
Revisão Sistemática da Produção Científica sobre Fraudes em Periódicos Internacionais de Contabilidade Indexados ao ISI e Scopus

Ana Gabriela Manes¹

Leonardo Flach²

•Artigo recebido em: 27/06/2012••Artigo aceito em: 10/07/2012

Resumo

A grande quantidade de informações científicas produzidas e disponíveis sobre a temática fraude traz a necessidade de sínteses dos conteúdos. No intuito de analisar de que maneira estes estudos têm sido realizados, as metodologias utilizadas, bem como os principais resultados obtidos, de forma a nortear futuras pesquisas sobre o tema no Brasil, a revisão sistemática se apresenta como uma das possibilidades. Deste modo, esta pesquisa teve por objetivo realizar uma revisão sistemática da produção científica sobre o tema fraude, a partir de artigos publicados em periódicos internacionais de contabilidade indexados às bases de dados ISI e Scopus, no período entre 2000 e 2011. Discutir aspectos relacionados à temática fraude pode possibilitar avanços práticos e teóricos sobre esse fenômeno. Do ponto de vista teórico, esta pesquisa aglutinará informações sobre os resultados das pesquisas internacionais realizadas sobre esta temática, metodologias utilizadas e resultados de pesquisa, entre outros aspectos a serem observados na revisão sistemática. Para a sociedade isto também gera um resultado prático relevante, pois pode permitir o direcionamento de novas práticas e de estratégias para o controle de fraudes, de informações condensadas sobre pesquisas recentes realizadas sobre o tema em publicações de periódicos internacionais legitimados.

Palavras-chave: Fraudes.Revisão sistemática.Produção científica.

¹Graduanda do curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Santa Catarina - Endereço: Rua João Pio Duarte Silva, n. 94, Córrego Grande, Florianópolis - CEP 88037-000 - E-mail para contato: anagabi_manes@hotmail.com, telefone (48)8417-8317

²Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - Endereço: Rua Itapeva, 153, Parque São Jorge, CEP 88034-520, Florianópolis, SC - Professor adjunto da Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail para contato: leoflach@hotmail.com Telefone: (48)96261512

Systematic Review of the Scientific Production about Fraud In International Accounting Journals Indexed by ISI and Scopus

Abstract

The large amount of scientific information produced and available about fraud issue brings the need for summaries of the contents. In order to analyze how these studies have been conducted, the methodologies used and the main results obtained so that to guide future research on this subject in Brazil, the systematic review is presented as one possibility. Thus, this study aimed to conduct a systematic review of scientific literature on the subject fraud, from articles published in international accounting journals indexed the databases ISI and Scopus in the period between 2000 and 2011. Discuss issues related to the fraud issue may enable practical and theoretical developments on this phenomenon. From a theoretical viewpoint, this research will unite information on the results of international research conducted on this topic, methodologies, and research results, among other aspects to be observed in the systematic review. For society it also generates an important practical result because it can allow the targeting of new practices and strategies to control fraud, condensed information on recent research on the subject of fraud in publications in international journals legitimized.

Keywords: Fraud. Systematic review. Scientific production.

1 Introdução

Com a necessidade de se pesquisar de forma mais abrangente, os métodos estatísticos têm sido utilizados para aglutinar maior número de informações que enriquecem o estudo. Incentivados por isso, buscou-se no presente artigo trabalhar com uma revisão sistemática baseada em pesquisas de artigos científicos publicados entre 2000 e 2011, em periódicos internacionais indexados às bases de dados ISI e Scopus sobre o tema fraude.

A necessidade de se utilizar métodos estatísticos para enriquecer estudos na ciência social aplicada deve-se à grande oferta de trabalhos no meio acadêmico e às informações que podem agregar em um próximo estudo. Sendo assim, por meio de revisão sistemática, será possível reunir, organizar e criticar as informações dos estudos mais recentes sobre o tema em questão: Fraude.

