



Análise da literatura dos controles internos sob a perspectiva da avaliação de desempenho

Felipe Veck Lisboa

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
felipeveck@gmail.com

Sandra Rolim Ensslin

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
sensslin@gmail.com

Lucas dos Santos Matos

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
l.matos@ufsc.br

Sérgio Murilo Petri

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
smpetri@gmail.com

Resumo: Os Controles Internos têm o objetivo de fornecer razoável segurança aos gestores acerca da eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidades com as normas e legislações. Já a Avaliação de Desempenho (AD) é capaz de fornecer a ferramenta que pode analisar a efetividade da implantação e gestão dos Controles Internos. Este artigo objetiva verificar como são estudados, na literatura, os Controles Internos, sob a perspectiva da AD e, desse modo, evidenciar possíveis oportunidades de pesquisa sobre o tema. Para atingir o objetivo, foi utilizado o instrumento de intervenção *ProKnow-C*, que permitiu a formação de um Portfólio Bibliográfico das publicações científicas, em língua inglesa, e a realização da análise dessa literatura. Com base nas análises realizadas, foi possível apresentar as lacunas na pesquisa e, dessa forma, foram elencados os desafios para pesquisadores e gestores: (i) como estruturar um modelo construtivista de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos? (ii) de que forma a AD dos Controles pode auxiliar os decisores na gestão e na consecução dos objetivos organizacionais? (iii) de que maneira, com base na estratégia da organização, pode-se implantar um modelo com intuito de avaliar os Controles Internos? (iv) como elaborar um modelo de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos com base no decisor? (v) como criar um modelo de AD que vise, também, prover informações aos *stakeholders* da organização? (vi) de que maneira deve ser elaborado um modelo de AD que seja alinhado aos valores e preferências do decisor?; e (vii) como deve ser a participação do gestor e do seu grupo de trabalho na identificação dos critérios a serem analisados?

Palavras-chave: Controles Internos. Avaliação de Desempenho. Revisão de Literatura. *ProKnow-C*.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1. Introdução

A crescente quantidade de empresas que fracassam na gestão de seus negócios e as fraudes amplamente divulgadas, como nos casos das companhias norte-americanas Enron e Worldcom, estimulou as organizações a colocar mais ênfase em seus Sistemas de Controle Interno (Jokipii, 2010). Com a publicação da Lei *Sarbanes-Oxley*, em 2002, a pesquisa sobre os Controles Internos e como os pontos fracos dos controles são divulgados pelas companhias cresceu rapidamente (Hermanson, Smith & Stephens, 2012).

A Lei *Sarbanes-Oxley*, em essência, requer que os diretores das companhias estabeleçam, mantenham, avaliem e divulguem a eficácia dos controles (Ge & Mcvay, 2005). Para cumprir a legislação, as empresas devem apresentar quais são os procedimentos criados pelas companhias para cumprir as obrigações de controle, e os responsáveis devem certificar pessoalmente que as declarações de sua empresa são completas e precisas (Changchit & Holsapple, 2004).

As pesquisas focaram, principalmente, a divulgação dos problemas nos Controles Internos, conforme requer a norma norte-americana, e, por isso, ainda são poucos os estudos que buscaram analisar a eficiência e eficácia dos Controles Internos *ad hoc* organizacionais (Hermanson *et al.*, 2012). Para suprir essa lacuna, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) desenvolveu um *framework* para auxiliar os gestores nas diretrizes para a criação, adaptação e monitoramento de Sistemas de Controle (Agbejule & Jokipii, 2009). Contudo, mesmo que os *frameworks* apresentem uma estrutura e objetivos padronizados, a necessidade e as especificações de um Sistema de Controles Internos variam de acordo com o contexto organizacional de cada empresa (Agbejule & Jokipii, 2009). As empresas criam um sistema de Controle Interno para identificar e gerenciar riscos inerentes à sua atividade (Lämsiluoto, Jokipii & Eklund, 2016). Não há dúvidas de que manter procedimentos de Controles Internos em todas as áreas aumenta a chance da detecção e prevenção de erros e fraudes (Rae & Subramaniam, 2008).

O Controle é um instrumento de gestão que abrange todo o conjunto de atividades diárias, em todas as áreas, em todos os níveis, para salvaguarda dos ativos, garantir a conformidade e transparência, proteger o interesse das partes para alcançar, no longo prazo, os objetivos da organização. Os Controles Internos são vistos como uma atividade que abrange tudo o que acontece em uma organização (Akwaasekyi & Gené, 2015). Os principais objetivos de manter uma estrutura de Controle Interno são fornecer às companhias uma base para avaliar a efetividade dos Controles (Agbejule & Jokipii, 2009), melhorar os processos de monitoramento e comunicação da empresa, assegurar a aderência às leis e aos regulamentos, além de ser um fator crítico para o sucesso da companhia (Jokipii, 2010).

A efetividade dos Controles Internos pode ser apreciada por meio da Avaliação de Desempenho. O objetivo disso é realizar a mensuração e a gestão da performance, que é fundamental para a gestão eficaz e eficiente, uma vez que facilita o controle e a correção ao demonstrar o nível atual de desempenho e compará-lo ao nível desejado de desempenho (Melnyk, Bititci, Platts, Tobias & Andersen, 2014). A Avaliação de Desempenho deve refletir os negócios das empresas e ser projetada observando as suas características (Taticchi, Balachandran & Tonelli, 2012), assim como os procedimentos de controles internos são específicos para cada organização (Jokipii, 2010) e devem ser adaptados para a realidade de cada uma.

Desse modo, considerando que os Controles Internos, ainda que essenciais para o alcance dos objetivos das organizações, constituem um tema pouco estudado sob a



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

perspectiva da Avaliação de Desempenho, a finalidade deste estudo é responder à seguinte pergunta de pesquisa: Como são estudados, na literatura, os Controles Internos sob a perspectiva da Avaliação de Desempenho?

Para responder à pergunta desta pesquisa, o objetivo geral é identificar, mapear e analisar a literatura, em língua inglesa, dos Controles Internos sob a perspectiva da Avaliação de Desempenho para apontar desafios para pesquisadores e gestores dos Controles Internos. Assim, neste estudo, serão feitas a seleção de um Portfólio Bibliográfico (PB) sobre o tema; a análise bibliométrica do PB; e a análise sistêmica dos artigos do PB selecionado, com base na afiliação teórica de Avaliação de Desempenho definida pelos pesquisadores para, então, identificar as oportunidades de pesquisas futuras. Para atingir o objetivo proposto, os pesquisadores selecionaram a ferramenta *Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)* por se tratar de um processo estruturado de revisão da literatura (Thiel, Ensslin & Ensslin, 2017; Valmorbida, Ensslin, Ensslin & Ripoll-Feliu, 2014).

Este estudo justifica-se quanto à importância, à originalidade e à viabilidade (Castro, 1977). É importante, pois a realização de um processo estruturado de análise do fragmento da literatura acerca da Avaliação de Desempenho dos Controles Internos possibilitará que sejam identificados desafios e, conseqüentemente, oportunidades para futuras pesquisas e, desse modo, contribuirá para o crescimento do conhecimento sobre o tema. Considera-se o estudo original, visto que não foram localizados estudos nas bases de dados consultadas, os quais realizem a revisão da literatura sobre os Controles Internos à luz da Avaliação de Desempenho. A pesquisa é viável, uma vez que os artigos que são analisados estão disponíveis no Portal de periódicos da CAPES. Ressalta-se que a seleção da literatura se delimitou aos artigos científicos publicados após o ano de 2000, escritos em língua inglesa, e que estejam disponíveis para consulta, de forma gratuita, nas seis bases de dados selecionadas pelos pesquisadores.

