempenhar as suas atividades de modo a atingir os seus objetivos” (COSO, 2007, p. 32). Sabe-se que não se pode prever o futuro com absoluta certeza, mas o controle interno e o gerenciamento de riscos podem, pelo menos, fornecer informações mais confiáveis para ajudar no processo de decisão nas empresas.

3 METODOLOGIA

Este artigo é classificado como sendo uma pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, com procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica. A análise descritiva buscou descrever os dados coletados nos periódicos científicos listados no sítio eletrônico do Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (ANPCONT).

A busca por publicações se deu em cada periódico científico separadamente, onde os termos “controle interno”, “sistema de controle interno”, “*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*” ou “COSO” e “auditoria interna”, foram pesquisados isoladamente. A busca limitou-se aos artigos publicados nos últimos 11 anos, de 2007 a 2017.

Para seleção dos artigos, utilizaram-se, como critérios de inclusão, aqueles que possuem, em seu título e/ou em suas palavras-chave, terminologias relacionadas ao controle interno e auditoria interna com a utilização da metodologia COSO, com texto disponível na íntegra, e em língua portuguesa. A partir da leitura dos resumos e seleção dos artigos que apresentassem relação direta com a temática, chegou-se a uma amostra de 18 publicações.

A análise de resultados foi constituída pela análise de frequência, considerando algumas variáveis: ano de publicação; periódicos; formação dos autores; classificação da pesquisa quanto aos objetivos; classificação da pesquisa quanto à abordagem; metodologia adotada pelo pesquisador quanto aos procedimentos de coleta de dados; autores mais citados nos artigos; e referências mais adotadas (nacionais e internacionais). Para a tabulação dos dados foi utilizado o *software Microsoft Office Excel*.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da análise das publicações extraídas dos periódicos científicos, listados no sítio eletrônico da ANPCONT, observa-se que, se tratando do ano de publicação, a Tabela 1 evidencia trabalhos disponíveis desde 2007, sendo que, a partir do ano de 2010, esse número fica mais expressivo.

Tabela 1: Ano de Publicação

ANO DE PUBLICAÇÃO	Frequência	%
2007	1	5,6
2009	1	5,6
2010	4	22,2
2012	2	11,1
2014	1	5,6
2015	4	22,2
2016	2	11,1
2017	3	16,7
TOTAL	18	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

No que se refere à quantidade de publicações por periódicos da ANPCONT (Tabela 2), verifica-se maior número de publicações na Revista ConTexto (22,2%), seguido da Revista Contabilidade Gestão e Governança (16,7%) e as Revistas Contemporânea de Contabilidade e Universo Contábil, cada qual com 11,1% das publicações. Os demais periódicos apresentaram, cada qual, um único artigo publicado sobre o método COSO, no período definido para a pesquisa (2007- 2017).

Tabela 2: Periódicos da ANPCONT

Periódicos	Frequência	%
BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS	1	5,6
Contabilidade Vista & Revista	1	5,6
Contabilidade Gestão e Governança	3	16,7
Revista Contemporânea de Contabilidade	2	11,1
Revista de Contabilidade e Organizações	1	5,6
Revista Universo Contábil	2	11,1
Sociedade, Contabilidade e Gestão	1	5,6
ConTexto	4	22,2
Revista de Contabilidade e Controladoria	1	5,6
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	1	5,6
Revista Catarinense da Ciência Contábil	1	5,6
TOTAL	18	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

No que se refere à área de formação dos autores, a Tabela 3 mostra um percentual de 78% de profissionais formados em Ciências Contábeis, e 12% de Administradores. As demais áreas apresentaram menor frequência (2%). São elas: Engenharia Civil, Engenharia de Produção, Ciências Navais, Economia e Administração de Sistemas. Considerando que o controle interno é uma das ferramentas que contribuem com as atividades dos contadores, a prevalência de contadores, entre os autores, corrobora a importância do tema para esses profissionais.

Tabela 3: Formação dos autores

Área de formação	Frequência	%
Ciências Contábeis	39	78
Administração	6	12
Engenharia Civil	1	2
Engenharia de Produção	1	2
Ciências Navais	1	2
Economia	1	2
Administração de sistemas	1	2
TOTAL	50	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

No que se refere aos aspectos metodológicos utilizados nos artigos analisados, a Tabela 4 demonstra a classificação das pesquisas quanto aos objetivos, para que possa servir de base para futuros artigos sobre o método COSO.

Tabela 4: Classificação das pesquisas quanto aos objetivos

Classificação da pesquisa	Frequência	%
Exploratória	9	50
Descritiva	9	50
TOTAL	18	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Como se observa, metade dos artigos envolve pesquisas exploratórias e a outra metade pesquisas descritivas. As pesquisas exploratórias, de acordo com Raupp e Beuren (2009, p. 80), “buscam conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”. As pesquisas descritivas, por sua vez, “tem como principal

objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 1999, p. 46).