O tema fraude tem sido escolha de estudo de muitos autores, talvez com o intuito de exemplificar, de analisar como ocorreram, quais as consequências sofridas pelas empresas e pelos auditores. Um dos grandes escândalos de fraude corporativa dos últimos tempos foi o caso da empresa Enron, que levou à sua falência em dezembro de 2001 e no qual ficou constatado também que, segundo Santos e Graternon (2003), a Andersen – empresa de auditoria- foi considerada culpada, por um júri de Houston - Texas, pela destruição de documentos.

No Brasil, são poucos os estudos sobre fraudes, embora já existam diversos estudos internacionais sobre o tema. Com o intuito de se analisar as características dos estudos publicados, optou-se por selecionar como amostra aqueles editados por periódicos internacionais, visto que são poucas as publicações do tema fraude em congressos e em revistas científicas nacionais. Os estudos de Beuren (2006) vêm ao encontro de nossos anseios, no sentido de se ressaltar também a relevância da consulta e da leitura de materiais em línguas estrangeiras, visto que o nível de desenvolvimento dos estudos sobre o assunto tema escolhido pelo pesquisador pode estar em um estágio mais avançado em outros países do que no seu, inclusive com outros rumos de discussão (BEUREN, 2006).

O desenvolvimento deste estudo traz justificativas práticas no sentido de levar ao conhecimento dos usuários das informações contábeis o tema fraudes e despertar neles o interesse de desenvolver novas estratégias de gestão, de prevenção e de controle de fraudes. E também justificativa teórica ao buscar no meio acadêmico vários estudos sobre o tema e relacioná-los de maneira que possibilite o conhecimento e a relação de diversos aspectos dos artigos selecionados. Em relação à justificativa em utilizar revisão sistemática na pesquisa, o estudo de Galvão, de Sawada e de Trevizan (2004) vem ao encontro das expectativas na medida em que considera a quantidade e complexidade de informações sobre determinado tema e o tempo limitado dos profissionais como determinante da necessidade do desenvolvimento de processos que proporcionem caminhos concisos até os resultados oriundos de pesquisas. Além disso, a revisão sistemática promove a atualização dos profissionais, uma vez que sintetiza amplo corpo de conhecimento e ajuda a explicar as diferenças entre estudos sobre a mesma questão (COOK; MULROW; HAYNES *apud* GALVÃO; SAWADA; TREVIZAN, 2004).

Diante deste contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: Como se encontra o estado da arte da produção científica sobre o tema fraude, a partir de artigos publicados em periódicos internacionais de contabilidade indexados às bases de dados ISI e Scopus, no período entre 2000 e 2011? Portanto, esta pesquisa tem por objetivo realizar uma revisão sistemática da produção científica sobre o tema fraude, a partir de artigos publicados em periódicos internacionais de contabilidade indexados as bases de dados ISI e Scopus, no período entre 2000 e 2011. Para isso, foram levantados os artigos publicados sobre o tema fraude nos periódicos internacionais indexados ao ISI e Scopus, no período entre 2000 e 2011. Analisou-se a metodologia mais utilizada nos artigos selecionados.

2 Revisão Teórica

A revisão sistemática é um recurso importante da prática baseada em evidências, onde os resultados de pesquisas são coletados,

categorizados, avaliados e sintetizados (GALVÃO; SAWADA; TREVIZAN, 2004). A seleção dos resultados da pesquisa deve seguir procedimentos específicos que possam garantir a qualidade e a credibilidade do estudo. Galvão, Sawada e Trevizan (2004) sugerem os seguintes: a) A pergunta da revisão; b) Os critérios de inclusão; c) As estratégias para buscar as pesquisas; d) Como as pesquisas serão avaliadas criticamente; e) A coleta de dados; f) Síntese dos dados.

2.1 Revisão sistemática

Ressalta-se que uma revisão sistemática adequadamente delineada deve evitar o uso de apenas um banco de dados, que pode não conter todos os artigos publicados sobre o tema. É fundamental a consulta a outras bases e a verificação das referências citadas em artigos originais e de revisão sobre o tema. Além da busca incompleta de estudos, outro problema comum nas revisões sistemáticas é a inclusão de estudos de baixa qualidade, que pode comprometer a confiabilidade nos resultados da revisão (BERWANGER *et al.*, 2007).