O artigo, além desta seção introdutória, apresenta, na seção 2, o referencial teórico dos Controles Internos sob a perspectiva da Avaliação de Desempenho e área de Avaliação de Desempenho; na seção 3, está a metodologia da pesquisa; na seção 4, apresentam-se os resultados do estudo; na seção 5, estão as considerações finais; e, ao final, as referências.

2. Fundamentação Teórica

2.1. Controles Internos

As empresas implantam Sistemas de Controles Internos para gerir e identificar riscos (Lämsiluoto *et al.*, 2016). Os Controles Internos reduzem a assimetria da informação, promovem as boas práticas por meio da transparência e protegem os acionistas contra o poder dos administradores (Salhi, & Boujelbene *apud* Akwaa-sekyi & Gene, 2016) e, desse modo, devem estar presentes e cobrir todas as áreas da organização (Jokipii, 2009). O Controle Interno tem um papel cada vez maior na gestão da empresa, pois é um método que ajuda a prevenir riscos (Xu, Shen & Liu, 2015).

Um Sistema de Controle Interno pode evitar erros e fraudes pelo monitoramento e aperfeiçoamento dos processos e dos relatórios organizacionais e financeiros, além de garantir o cumprimento das leis e regulamentações pertinentes (Rae & Subramaniam, 2008).

Destaca-se que os Controles Internos devem ser construídos com base nas características de cada organização (Xu *et al.*, 2015). Muitas empresas usam o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* como um *benchmark* para avaliar a efetividade dos seus Controles Internos. O *framework* do COSO definiu Controle Interno como



7º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS 7º CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE TRANSPARÊNCIA, CORRUPÇÃO E FRAUDES



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Um processo afetado pelo Conselho de Administração da entidade, gerência e outro pessoal projetado para fornecer garantia razoável sobre a realização da eficácia e eficiência das operações, relatórios financeiros confiáveis e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (Akwaasekyi & Gene, 2016).

Esse *framework* pressupõe a existência de cinco componentes que desempenham um papel importante para que a empresa atinja os objetivos dos Controles Internos e auxiliam no planejamento, na avaliação e na atualização dos controles (Lämsiluoto *et al.*, 2016). Os cinco componentes apresentados pelo *framework* do COSO são: (i) Ambiente de Controle; (ii) Atividades de Controle; (iii) Avaliação de Riscos; (iv) Informação e Comunicação; e (v) Monitoramento.

O Ambiente de Controle fornece uma diretriz sobre como a organização deve ser projetada para que ela tenha controles próprios, que detectem e evitem erros e irregularidades (Wardiwiyono, 2012). Esse é um fator crítico para os outros componentes, pois define a cultura da organização, na qual todas as atividades da empresa são baseadas (Lämsiluoto *et al.*, 2016).

A Avaliação de Risco pressupõe que a organização deve estar ciente dos riscos da sua atividade e, por isso, deve estabelecer mecanismos para identificar, analisar e gerenciar esses riscos (Gupta, 2008).

As Atividades de Controle referem-se a políticas, procedimentos e práticas que assegurem à administração que os objetivos são alcançados e que as estratégias de mitigação de riscos são efetivamente realizadas. Existem, potencialmente, muitas Atividades de Controle na organização, incluindo controles manuais e automatizados (Agbejule & Jokipii, 2009). O objetivo principal das Atividades de Controle é assegurar que as ações necessárias para combater possíveis ameaças aos objetivos da organização serão tomadas (COSO, 2004 *apud* Lämsiluoto *et al.*, 2016).

O componente Informação e Comunicação refere-se a como a empresa capta e troca as informações necessárias para conduzir, gerenciar e controlar suas operações (Gupta, 2008). Por fim, o Monitoramento contínuo pode ser útil e proporciona uma oportunidade para analisar a eficácia contínua dos procedimentos da organização (Agbejule & Jokipii, 2009).

Para o Controle Interno ser eficaz, depende de os cinco componentes de Controle operarem de forma efetiva, para que, desse modo, a empresa tenha um nível razoável de garantia que atingirá os objetivos de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidades com a legislação (COSO *apud* Lämsiluoto *et al.*, 2016).

2.2. Avaliação de Desempenho

Desde que Johnson e Kaplan (1987) publicaram o livro *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, a Avaliação de Desempenho ganhou popularidade, tanto na prática, quanto na pesquisa (Bititci, Garengo, Dörfler & Nudurupati, 2012). A literatura sobre Avaliação de Desempenho (AD) pode ser dividida em duas fases.

A primeira fase inicia no final de 1880 e vai até 1980; nesta fase, a ênfase era em medidas financeiras (Ghalayini & Noble, 1996). Até a metade do século XX, o objetivo de medir o desempenho e a eficiência baseava-se apenas na questão do tempo e era realizada em algumas áreas das organizações. Em 1930, o primeiro modelo de mensuração do desempenho foi criado, o *Tableau de Bord*, um conjunto de indicadores que desagregam a missão e a visão da organização em metas. A década de 1950 apresentou o primeiro crescimento relevante dos modelos de Avaliação de Desempenho ainda sob a perspectiva apenas financeira (Carneiro-da-Cunha & Hournaux, 2016). De 1960 até 1980, novas dimensões de desempenho foram agregadas à Avaliação de Desempenho, o foco era em verificar se a estratégia foi



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

implementada conforme o planejado e se os resultados foram os esperados (Bititci *et al.*, 2012).

A segunda fase começou no final da década de 1980 como resultado das mudanças globais (Ghalayini & Noble, 1996). O foco do desempenho evoluiu de uma perspectiva financeira para uma perspectiva não financeira (Taticchi, 2010). Esse período marcou a obsolescência dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, pois essa ferramenta não fornecia informações relevantes para a tomada de decisões gerenciais e para a medição do desempenho das empresas nesse novo contexto global (Cuccurullo, Aria & Sarto, 2016).

As empresas verificaram que havia uma necessidade de controlar os processos de produção e entenderam que, para competir em ambientes em constante mudança, era necessário monitorar e compreender os desempenhos da empresa (Taticchi, 2010). Os novos Sistemas de Avaliação de Desempenho (i) baseiam-se na estratégia da organização; (ii) compõem-se, principalmente, por medidas não financeiras; (iii) destinam-se a todos os funcionários; (iv) são simples, precisos e fáceis de usar; (v) conduzem para a satisfação dos funcionários; (vi) não têm um formato fixo (depende das necessidades de cada empresa); (vii) são alteráveis ao longo do tempo, conforme a mudança de necessidade; e (viii) ajudam na obtenção da melhoria contínua (Ghalayini & Noble, 1996).

Neely, Gregory e Platts (1995) explicam que a mensuração do desempenho é o processo de quantificação da eficiência e eficácia da ação; a medida de desempenho é a métrica utilizada para quantificar a eficiência e a eficácia da ação, e, assim, os Sistemas de mensuração de desempenho são os conjuntos de métricas utilizados para quantificar a eficiência e a eficácia das ações. Os sistemas de mensuração do desempenho baseiam-se em um conjunto de medidas individuais de performance que podem ser categorizadas de várias maneiras e, uma vez implantado o sistema de mensuração de desempenho, ele deve interagir com os ambientes interno e externo à empresa (Neely *et al.*, 1995). O sistema desejado deve (i) realizar a avaliação da capacidade atual da empresa; (ii) ter um *design* apropriado e específico para cada organização; (iii) ser implementado com metodologia claramente divulgado a todos os interessados; (iv) ser devidamente comunicado e com *feedback* constante; e (v) ser revisado para prevenir que o Sistema fique desalinhado com os objetivos da empresa (Taticchi, Balachandran & Tonelli, 2012).