No que concerne à abordagem do problema, a Tabela 5 mostra um percentual de 72,22% de artigos de natureza qualitativa; 16,66% envolvem pesquisas quali-quantitativas; e 11,11% são pesquisas quantitativas.

Tabela 5: Classificação das pesquisas quanto à abordagem do problema

Classificação da pesquisa	Frequência	%
Qualitativa	13	72,22
Quantitativa	2	11,11
Quali-quantitativa	3	16,66
TOTAL	18	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Na abordagem qualitativa, busca-se analisar, com mais profundidade, a questão de pesquisa de modo à “[...] descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. (RICHARDSON, 1999, p. 80). Já a abordagem quantitativa, conforme Raupp e Beuren (2009, p. 93), “[...] é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos”.

No que diz respeito aos procedimentos de coleta de dados, conforme mostra a Tabela 6, 46,15% das pesquisas adotaram a pesquisa documental para a coleta de dados; 34,61% são estudos de caso; e 19,23% utilizaram a pesquisa bibliográfica. Vale ressaltar que alguns dos artigos estudados combinaram mais de um método de coleta de dados.

Tabela 6: Classificação das pesquisas quanto aos procedimentos de coleta de dados

Classificação da pesquisa	Frequência	%
Pesquisa bibliográfica	5	19,23
Pesquisa documental	12	46,15
Estudo de caso	9	34,61
TOTAL	26	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

De acordo com Gil (1999), a pesquisa documental é muito parecida com a bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico.

Este estudo também buscou identificar as fontes mais citadas pelos autores quando o assunto é controle interno, auditoria interna e COSO, conforme evidencia a Tabela 7. Dentre os 18 artigos incluídos neste estudo, 17 deles (32,07%) citam o “*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*” (COSO, 2007), com exceção de um único artigo que embora trate do método COSO, não o inclui como fonte de dados. Outras fontes bastante evidenciadas nos artigos são a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (13,21%) e a Lei SOX (13,21%). O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e o Tribunal de Contas da União (TCU) também figuram entre as fontes de pesquisa, em pelo menos 4 artigos.

Tabela 7: Fontes mais citadas pelos autores

Fontes	Frequência	%
COSO	17	32,07
INTOSAI	7	13,21
SOX	7	13,21
IBGC	4	7,54
TCU	4	7,54
Andrade e Rosseti	3	5,66
Attie	3	5,66
Maia <i>et al.</i>	3	5,66
Martin, Santos e Dias Filho	3	5,66
Spira e Page	2	5,66
TOTAL	53	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Embora os artigos tratem, de modo geral, sobre controle interno e COSO, existem as delimitações, o que faz com que muitos autores não sejam convergentes. No entanto, sobre o controle interno e auditoria, o estudo de Attie (1998) fica evidente, não só pela frequência com que aparece em diferentes artigos, mas pelo número de vezes em que o autor figura no texto. Outros autores também se destacam, como Martin, Santos e Dias Filho (2004), no que se refere ao gerenciamento de risco; e Maia *et al.* (2005), sobre método COSO, especificamente.

Por fim, a Tabela 8 mostra as referências mais utilizadas pelos autores dos artigos pesquisados, conforme a lista de periódicos listados no ANPCONT.

Tabela 8: Referências mais utilizadas pelos autores

Referências	Frequência	%
Nacional	338	68,28
Internacional	157	31,72
TOTAL	495	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

Dessa forma, percebeu-se que 68,28% das referências citadas são nacionais e 31,72% são oriundas de fontes internacionais. Nos artigos, quando o assunto se relaciona com a área de finanças, as fontes internacionais prevalecem. No entanto, como a maioria dos estudos centrou-se em experiências de empresas e entidades nacionais, talvez isso explique a maior incidência de fontes nacionais. Na Tabela 8, também, é possível verificar que os artigos utilizam, em média, 27 referências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho consistiu em traçar um perfil da produção científica sobre o controle interno, auditoria interna e a metodologia COSO, publicada em periódicos de contabilidade indexados na Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação de Ciências Contábeis (ANPCONT), por meio de uma análise bibliométrica. A busca limitou-se aos artigos publicados nos últimos 11 anos, de 2007 a 2017.

No que se refere à autoria dos trabalhos analisados, constatou-se que a maior parte dos autores tem formação em Ciências Contábeis. Em relação às características dos estudos, no que concerne à metodologia da pesquisa, predominam os estudos qualitativos, com procedimentos de coletas de dados com base em pesquisas documentais, tanto exploratórias quanto descritivas.