Incentivados por Galvão, Sawada e Trevizan (2004) foi delineada a revisão sistemática iniciada com a formulação da pergunta, etapa na qual um aspecto importante é a existência de pesquisas sobre o tópico a ser investigado. Por conta das pesquisas realizadas e do número de artigos encontrados em determinado intervalo de tempo, segue a questão: Como se caracterizam os artigos científicos sobre o tema fraude, publicados em periódicos internacionais de contabilidade indexados ao ISI e Scopus, no período entre 2000 e 2011?

A partir da questão formulada, foi definido o critério de inclusão. Para a realização da pesquisa foram selecionados somente artigos científicos publicados em periódicos internacionais, entre os anos 2000 e 2011, indexados ao ISI e ao Scopus, que tratam sobre o tema fraude. A busca dos estudos foi realizada nas bases de dados ISI e Scopus, devido ao respeito que ambas inspiram no meio acadêmico para dar maior credibilidade ao processo.

Na análise crítica na revisão sistemática, foram observados os métodos de estudos e as referências utilizadas, os autores e as universidades de onde vieram, os principais objetivos e os resultados. E a coleta de dados ficou por conta de análise superficial dos artigos, verificando-se o ano de sua publicação, a revista na qual foi publicado, o número de páginas, os autores e suas universidades, o tipo de estudo utilizado, entre outras características.

A síntese dos dados pode ser realizada por meio de uma análise descritiva ou meta-análise. No caso deste estudo, os dados foram sintetizados por meio de análise descritiva e por meio da elaboração de gráficos, para um trabalho mais ilustrativo e de fácil compreensão.

2.2 Fraude

A fraude é definida nas normas internacionais de auditoria (IFAC, tema 240, p. 53) como “um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos entre os membros administrativos, empregados, ou terceirizados, que resulta em declarações falsas nas demonstrações contábeis.” (SANTOS; GRATERNON, 2003). Paralelamente, para Knappa e Knapp (2001, p.26), fraude consiste no “ato intencional destinado a iludir ou enganar a outra parte” e complementam que “geralmente, este tipo de fraude envolve distorção deliberada dos registros contábeis, falsificação de transações, ou má aplicação dos princípios contábeis”. Sen (2007) acrescenta que “o que separa fraude financeira de outro crime é que ela é praticada no contexto de um mercado que é considerado eficiente na medida em que antecipa racionalmente e reage a todas as informações de incerteza”.

Bell e Carcello (2001) afirmam que os fatores discriminadores eficazes de informações contábeis fraudulentas são: Rápido crescimento; Ambiente de controle fraco; Gerência excessivamente preocupada com a realização de projeções de lucros; Gerente que mentiu para os auditores ou que foi muito evasivo; *Status* de propriedade; E uma interação entre um ambiente de controle fraco e uma atitude agressiva para com a gerência de informação financeira.

A detecção das fraudes inicia-se geralmente com a identificação dos sintomas, dos indicadores, ou *redflags*, que são tendências quando se trata de fraude. Em algumas ocasiões, esses sinais de alerta podem também estar associados a fatores não fraudulentos. Os sinais de alerta (*redflags*) são indicadores que visam detectar e prevenir fraudes e conhecê-los pode propiciar uma melhor análise da possibilidade de fraudes (PARODI, 2008).

Pode-se encontrar a utilização do termo contabilidade criativa como um sinônimo de manipulação contábil, de maquiagem contábil, de arbitrariedade contábil e até como técnica para “melhorar” o conteúdo da informação (SANTOS; GRATERNON, 2003). Os mesmos autores argumentam também sobre a prática da contabilidade criativa, afirmando que o gerente a utiliza, principalmente, pela flexibilidade dos princípios e das normas contábeis a que a empresa se obriga.

3 Procedimentos Metodológicos

Por meio de uma pesquisa nas bases de dados ISI e Scopus, foram selecionados 60 artigos publicados em periódicos internacionais para uma revisão sistemática. No entanto, a necessidade de se argumentar sobre os métodos utilizados, fez com que buscássemos referências no assunto.

Na concepção de Gil (1999), citado por Beuren (2006), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. De forma análoga, a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador (ANDRADE, 2002 *apud* BEUREN, 2006, p. 81).