As medidas devem estar alinhadas às estratégias das organizações e serem consistentes com a cultura organizacional (Neely *et al.*, 1995). As medidas de desempenho são projetadas para ajudar as pessoas a verificar se estão se movendo na direção que desejam. Elas ajudam os gerentes a estabelecer se vão chegar ao objetivo que pretendem estabelecer (Neely, Adams, & Kennerley, 2002). A eficácia deve ser avaliada em relação aos objetivos e à estratégia da organização. É improvável que existam medidas de desempenho comuns entre organizações com objetivos e estratégias diferentes, a menos que, no nível básico de sobrevivência (Otley, 2001).

A Avaliação de Desempenho é composta pela mensuração e gestão da performance (Lebas, 1995). A mensuração de desempenho refere-se à medição de indicadores de desempenho, enquanto a gestão do desempenho é a forma de utilizar os resultados da medição do desempenho para fins de gestão. O gerenciamento do desempenho é uma filosofia que é suportada pela mensuração de desempenho. A gestão de desempenho precede e segue a mensuração de desempenho em uma espiral virtuosa, e o gerenciamento de desempenho cria o contexto para a medição. Assim, qualquer tentativa de separar os dois processos é inevitavelmente vã (Lebas, 1995). Um sistema de mensuração e gestão de desempenho deve ser equilibrado e dinâmico, facilitando o apoio ao processo de tomada de decisão, reunindo, elaborando e analisando informações relevantes (Neely *et al.*, 2002).

Contudo, podem ser identificadas falhas na construção e no gerenciamento dos Sistemas de mensuração do desempenho, as quais podem ser classificadas em três níveis. O



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

primeiro nível contém dificuldades com as métricas: falhas atribuídas às medições, aos parâmetros e aos principais indicadores de desempenho, como a falta de métricas claras e transparentes e a transposição de medidas de outras companhias. No segundo nível, as falhas são alocadas ao *framework* e ao modelo, isto é, ao processamento das métricas, tais como a falta de um *feedback* e a falta de dados para mensuração. Finalmente, no terceiro, há falhas no nível de gestão, que englobam a falta de compromisso da alta administração com o Sistema e a falta de alinhamento do Sistema com a estratégia da companhia (van Camp & Braet, 2015).

3. Metodologia

Nesta seção, serão apresentados o enquadramento metodológico, o instrumento de intervenção da pesquisa e os procedimentos para coleta e análise dos dados.

3.1. Enquadramento Metodológico

Este estudo caracteriza-se por ser exploratório e descritivo. Considera-se exploratório, pois visa explorar o fragmento da literatura de Avaliação de Desempenho de Controles Internos com o objetivo de apresentar possíveis oportunidades de pesquisa sobre o tema. Também é descritiva, uma vez que descreve as características dos artigos que compõem o Portfólio Bibliográfico (PB), por meio da identificação das variáveis destaque na análise bibliométrica (Richardson, 1999). Quanto à coleta de dados, a pesquisa faz uso de dados primários e secundários (Richardson, 1999). Os dados primários são utilizados na seleção do PB, já que, por meio das delimitações impostas pelos pesquisadores, é feita a identificação dos artigos que comporão o PB; e utiliza dados secundários, uma vez que serão analisados os 18 artigos que compuseram o PB.

A abordagem do problema de pesquisa é qualitativa e quantitativa. O aspecto qualitativo está na análise e crítica das variáveis investigadas nas análises bibliométrica e sistêmica dos artigos do Portfólio Bibliográfico; já o aspecto quantitativo está relacionado à análise feita por meio da contagem de ocorrências (Richardson, 1999).

Com relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa caracteriza-se com uma revisão bibliográfica (Richardson, 1999), pois foi feito um levantamento dos artigos que abordam o tema, por meio do acesso às bases de dados definidas pelos pesquisadores. É, também, considerada uma pesquisa-ação, pois, pela interpretação e percepção dos pesquisadores, foi gerado o Portfólio Bibliográfico do estudo. O instrumento de intervenção utilizado no estudo é o *ProKnow-C*, que será explicado na próxima seção.

3.2. Instrumento de Intervenção: *Knowledge Development Process-Constructivist*

Para identificar as oportunidades de pesquisa no tema de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos, foi selecionado o instrumento de intervenção *Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)*, desenvolvido pelo Laboratório de Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão-Constructivista (LabMCDA-C), sob a coordenação do Prof. Leonardo Ensslin, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

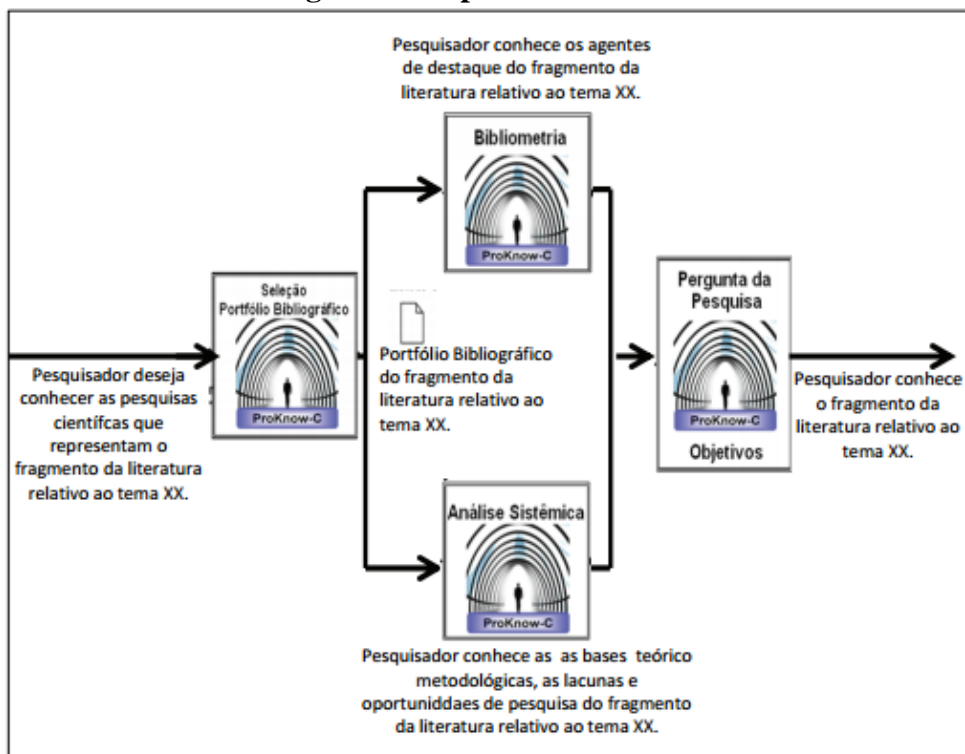
O instrumento foi selecionado pelos pesquisadores, pois se trata de um processo estruturado, cujo propósito é gerar conhecimento sobre um determinado tema, segundo as delimitações dos pesquisadores (Valmorbida & Ensslin, 2016) e, desse modo, é possível identificar e analisar quais são as oportunidades de pesquisa.

O *ProKnow-C* é um processo sistematizado e operacionalizado em quatro etapas: (i) seleção de Portfólio Bibliográfico (PB); (ii) análise bibliométrica; (iii) análise sistêmica; e (iv)

Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

formulação de perguntas e objetivos de pesquisa (Vilela, 2012; Ensslin, Ensslin & Pacheco, 2012). A utilização do *ProKnow-C* para compor um Portfólio Bibliográfico relevante é caracterizada por um grupo restrito de publicações, com reconhecimento científico, as quais o pesquisador, de acordo com a sua visão, seleciona os artigos por meio de critérios. As etapas do *ProKnow-C* são apresentadas na Figura 1:

Figura 1: Etapas do *ProKnow-C*



Fonte: Extraído de Valmorbida *et al.* (2016, p. 12).