Em se tratando das fontes de pesquisa mais citadas, observou-se que os documentos regulamentadores do controle interno e do método COSO servem de base para a maioria dos estudos, como é o caso da Lei SOX, do “*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*”, do Instituto Brasileiro de Governança

Corporativa (IBGC) e, no que diz respeito às normas de auditoria, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Dos resultados encontrados pelo presente estudo, é possível considerar que a pesquisa bibliométrica possui relevância por analisar a representatividade das publicações em periódicos científicos e, com isso, apresentar uma visão concisa para os pesquisadores que buscam conhecer mais sobre o assunto.

Conclui-se que, mesmo o tema tendo sido trabalhado por diversos autores, ainda é pequena a amostra de estudos publicados nos periódicos de contabilidade das principais revistas da área.

Assim sendo, este estudo procurou elucidar a importância do tema e espera motivar novas publicações sobre o assunto para a área de Ciências Contábeis, de modo que o tema possa expandir e aumentar o conhecimento acerca do controle interno nas organizações.

Dentre as limitações da pesquisa, a principal delas foi o fato de não utilizar todo o universo de revistas na área de contabilidade, mas apenas as principais elencadas na área, que estão indexadas na ANPCONT, o que justifica a amostra pequena. Nesse caso, os resultados não podem ser generalizados.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- ARAÚJO, D. J. C.; LIBONATI, J. J.; MIRANDA, L. C.; RAMOS, F. S. Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 2, pp. 39-58, 2016.
- ARAÚJO, I. P. S; ARRUDA, D. G; BARRETO, P. H. T. **Auditoria contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 3, pp. 6-26, 2015.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos** - Estrutura Integrada. *Pricewaterhouse Coopers*, 2007.
- D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. de. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Lei Sabanes-Oxley**: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. 2003. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/biblioteca/download/DELOITTE_2003_LeiSarbanes...fol.pdf>. Acesso em: 22 set. 2017.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **SarbanesOxley Act of 2002**. Disponível em: <<http://legcounsel.house.gov/Comps/Sarbanes-oxley%20Act%20Of%202002.pdf>>.

Acesso em: 30 mai. 2018.

FAJARDO; J. M.; WANDERLEY, C. A. N. Planejamento estratégico e auditoria de gestão: similaridades com o modelo COSO. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, pp. 93-103, 1º semestre 2010.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, pp. 55-71, 2009.

FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, A. C. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

MAIA, M. S. *et al.* Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 1, pp. 54-70, jan./abr. 2005.

MARTIN, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 34, pp. 7-16, jan./abr. 2004.

MIYOSHI, R. K.; NAKAO, S. H. Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, pp. 46-76, 2012.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, pp. 159-188, jan./abr. 2015.

OLIVEIRA, M. C.; LINHARES, J. S. A Implantação de Controle Interno Adequado às Exigências da Lei Sarbanes-Oxley em Empresas Brasileiras – Um Estudo de Caso. BASE – **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 4, n. 2, pp. 160-170, mai./ago. 2007.

OTLEY, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, pp. 413-428, 1980.

PELEIAS, I. R.; EHRENTREICH, H. P.; SILVA, A. F.; FERNANDES, F. C. Pesquisa sobre a percepção de gestores de uma rede de empresas distribuidoras de um fabricante de autopeças sobre controles internos e gestão de riscos. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 7, n. 1, pp. 6-28, 2017.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUSA, R. G.; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um Mundo de Incertezas: Um Survey sobre Controle Interno em uma Perspectiva Pública e Privada. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 31, pp. 155-176, 2017.

SOUZA, M. M. P. de; FIGUEIREDO, M. D. A Lei Sarbanes-Oxley e sua importância para as companhias abertas brasileiras a partir do ano de 2004. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, pp. 31- 35, out./dez. 2008.

SOUZA JUNIOR, M.; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 46, pp. 47-60, 2016.

VASCONCELOS, V. L.; CRUZ, V. L.; SANTOS, R. R. D.; AMORIM, K. A. F. As práticas de auditoria interna em uma cooperativa de crédito sob a perspectiva do COSO II. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 12, n. 2, pp. 113-130, 2017.

ZANETTE, M. A.; ALBERTON, L.; NASCIMENTO, C.; SOUZA, J. V. Gestão do ambiente interno cooperativista: um estudo baseado na modelo COSO. In: 2º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2008.

ZONATTO, V. C. S.; BEUREN, I. M. Evidenciação da gestão de riscos do COSO (2004) nos relatórios de administração de empresas com ADR's. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, pp. 38-54, 2009.

Submetido em: 23 de julho 2018

Aprovado em: 23 de outubro de 2018