Além disso, Beuren (2006, p. 93) “argumenta que a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de

causalidade entre os fenômenos.” E que diferentemente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos (BEUREN, 2006, p.92).

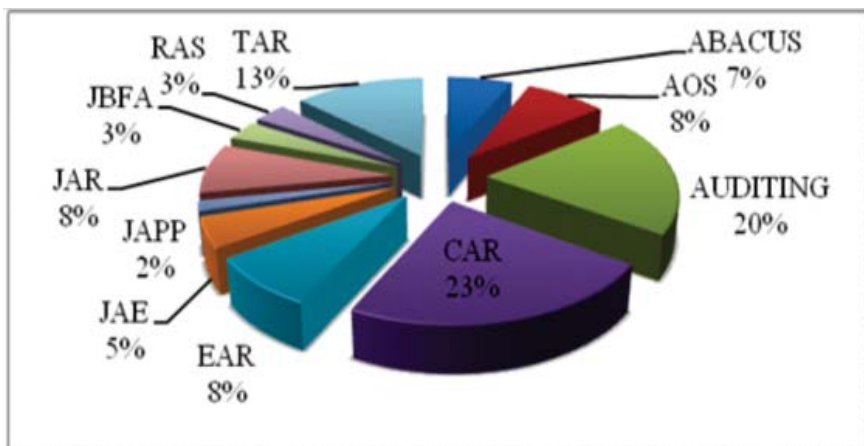
As limitações do estudo surgiram com a falta de acesso ao texto completo de algumas publicações. Uma por não estarem disponíveis na rede e outras por terem o acesso limitado à compra, o que se torna inviável já que necessitaria de mais tempo e de mais recursos. Por exemplo, no ano de 2011, sobre o tema, foram encontrados nas bases de dados ISI e Scopus 11 artigos publicados em periódicos internacionais, no entanto tivemos acesso a somente dois deles.

4 Análise dos Dados

De acordo com as pesquisas realizadas, utilizando as bases de dados ISI e Scopus, verificou-se que o tema fraude vem aparecendo com frequência nos periódicos internacionais, fato este que deve estar relacionado com o que afirma Sen (2007) que a fraude financeira recebeu um considerável teor de atenção dos contadores, dos reguladores e do público. Enquanto não se conhece dados confiáveis sobre a frequência e sobre a extensão das fraudes financeiras existentes até hoje, os recentes incidentes de escândalos financeiros como a Enron, a Tyco, a WorldCom e outros têm gerado uma sensação de que fraudes financeiras estão se espalhando.

Nas bases de dados pesquisadas, as revistas que mais publicaram sobre o assunto foram: *Auditing, A Journal of Practice & Theory* e *Contemporary Accounting Research*, como se pode observar na Figura 1, em que a primeira é americana e a segunda canadense.

Figura 1 – Número de artigos publicados sobre o tema



Fonte:elaboração própria

Outro tópico que foi analisado se refere aos autores e às universidades a que pertencem. Em uma amostra de 61 artigos, identificou-se um total de 136 autores diferentes, e os que mais publicaram foram Joseph V. Carcello, T. Jeffrey Wilks e Mark f. Zimbelman com três artigos cada, seguidos de Brian W. Mayhew, Karla M. Jonhstone e Jean C. Bedard, com dois artigos cada.

Na maioria dos artigos escritos por mais de um autor, verificou-se que eles não pertencem à mesma universidade e, com isso, podemos concluir que há uma grande parceria entre os entes educativos no desenvolvimento do tema.

Dentro de uma grande quantidade de universidades internacionais, as que mais relacionaram suas publicações com o nosso tema dentro do período pesquisado foram Brigham Young University, StateUniversityof New York at Buffalo, Universityof Chicago e North Carolina StateUniversity. Vale ressaltar que tanto as mais empenhadas no assunto quanto a maioria das demais responsáveis pelos estudos são norte-americanas.