A etapa de seleção do PB é a busca de material científico, nas bases de dados definidas pelos pesquisadores, de forma sistematizada. A análise bibliométrica evidencia os destaques das variáveis investigadas por meio da contagem de ocorrência, no conjunto de artigos selecionados (Thiel *et al.*, 2017; Dutra, Ripoll-Feliu, Fillol, Ensslin & Ensslin, 2015). A análise sistêmica busca fornecer elementos para contribuir com o fragmento da literatura pesquisado, por meio da análise crítica do Portfólio Bibliográfico selecionado, informado pela afiliação teórica adotada pelo pesquisador (Valmorbida *et al.*, 2014). A realização das três etapas gera conhecimento suficiente no pesquisador sobre o fragmento da literatura investigado para a pesquisa, e, desse modo, é possível a formulação de perguntas e objetivos para futuras pesquisas.

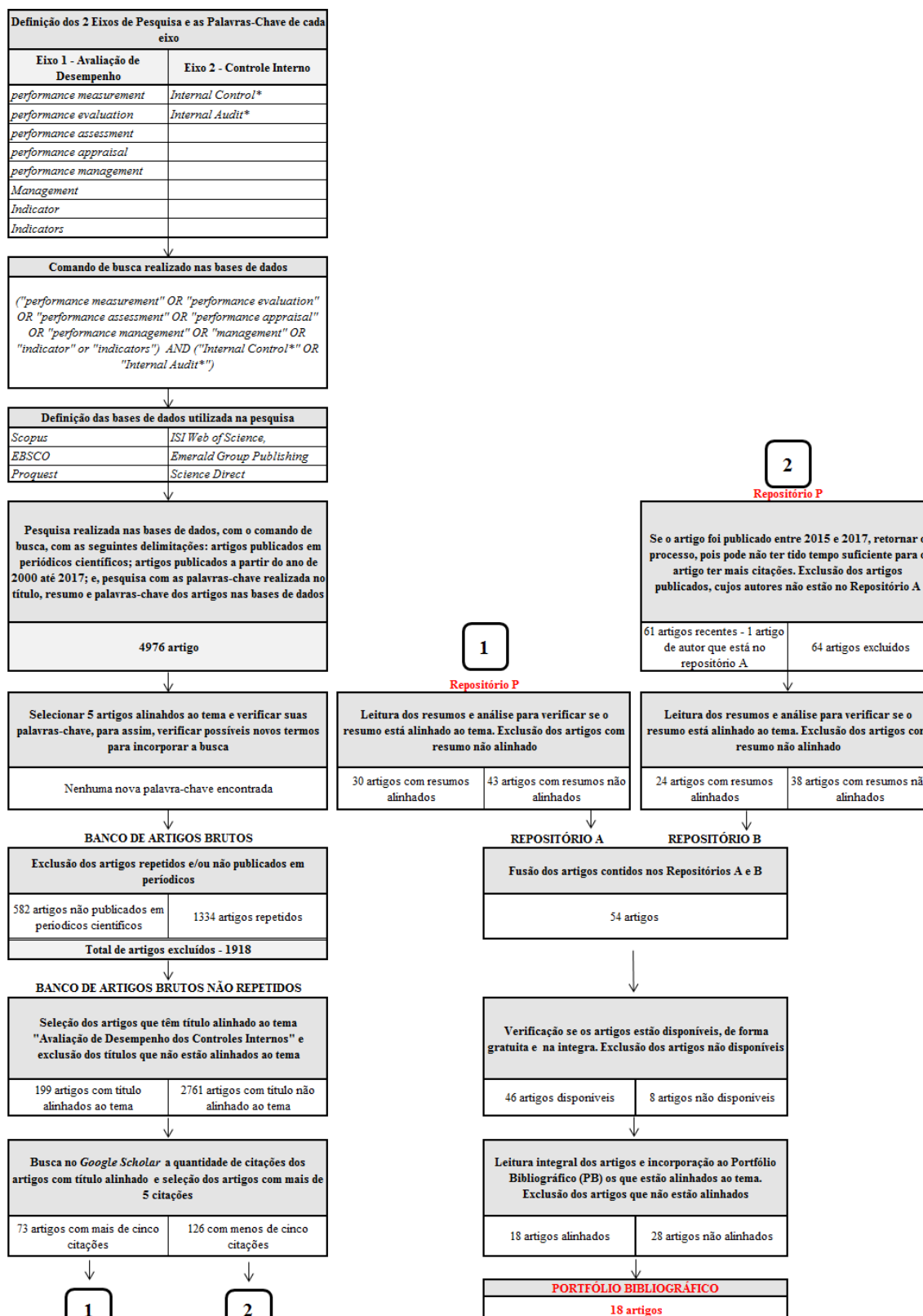
3.3.Procedimentos para Coleta de Dados

Para atingir o objetivo deste trabalho, foi selecionado um Portfólio Bibliográfico (PB), composto por artigos que abordam os dois eixos de pesquisa definidos pelos pesquisadores: Avaliação de Desempenho e Controle Interno. A operacionalização da coleta de dados para composição do Portfólio Bibliográfico é apresentada na Figura 2.

Como pode ser visto na Figura 2, o Portfólio Bibliográfico final contém 18 artigos que estão alinhados com o tema Avaliação de Desempenho dos Controles Internos.



Figura 2: Processo de seleção do Portfólio Bibliográfico





3.4 Procedimentos para Análise dos Dados

Depois da seleção do Portfólio Bibliográfico, serão feitas a análise e a interpretação dos artigos por meio das análises bibliométrica e sistêmica.

A análise bibliométrica visa gerar conhecimento ao pesquisador acerca das particularidades do tema em questão (Valmorbida *et al.*, 2014). Ela é dividida em análise das variáveis básicas e avançadas (Thiel *et al.*, 2017). Neste estudo, foram definidas as seguintes variáveis básicas: (i) os autores dos artigos do PB e os autores citados nos artigos, cuja referência esteja alinhada ao tema de estudo (Avaliação de Desempenho e Controles Internos), e as delimitações definidas pelos pesquisadores; (ii) as revistas nas quais foram publicados os artigos; (iii) a evolução temporal dos estudos; (iv) a composição do PB em estudos empíricos e teóricos; e (v) as ferramentas utilizadas nos estudos.

Para análise das variáveis avançadas, segunda etapa da análise bibliométrica, foi definido que seriam apreciados os conceitos apresentados por Neely, Gregory e Platts (1995), verificando-se: (i) se o sistema/ferramenta para avaliar o desempenho pode ser examinado por meio de medidas individuais de desempenho e/ou por um conjunto de medidas de desempenho e se o Sistema de Avaliação de Desempenho interagia com o ambiente; (ii) se foram estabelecidas medidas/indicadores de desempenho; (iii) se havia alinhamento das medidas/indicadores com a estratégia da empresa; (iv) se a ferramenta utilizada mensura o desempenho; (v) se é realizado um diagnóstico do desempenho da organização; (vi) se é comparado com outro desempenho; (vii) se o sistema oferece informação para a gestão; e (viii) se o Sistema de Avaliação de Desempenho interage com os ambientes interno e externo.

As variáveis avançadas também foram apreciadas por meio dos conceitos apresentados por Otley (2001). Desse modo, analisaram-se: (i) se a Avaliação de Desempenho é multidimensional; (ii) se a AD considera a relação entre os objetivos analisados e a estratégia da organização; e (iii) se a Avaliação de Desempenho considera as diversas partes interessadas.

Concluída a análise das variáveis básicas e avançadas, é feita a análise sistêmica do PB, na qual o investigador reflete sobre o conteúdo dos artigos (Thiel *et al.*, 2017). Bortoluzzi, Ensslin, Ensslin e Valmorbida (2014, p. 892) explicam que a análise sistêmica é

Um processo científico utilizado a partir de uma visão de mundo (filiação teórica) definida e explicitada por suas lentes, para analisar uma amostra de artigos representativa de um dado assunto de pesquisa, visando evidenciar para cada lente e globalmente, para a visão de mundo estabelecida, os destaques e as oportunidades (carências) de conhecimento encontrados na amostra.

Antes de realizar o processo de análise sistêmica, deve-se definir qual a afiliação a ser adotada e apresentar as lentes que serão utilizadas. A afiliação teórica representa o conceito/noção/filosofia/abordagem que o pesquisador seleciona e que passa a ser a sua visão do mundo por meio da qual o pesquisador irá interpretar a literatura (Valmorbida *et al.*, 2014).

A afiliação teórica definida neste estudo é a proposta por Ensslin *et al.* (2013, p. 739 *apud* Dutra *et al.*, 2015, p. 246), na qual a Avaliação de Desempenho é

[...] processo para construir conhecimento no decisor a respeito do contexto específico que se propõe avaliar, a partir da percepção do próprio decisor por meio de atividades que identificam, organizam, mensuram, ordinal e cardinalmente, integram os aspectos considerados como necessários e suficientes para sua gestão, permitindo visualizar o impacto das consequências das ações e seu gerenciamento (Tradução nossa).

Após definir a afiliação teórica, deve-se apresentar as propriedades que serão avaliadas no estudo. Foram definidas que as seguintes lentes serão utilizadas para analisar o PB:



Figura 3: Lentes utilizadas na análise sistêmica no contexto da Avaliação de Desempenho

| | Lente | O que busca? |
|---|---------------------------|--|
| 1 | Abordagem | Existe harmonização entre a abordagem e os dados do modelo construído, com a sua utilização/aplicação? |
| 2 | Singularidade | Reconhece que o problema é único em termo de decisores/atores e do contexto. |
| 3 | Processo de Identificação | Usa o processo para identificar os objetivos de acordo com a percepção do decisor? |

Fonte: Adaptado de Ensslin, Ensslin, Matos, Dutra & Ripoll-Feliu, (2015).

Na próxima seção, serão apresentados os resultados das análises bibliométrica e sistêmica.

4. Resultados

4.1. Análise Bibliométrica: estudo das variáveis básicas

Definido o Portfólio Bibliográfico, inicia-se a próxima etapa do *ProKnow-C*: a análise bibliométrica do PB. A primeira característica analisada está relacionada aos autores dos estudos que compuseram o Portfólio Bibliográfico. Verifica-se que os artigos do PB foram escritos por 29 autores diferentes e que a finlandesa Annukka Jokipii se destaca como a autora com mais estudos presentes no PB, com um total de três artigos.

Em conjunto, é feita a apreciação das referências dos artigos do PB por meio da leitura dos títulos dos artigos apresentados nas referências, com o objetivo de verificar se existem outros autores de destaque no tema pesquisado. O alinhamento do título dos artigos apresentados nas referências segue os critérios definidos na fase inicial do *ProKnow-C*, quais sejam: artigos alinhados aos eixos de pesquisa, escritos em língua inglesa e publicados em periódicos entre 2000 e 2017. Identifica-se que 33 referências estão com títulos alinhados ao tema da pesquisa.

Jokipii é, também, a autora mais citada em quatro artigos do PB. Ela é professora na Faculdade de Contabilidade e Finanças Empresariais (Universidade de Vaasa, Finlândia), possui Mestrado em *Economics and Business Science* (Universidade de Vaasa, Finlândia) e Doutorado em Contabilidade e Finanças (Universidade de Vaasa, Finlândia). As áreas de atuação da autora são Auditoria Interna, Controles Internos, Auditoria, Financiamento da Dívida, Sistemas de Controle de Gestão e Divulgações Corporativas

Com relação aos autores do PB, verificam-se os países de origem e as instituições de ensino. Como demonstrado na Figura 4, os Estados Unidos é o país com maior representatividade, com nove autores. Na sequência, com três autores cada, China, Finlândia e Itália são os países com mais autores no PB. Quanto às instituições de ensino, verifica-se que não há uma universidade que se destaque. A Hohai University (Nanjing, China) e a Libera Università Mediterranea (Casamassima, Itália) são as instituições com mais autores, três em cada. Contudo, em ambos os casos, os artigos foram escritos em conjunto por autores da Universidade. Os autores dos Estados Unidos se destacam, pois, desde os escândalos e falências das companhias americanas Enron e Worldcom e a promulgação da lei *Sabarnes-Oxley*, em 2002, que impôs maiores exigências para os Controles Internos das companhias americanas, muitos artigos abordaram os Controles Internos.

Outro aspecto analisado foram os periódicos nos quais foram publicados os artigos do PB. Contatou-se que os artigos foram publicados em 17 revistas diferentes e que apenas a revista *Managerial Auditing Journal* publicou três artigos do PB. Esse periódico aborda e faz

a relação entre as atuais pesquisas e práticas em Auditoria (interna e externa, financeira e não financeira).

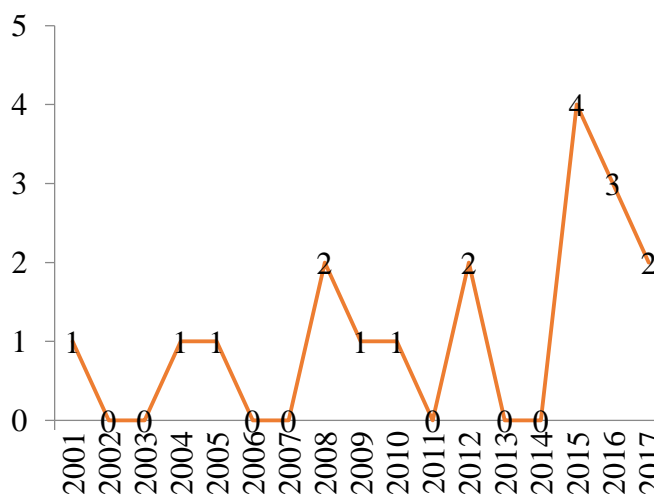
A evolução temporal dos artigos do Portfólio Bibliográfico, também, é analisada (Figura 5). Destaca-se que os artigos de 2001 e 2004 apresentaram como objetivo a criação de um sistema informatizado especializado, no qual poderia auxiliar os gestores na avaliação dos Controles Internos. A partir de 2004, nota-se que os artigos avaliam os Controles Internos das empresas, principalmente com base nas premissas do *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO). Essa avaliação é feita, basicamente, por meio de questionários enviados às empresas, abordando a eficiência e a eficácia dos Controles Internos em cinco dimensões: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação; monitoramento. Por fim, os dois artigos mais atuais (ambos teóricos) demonstram como a Tecnologia da Informação pode auxiliar e melhorar os controles das empresas.

Figura 4: Países de Origem dos Autores

| País | Qtde. de Autores |
|---------------|------------------|
| EUA | 9 |
| China | 3 |
| Finlândia | 3 |
| Itália | 3 |
| Austrália | 2 |
| Espanha | 2 |
| Reino Unido | 2 |
| Albânia | 1 |
| Coréia do Sul | 1 |
| Indonésia | 1 |
| Rússia | 1 |
| Suécia | 1 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Figura 5: Análise Temporal do Portfólio Bibliográfico



Fonte: Elaborado pelos autores.

O PB é composto por treze artigos empíricos e cinco teóricos. Nos artigos empíricos, a ferramenta mais utilizada para a avaliação dos Controles Internos foram os questionários enviados para gestores, auditores e funcionários de empresas, que fizeram perguntas acerca da qualidade dos controles, com base, principalmente, nos componentes do COSO. Alguns artigos ainda utilizaram outra teoria combinada com o COSO, como é o caso do artigo de Jokipii (2010) que também utilizou a Teoria da Contingência no estudo. Agbejule e Jokipii (2009) utilizaram, em conjunto com o COSO, a Tipologia de Estratégia para mensurar os controles das companhias.