No intervalo de tempo analisado, percebe-se que o número de publicações sobre o tema fraude não é constante. Veja aFigura 2:

Figura 2 – Gráfico de produção científica sobre o tema fraudes



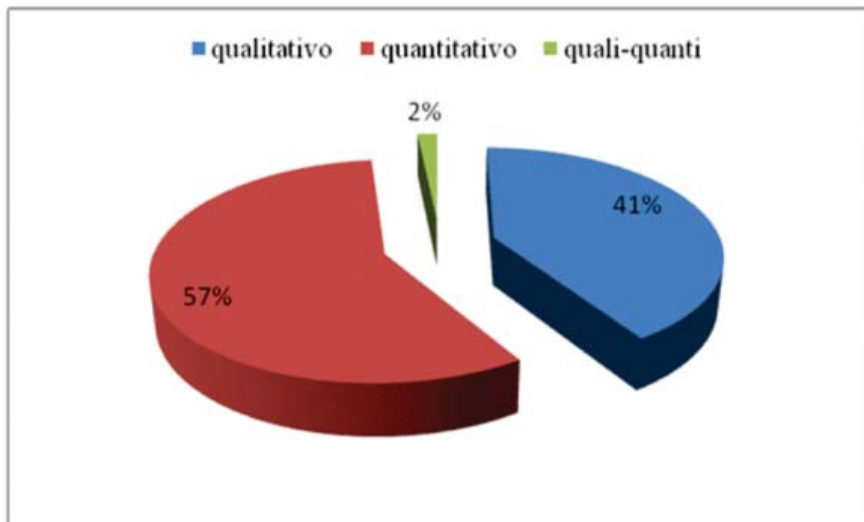
Fonte: elaboração própria

É possível verificar que, a partir do ano 2000, o número de publicações foi crescente até o ano de 2004, mantendo-se constante até 2005, seguido de uma queda em 2006. Em 2007, houve um aumento no número de publicações, porém esse índice voltou a cair e ascende novamente em 2011 de maneira menos significativa.

Os artigos que compuseram o corpo desta pesquisa utilizaram métodos qualitativos, quantitativos. Raupp e Beuren(2004) levava perceber que uma pesquisa qualitativa irá se caracterizar pela possibilidade de uma análise de conteúdo mais profunda em relação ao fenômeno estudado e do mesmo modo a pesquisa quantitativa quando possibilita

conhecer a natureza deste fenômeno de uma maneira mais ampla. Como podemos verificar na Figura 3, a maioria dos estudos selecionados para a pesquisa fez uso do método de pesquisa quantitativo. Esse fator pode ser explicado pela complexidade e relevância do tema, que dificilmente será tratado com naturalidade pelas empresas.

Figura 3 – Método utilizado



Fonte: elaboração própria

Além da classificação dada anteriormente, os estudos basearam-se em casos teóricos e empíricos. Estes, como o próprio nome sugere, são baseados em estudos teóricos e aqueles se baseiam exclusivamente na experiência e na observação. No entanto, vale ressaltar que muito pouco do que foi pesquisado foi elaborado puramente em bases teóricas. Veja aFigura 4:

Figura 4 – Tipo de estudo realizado

Fonte: elaboração própria

A análise do gráfico acima leva a crer que apesar de o tema ser um fato de difícil aceitação por parte da empresa, ele exige observações empíricas para dar maior veracidade às pesquisas com auxílio de estudos teóricos.

As características físicas dos estudos também foram observadas. O número de páginas dos 61 artigos estudados resultou numa média de aproximadamente 24 páginas, em que o menor tinha 5 páginas, o maior 48 e o número de páginas que mais se repetiu foi o de 31. Com esses dados e os demais vistos até agora, pode-se notar que um grande número de páginas não é sinônimo de bom artigo.

Quanto ao número de referências, obtivemos uma média de aproximadamente 42 referências por artigo, e o maior e o menor número foram 95 e 9, respectivamente. O número de referências mais comum entre os artigos foi 48.

Por outro lado, no quesito apresentação de fórmulas matemáticas, podemos analisar que a grande maioria as apresentou, como podemos observar na Figura 5.

Figura 5 – Apresentação de fórmulas matemáticas



Fonte: elaboração própria

É importante acrescentar também que dos 35 artigos nos quais foi utilizado o método quantitativo, 34 deles apresentam fórmulas matemáticas. Além disso, em um estudo mais aprofundado dos artigos analisados, pode-se perceber que ferramentas estatísticas como *Chi-squared*, *ANOVA* e *Mann-Whitney* são muito utilizadas para teste de hipóteses, de probabilidades, de variância, entre outros.

De modo geral, é coerente com a pesquisa afirmar que os artigos analisados foram bastante ilustrativos visto que a maioria deles apresentou gráficos e tabelas e alguns ainda utilizaram quadros e fluxogramas. A característica número de autores obteve média 2,33 por artigo, sendo

o mínimo 1 e o máximo 4. E quanto às palavras-chave, podemos observar que aproximadamente 1/3 não as utilizaram e os demais citaram palavras relacionadas principalmente com auditoria e fraude.

4.1 Objetivos das pesquisas sobre fraudes

Para a elaboração da Figura 6, foram utilizados somente os artigos que de dentro da amostra inicial tiveram objetivos mais relevantes para dar suporte a uma análise posterior.

Figura 6 - Autor, ano de publicação e objetivo da pesquisa

Autor (ano da publicação)	Objetivo da pesquisa
Terence Bu-Peow Ng, Wendy Green e Roger Simnett (2001)	Abordar a geração de hipóteses de fraudes por parte dos auditores e a influência dos gestores nesse processo.
Paul A. Griffin, Joseph A. Grundfest e Michael A. Perino (2004)	Abordar fraude no mercado mobiliário em âmbito legal e judicial.
Keryn Chalmers, Jayne M. Godfrey (2004)	Através da teoria da legitimidade investiga respostas dos auditores em relação ao ASCT confrontando com as pressões sociais.
Jev Everett, Dean Neu, Abu Shiraz Rahaman (2006)	Discutir o papel da contabilidade na luta contra a corrupção.
Robert L. Braun (2000)	Abordar os aspectos qualitativos das distorções e comentar a responsabilidade dos auditores.
Carol A. Knapp, Michael C. Knapp (2001)	Relatar sobre os resultados de um experimento que examinou os efeitos de uma experiência em auditoria com risco de fraude.
Bengt Larsson (2005)	Analisar a batalha política e profissional dos auditores na responsabilidade de controladores de crimes na Suécia.
Mark E. Peecher, Rachel Schwartz, Ira Solomon (2007)	Discutir os fundamentos antecedentes que se tornaram conhecidos como SSA (<i>strategicauditingssystem</i>).

Figura 6 - Autor, ano de publicação e objetivo da pesquisa

(continuação)

Autor (ano da publicação)	Objetivo da pesquisa
Mohamed E. Bayou, Alan Reinstein, Paul F. Williams (2011)	Descrever o conflito entre a contabilidade financeira e a auditoria. Analisar os grandes escândalos recentes.
Lawrence J. Abbott, Susan Parker, Gary F. Peters, K. Raghunandan (2003)	Examinar a associação entre as características do comitê de auditoria e os honorários de auditoria.
Timothy B. Bell, Joseph V. Carcello (2000)	Analisar a responsabilidade dos auditores em detectar fraudes, com referências nas SAS no. 82 e SAS no. 53.
Bryan K. Church, Jeffrey J. Mcmillan, Arnold Schneider (2001)	Examinar as influências de dois fatores nas considerações dos auditores internos.
Philip R. Beaulieu (2001)	Comentar sobre a preocupação dos auditores em relação à integridade dos clientes.
Barry E. Cushing, David L. Gilbertson (2002)	Analisar a crise no setor contábil por conta das fraudes no setor mobiliário.
Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, Joseph J. Schultz, Jr., Mark F. Zimbleman (2003)	Comparar os julgamentos dos auditores antes e depois da SAS no. 82.
Joseph V. Carcello, Albert L. Nagy (2004)	Falar sobre a importância da rotatividade da empresa prestadora de serviço de auditoria.
Vineeta D. Sharma (2004)	Devido à grande incidência de fraude na Austrália, a pesquisa busca uma relação entre independência e fraude.
Peter R. Gillet, Nancy Uddin (2005)	Investigar os fatores que indicam intenções do CFO em relato financeiro fraudulento com base na SAS no. 99.
Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, T. Jeffreys Wilks (2005)	Analisar a confiabilidade dos dados fornecidos por procedimentos analíticos na realização da auditoria.
Richard Cleary e Jay C. Thubodeau (2005)	Verificar a utilidade da lei de Benford no processo de auditoria.
Linda Mcdaniel (2005)	Analisar como estão os procedimentos analíticos na auditoria depois que a AICPA escreveu o guia de auditoria com procedimentos analíticos.