Os questionários, por sua vez, foram aplicados para mensurar a qualidade dos controles internos com base na percepção dos agentes das organizações. O artigo de Akwaa-Sekyi e Gene (2016) é o único do PB que utiliza o COSO como ferramenta exclusiva para avaliar os controles. Nesse artigo, os autores avaliam a eficácia dos controles internos de oito bancos da Espanha com base em dados quantitativos, retirados da base de dados *Bankscope*.

Já a utilização de apenas questionários como ferramenta aparece nos trabalhos de Rexhepi (2015) e Agyei-Mensah (2016). O primeiro utiliza o questionário para verificar como os gestores e servidores públicos avaliam o Controle Interno; e o segundo, para avaliar como



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

é realizado o Controle Interno nas instituições religiosas de Gana. Em ambos os autores, as perguntas não se baseiam em métodos de avaliação de Controles Internos.

4.2. Análise Bibliométrica: estudo das variáveis avançadas

As medidas individuais de desempenho são apresentadas em dez artigos do PB. Apenas nos artigos de Changchit, Holsapple e Madden (2001), Changchit e Holsapple (2004) e Ge e Macvay (2005) não foram utilizadas medidas individuais de desempenho. Constatase que todos os artigos que apresentam medidas individuais também têm um conjunto de medidas de desempenho dos Controles Internos, que formam um sistema de que avalia o desempenho dos Controles Internos. Verifica-se, também, que o conjunto de métricas relaciona-se, apenas, com o ambiente interno da empresa, exceto nos artigos de Agbejule e Jokipii (2009) e Jokipii (2010), nos quais abordam a avaliação dos Controles Internos com a estratégia de negócio das empresas.

Os indicadores utilizados nos artigos não estão alinhados a estratégias, pois, em cada estudo, utilizam métricas gerais que variam com o tipo da entidade. Nos artigos de Agbejule e Jokipii (2009) e Jokipii (2010), há questionamentos sobre a estratégia da organização, e os indicadores de desempenho são comparados pelo "tipo" de estratégia de negócio utilizado. Essa análise indica oportunidades de pesquisas nas quais sejam realizadas a avaliação das estruturas dos Controles Internos, baseadas nas estratégias de cada organização.

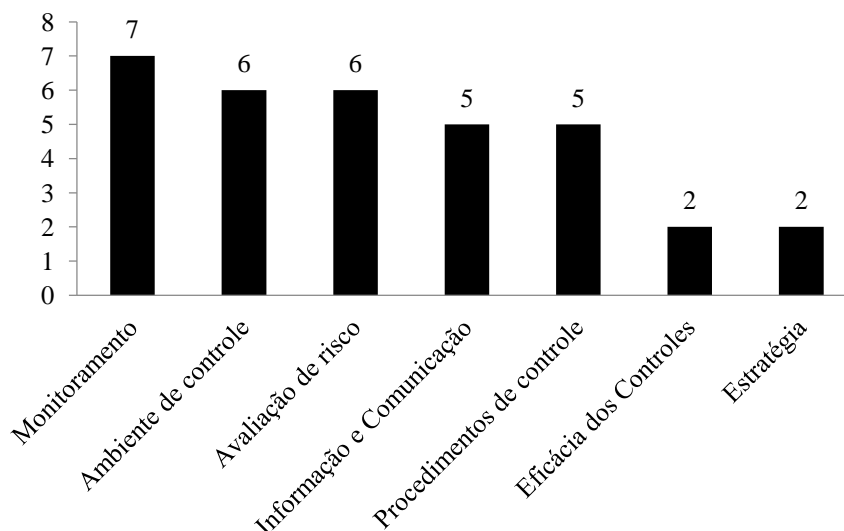
Ao verificar se a ferramenta utilizada faz a mensuração do desempenho, apresenta um diagnóstico do desempenho, faz a comparação com outros estudos e oferece informações para a gestão. Nos estudos de Changchit, Holsapple e Madden (2001), Changchit e Holsapple (2004), Ge e Macvay (2005), não é feita a mensuração do desempenho. Desse modo, não há diagnóstico, comparação e informação para gestão.

Já os artigos de Rae e Subramaniam (2008), Gupta (2008), Agbejule e Jokipii (2009), Jokipii (2010), Wardiwiyo (2012), Hermanson, Smith e Stephens (2012), Rexhepi (2015), Akwaa-Sekyi e Gene (2016). Lansiluoto, Jokipii e Eklund (2016) e Agyei-Mensah (2016) fazem a mensuração do desempenho e apresentam um diagnóstico da situação; contudo, em nenhum artigo, essa análise é feita de forma específica para uma organização, apenas são apresentados os resultados gerais com base em todas as entidades do estudo. A apreciação dessas variáveis indica que ainda não foram localizados estudos que abordem a Avaliação de Desempenho dos Controles Internos como uma fonte de informação para os gestores.

Verifica-se, ainda, que em todos os artigos são analisadas múltiplas dimensões, exceto nos artigos de Changchit, Holsapple e Madden (2001) e Changchit e Holsapple (2004) nos quais não foi possível identificar as dimensões, e o trabalho de Akwaa-Sekyi e Gene (2016), que utiliza apenas medidas financeiras. A Figura 6 apresenta as principais dimensões abordadas pelos estudos.



Figura 6: Principais dimensões analisadas



Fonte: Elaborado pelos autores.

Constata-se que as dimensões, que são os componentes do COSO, tais como do ambiente de controle, da avaliação de risco, dos procedimentos de controle, da informação e comunicação e do monitoramento, são as mais utilizadas. Os artigos de Gupta (2008), Rae; Subramaniam (2008), Jokipii (2010), Wardiwiyo (2012), Akwaa-Sekyi e Gene (2016) e Lansiluoto, Jokipii e Eklund (2016) utilizam integralmente as dimensões do COSO. Já os trabalhos de Hermanson, Smith e Stephens (2008) e Agbejule e Jokipii (2009) utilizam parcialmente o COSO, sendo que os primeiros abordam ambiente de controle, avaliação de risco e monitoramento; e os últimos, apenas as atividades de controle e o monitoramento.

Alguns trabalhos apresentam outras dimensões integradas com o COSO. A pesquisa de Rae e Subramaniam (2008) aborda as dimensões de fraudes de empregados, justiça organizacional e ambiente ético corporativo. As publicações de Agbejule e Jokipii (2009) e Jokipii (2010) abordam também a dimensão estratégia.

No artigo de Rexhepi (2015), que não utiliza o COSO, as seguintes dimensões foram analisadas: segregação de funções; conflitos de interesse; impropriedades na criação do sistema; instabilidade política; alto nível de corrupção; impropriedades na política; e alto nível de nepotismo. Apenas no estudo de Agyei-Mensah (2016), a única dimensão que é analisada é a financeira. Nesse artigo, o autor faz a avaliação dos Controles Internos por meio de questionário no qual verificam, entre outras questões, se há fluxo de caixa, emissão de recibo, aprovação de pagamentos e relatórios de avaliação dos gastos.

Ao analisar se o desempenho da organização considera a relação entre os objetivos (aspectos) analisados e a estratégia da organização, verifica-se que apenas os artigos de Agbejule e Jokipii (2009) e Jokipii (2010) fazem relação entre estratégia de negócio e indicadores de avaliação dos Controles Internos. Finalmente, a última variável da análise avançada é com relação à verificação se o "olhar" da Avaliação de Desempenho é feita para as diversas partes interessadas da organização. Nota-se que nos estudos ou não é possível identificar ou são utilizados indicadores genéricos para avaliar o desempenho dos Controles Internos. Desse modo, essa análise demonstra que ainda não há estudos que incorporem os vários *stakeholders* da organização para avaliar o desempenho dos Controles Internos.



4.3. Análise Sistêmica

A primeira lente para apreciação dos artigos está relacionada à ‘abordagem’ utilizada no artigo. Essa lente objetiva verificar se há harmonia entre (i) a abordagem utilizada para a construção do modelo de Avaliação de Desempenho; (ii) o local onde os dados necessários para a construção do modelo são coletados; e (iii) se há harmonia entre a abordagem utilizada e o uso/aplicação com a construção do modelo.

Ao analisar os modelos de Avaliação de Desempenho, busca-se verificar qual foi a abordagem em que autor se baseou para construí-lo. As abordagens, conforme Dias e Tsoukiàs (2004), podem ser: (i) Normativistas, ou (ii) Descritivistas, ou (iii) Prescritivistas, ou (iv) Construtivistas.

No Portfólio Bibliográfico, verificou-se que todos os artigos apresentam uma abordagem para a construção do modelo Descritivista. Essa abordagem busca a solução de maior sucesso em contextos similares, para o contexto que está sendo investigado. Desse modo, o especialista identifica quais modelos foram bem-sucedidos e replica-os no contexto que será investigado, informando ao decisor qual é a melhor alternativa que deve ser escolhida.

A abordagem Construtivista, segundo Roy (1993 *apud* Valmorbida *et al.*, 2014), é a mais adequada para o apoio à decisão, ou seja, à gestão. Entretanto, nenhum artigo do PB utilizou essa abordagem e, desse modo, a utilização da abordagem Construtivista apresenta-se como uma oportunidade de melhoria para os estudos que se propuserem estudar a Avaliação de Desempenho dos Controles Internos como apoio à decisão.

Quanto à coleta de dados, foi analisado o contexto no qual foram coletados os dados para a construção do modelo. Os modelos podem ser classificados em Genéricos (quando os dados foram identificados em contextos similares, literatura, especialista, passados históricos, outros locais), ou Específicos (quando os dados foram identificados com o decisor do contexto em análise) (Thiel *et al.*, 2017; Valmorbida *et al.*, 2014). Todos os artigos do PB foram construídos para modelos genéricos com base em critérios estabelecidos na literatura ou na opinião de especialistas, ou seja, não foram encontrados estudos que construísem modelos de Avaliação de Desempenho de Controles Internos a partir de um decisor.

A terceira etapa da abordagem é verificar se há harmonia entre o uso/aplicação do modelo com a sua construção. Haverá harmonia caso os artigos que apresentem uma abordagem normativista ou descritivista não considerarem o decisor na construção do modelo; e, nos artigos cuja abordagem é prescritivista e construtivista, os modelos são construídos para um contexto e decisores específicos. Assim, nota-se que em todos os artigos há harmonia entre a aplicação do modelo e a sua construção, já que todos os artigos são descritivistas e foram aplicados de forma genérica.

A segunda lente analisada é a da ‘singularidade’. Nessa lente, é verificado se os autores, ao construírem o modelo de Avaliação de Desempenho, reconhecem que o problema é único, tanto em termos dos decisores, como de contexto físico (Ensslin *et al.* 2015).

Quando analisada a relação aos atores, os modelos são classificados como: (i) modelo foi construído a partir do decisor; (ii) modelo identifica o decisor, mas este não participa na construção de todo o modelo; e (iii) modelo não identifica quem são os decisores, sendo assim o modelo é construído sem a participação dos decisores. Nos artigos do PB, verifica-se que não são identificados os decisores do modelo e, desse modo, os modelos para avaliar o desempenho foram construídos sem a participação dos decisores.

Com relação ao contexto físico, os modelos podem ser classificados em: (i) modelo de avaliação foi construído para a organização em análise; e (ii) contexto foi adaptado para a organização em análise. No PB, todos os estudos foram adaptados às organizações, uma vez que, em nenhum artigo, o modelo foi construído para avaliar o desempenho dos Controles

Internos de uma organização específica. Conclui-se que, com relação à lente da singularidade, não há estudos que, ao construírem um modelo de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos, o reconhecem como um problema único, tanto na questão do decisores, quanto na do contexto físico e, assim, surge uma oportunidade de pesquisa que crie um Sistema de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos, a partir do decisor, e construído para uma organização.

A última lente a ser analisada refere-se ao ‘processo para identificar’ os objetivos e critérios. Essa lente visa analisar se a percepção dos decisores é considerada na definição das características dos modelos de Avaliação de Desempenho e se leva em consideração a expansão de conhecimento para o decisor (Ensslin *et al.*, 2015). Os artigos do PB não levaram em consideração a necessidade de expansão do conhecimento do decisor, nem os valores e as percepções dos decisores são considerados ao realizar a identificação e operacionalização dos critérios que serão mensurados na Avaliação de Desempenho. Desse modo, avalia-se, como oportunidade de pesquisa, a incorporação das preferências e valores dos gestores para aperfeiçoar o processo de Avaliação de Desempenho.

4.4. Contribuições para a construção do conhecimento: desafios identificados

Com base na análise dos resultados da operacionalização do *ProKnow-C*, que permitiu realizar reflexões da literatura acerca dos Controle Internos à luz da Avaliação de Desempenho, constata-se a existência de desafios, transformados em perguntas de pesquisas a serem abordadas, com o intuito de promover avanços do tema. A Figura 7 apresenta os desafios para os futuros pesquisadores e os desafios para os gestores.

Figura 7: Estrutura de proposições científicas e práticas para o fragmento da literatura dos Controles Internos, com base na afiliação teórica de Avaliação de Desempenho.

| Lentes Analisadas | Desafios para os pesquisadores | Desafios para os gestores |
|-------------------------------|--|--|
| 1 - Abordagem | Como pode ser estruturado um modelo construtivista de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos, que considere na sua elaboração um ambiente específico para a aplicação? | De que forma a Avaliação de Desempenho dos Controles pode auxiliar os decisores na gestão e na consecução dos objetivos organizacionais? De que maneira, com base na estratégia da organização, pode-se implantar um modelo para avaliar os Controles Internos? |
| 2 - Singularidade | Como elaborar um modelo de Avaliação de Desempenho dos Controles Internos, a partir do decisor, realizado em um contexto singular, com o objetivo de apoiar a gestão da organização? | Como criar um modelo de Avaliação de Desempenho, que vise, também, prover informações aos <i>stakeholders</i> da organização? |
| 3 - Processo de Identificação | De que maneira pode-se criar um modelo de Avaliação de Desempenho que seja alinhado aos valores e preferências do decisor? | Como deve ser a participação do gestor e do grupo de trabalho na identificação dos critérios a serem analisados? |

Fonte: Elaborado pelos autores.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Verifica-se que não foram encontrados estudos que elaborem modelos e avaliem o desempenho dos Controles Internos em um específico ambiente. De maneira geral, avaliam-se os Controles Internos de um grupo de empresas com base em questionários ou indicadores, nos quais os gestores não participam do processo. Acredita-se que esse tema pode evoluir nos próximos anos, partindo da utilização das teorias para, assim, estruturar os modelos que avaliam os Controles Internos.

4. Considerações Finais

O presente artigo teve o objetivo de identificar, mapear e analisar a literatura, em língua inglesa, dos Controles Internos sob a perspectiva da Avaliação de Desempenho para apontar desafios para pesquisadores e gestores dos Controles Internos. O objetivo do estudo foi alcançado com o apoio do instrumento de intervenção *ProKnow-C*, que, com base em sua perspectiva construtivista, permitiu aos pesquisadores selecionarem um Portfólio Bibliográfico sobre o tema, composto por 18 artigos e, desse modo, realizar as análises bibliométrica e sistêmica.

A bibliometria foi explorada por meio das variáveis básicas e avançadas. Nas variáveis básicas, verificou-se que a autora finlandesa Jokipii foi a que teve mais artigos no PB e, também, é a mais citada pelos estudos do PB. Os Estados Unidos são o país com mais autores presentes no PB. Já na análise avançada, constatou-se que: (i) a Avaliação de Desempenhos dos Controles Internos não é feita com base na estratégia da organização; (ii) não há estudos que abordem a AD dos Controles Internos como uma fonte de informação para auxiliar a gestão; (iii) os componentes do COSO são as principais dimensões utilizadas para avaliar o desempenho; e (iv) não há estudos que incorporem os vários *stakeholders* da organização para avaliar o desempenho dos Controles Internos.

A análise sistêmica identificou alguns aspectos que ainda não foram explorados na literatura como: (i) construir um modelo construtivista de AD dos Controles Internos, que seja aplicado em um contexto específico; (ii) considerar a AD dos Controles Internos um fenômeno singular, que deve explorar os valores e as percepções dos gestores e reconhecer que o contexto avaliado é único; e (iii) um modelo que considere os valores e preferências dos decisores durante todo o processo de identificação e operacionalização dos critérios.

Desse modo, conclui-se que a análise dos Controles Internos, sob a perspectiva da Avaliação de Desempenho, ainda é um tema pouco explorado na literatura e que os estudos encontrados por meio do *ProKnow-C* abordam apenas aspectos genéricos da AD e não criam modelos e medidas que devam ser aplicados em um contexto singular.

Como limitações desta pesquisa, apontam-se: (i) a pesquisa bibliográfica restringiu-se a artigos escritos em língua inglesa, publicados em revistas científicas que estavam disponíveis gratuitamente no Portal de periódicos da CAPES; (ii) a análise dos artigos do PB, com relação às variáveis investigadas, foi feita por meio do julgamento e interpretação dos autores desta pesquisa. Desse modo, a interpretação dos pesquisadores pode não corresponder às conclusões dos autores originais dos estudos.

Como sugestão para futuras pesquisas, sugere-se: (i) a ampliação desta pesquisa a outras bases de dados, outros idiomas e outras características; e (ii) o desenvolvimento de trabalhos que visem responder aos desafios apresentados na Figura 7, da seção 4.4 do trabalho.

Referências

Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 500-522.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

- Agyei-Mensah, B. K. (2016). Accountability and internal control in religious organisations: a study of Methodist church Ghana. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 5(2), 95-112.
- Bortoluzzi, S. C., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Valmorbida, S. M. I. (2014). Avaliação de desempenho de redes de pequenas e médias empresas (PMES): lacunas e oportunidades de pesquisa. *Revista Gestão Industrial*, 9(4), 886-906.
- Akwaa-Sekyi, E. K., & Gené, J. M. (2016). Effect of internal controls on credit risk among listed Spanish banks. *Intangible Capital*, 12(1), 357-389.
- Bititci, U., Garengo, P., Dörfler, V., & Nudurupati, S. (2012). Performance measurement: challenges for tomorrow. *International Journal of Management Reviews*, 14(3), 305-327.
- Carneiro-da-Cunha, J. A., Hourneaux Jr, F., & Corrêa, H. L. (2016). Evolution and chronology of the organisational performance measurement field. *International Journal of Business Performance Management*, 17(2), 223-240.
- Changchit, C., & Holsapple, C. W. (2004). The development of an expert system for managerial evaluation of internal controls. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 12(2), 103-120.
- Changchit, C., Holsapple, C. W., & Madden, D. L. (2001). Supporting managers' internal control evaluations: an expert system and experimental results. *Decision Support Systems*, 30(4), 437-449.
- Cuccurullo, C., Aria, M., & Sarto, F. (2016). Foundations and trends in performance management. A twenty-five years bibliometric analysis in business and public administration domains. *Scientometrics*, 108(2), 595-611.
- Dias, L. C., & Tsoukiàs, A. (2004). On the constructive and other approaches in decision aiding In: (Ed.). C.H. Antunes, J. Figueira, J. Clímaco (eds) ? Aide multicritère à la décision: Multiple criteria decision aiding?. Coimbra, 13-28.
- Dutra, A., Ripoll-Feliu, V. M., Fillol, A. G., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2015). The construction of knowledge from the scientific literature about the theme seaport performance evaluation. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 64(2), 243-269.
- Ensslin, L., Ensslin, S. R., & Pacheco, G. C. (2012). Um estudo sobre segurança em estádios de futebol baseado na análise bibliométrica da literatura internacional. *Perspectivas em Ciência da Informação*, 17(2), 71-91.
- Ensslin, S. R., Ensslin, L., Matos, L. D. S., Dutra, A., & Ripoll-Feliu, V. M. (2015). Research opportunities in performance measurement in public utilities regulation. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 64(7), 994-1017.
- Ghalayini, A.M. and Noble, J.S. (1996) 'The changing basis of performance measurement', *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 16, No. 8, pp.63-80.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.
- Gupta, P. P. (2008). Management's evaluation of internal controls under Section 404 (a) using the COSO 1992 control framework: Evidence from practice. *International Journal of Disclosure and Governance*, 5(1), 48-68.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2012). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 6(1), A31-A50.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
- Lämsiluoto, A., Jokipii, A., & Eklund, T. (2016). Internal control effectiveness—a clustering approach. *Managerial Auditing Journal*, 31(1), 5-34.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

- Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. *International journal of production economics*, 41(1-3), 23-35.
- Melnyk, S. A., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J., Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future?. *Management Accounting Research*, 25(2), 173-186.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116.
- Neely, A. D., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success*. London: Financial Times/Prentice Hall.
- Otley, D. (2001) Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33, 243–261.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.
- Rexhepi, S. M. (2015). Control Environment In Kosovo Public Institutions. *SEA-Practical Application of Science*, (8), 39-44.
- Richardson, R. J. (1999) *Pesquisa Social: métodos e técnicas* (3a ed.) (São Paulo: Atlas)
- Taticchi, P., Balachandran, K., & Tonelli, F. (2012) Performance measurement and management systems: state of the art, guidelines for design and challenges. *Measuring Business Excellence*, 16(2), 41-54, 2012.
- Taticchi, P., Tonelli, F., & Cagnazzo, L. (2010). Performance measurement and management: a literature review and a research agenda. *Measuring business excellence*, 14(1), 4-18.
- Thiel, G. G., Ensslin, S. R., & Ensslin, L. (2017). Street Lighting Management and Performance Evaluation: Opportunities and Challenges. *Lex Localis*, 15(2), 303.
- Valmorbida, S. M. I., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Ripoll-Feliu, V. M. (2014). Avaliação de Desempenho para auxílio na gestão de universidades públicas: análise da literatura para identificação de oportunidades de pesquisas. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(3).
- Valmorbida, S. M. I., & Ensslin, L. (2016). Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 123-148.
- Van Camp, J., & Braet, J. (2016). Taxonomizing performance measurement systems' failures. *International journal of productivity and performance management*, 65(5), 672-693.
- Vilela, L. O. (2012). Aplicação do PROKNOW-C para seleção de um portfólio bibliográfico e análise bibliométrica sobre avaliação de desempenho da gestão do conhecimento. *Revista Gestão Industrial*, 8(1).
- Wardiwyono, S. (2012). Internal control system for Islamic micro financing: An exploratory study of Baitul Maal wat Tamwil in the City of Yogyakarta Indonesia. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), 340-352.
- Xu, G. Y., Shen, J. I., & Liu, B. (2015). Study on the Effectiveness Evaluation of Internal Control of Food Enterprises based on the Improved Matter-element Model. *Advance Journal of Food Science and Technology*, 7(3), 169-172.