Figura 6 - Autor, ano de publicação e objetivo da pesquisa

(continuação)

Autor (ano da publicação)	Objetivo da pesquisa
Michael L. Ettredge, Lili Sun, Picheng Lee, Asokan A. Anandarajan (2008)	Analisar se a <i>SAS no. 109</i> pode ser útil na detecção de fraudes fiscais.
Van E. Johnson, Inder K. Khurana, J. Kenneth Reynolds (2002)	Analisar se a duração do relacionamento entre uma empresa e a prestadora de auditoria está associada à qualidade da informação financeira.
J. Reed Smith, Samuel L. Tiras, Sansakrit S. Vichitlekarn (2000)	Analisar a interação entre a avaliação do controle interno e um modelo de teste de detecção de fraudes.
Mark S. Beasley, Steven E. Salterio (2001)	Estudar a relação empírica entre as características do conselho de administração e a extensão de diretores externos que influenciam nos relatórios financeiros.
Jeffrey Cohen, Ganesh Krishnamoorthy, Arnold M. Wright (2002)	Examinar o impacto de vários fatores do governo corporativo, tais como o conselho da administração e o comitê de auditoria, no processo de auditoria.
Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, Terry L. Neal E Richard A. Riley, Jr. (2002)	Examinar as relações entre as três características dos órgãos (independência, diligência e perícia) e grandestaxas de auditoria para empresas.
Ferdinand A. Gul, Charles J. P. Chen E Judy S. L. Tsui (2003)	Examinar os enlaces entre acumulações arbitrárias da parte administrativa, posse, gerência e as taxas de auditoria.
Rebecca L. Rosner (2003)	Analisar as relações entre casos de fraudes significativas como a <i>ENRON</i> , a <i>Global Crossing</i> e a <i>WorldCom</i> .
Evelyn Patterson, James Noel (2003)	Examinar como um auditor avalia o risco de fraude e formula um plano de auditoria quando o auditado tem a oportunidade de cometer vários tipos de fraude.
Ch. Spathis, M. Doumpos, C. Zopounidis (2002)	Explorar a eficácia de uma metodologia (MCDA) para detectar fraudes.

Figura 6 - Autor, ano de publicação e objetivo da pesquisa

(continuação)

Autor (ano da publicação)	Objetivo da pesquisa
Andreas Charitou, EviNeophytou, Chris Charalambous (2004)	Analisar o conteúdo da informação incremental de fluxos de caixa operacional para prever dificuldades financeiras e assim desenvolver modelos de previsão de fraudes.
Lee D. Parker (2005)	Analisar grandes escândalos da Austrália e da Nova Zelândia que precederam os casos <i>ENRON</i> e <i>WorldCom</i> .
Albrecht Becker, Martin Messner (2005)	Discutir a contabilidade gerencial nos países de língua alemã que estão “calados” por conta de grandes escândalos sobre fraudes.
Petero Hman, Einarha Ckner, Anna-Maria Jansson, Finn Tschudi (2006)	Descrever e analisar os padrões de pensamentos dos auditores suecos em relação à maneira pela qual a informação de auditoria de empresas cotadas em bolsa é fornecida e possíveis mudanças.
Zoe-Vonna Palmrose, Vernon J. Richardson, Susan Scholz (2004)	Fornecer evidências sobre a relação entre os anúncios de atualização e dispersão na análise de previsão de ganhos no mercado financeiro.
Gregory S. Miller (2006)	Investigar o papel da imprensa como um “cão-de-guarda” para a fraude contábil.
Merle Erickson, Michelle Hanlon N, Edward L. Maydew (2006)	Analisar os incentivos dados aos executivos de empresas acusadas de fraudes.
F. Greg Burton, T. Jeffrey Wilks, Mark F. Zimbelman (2011)	Investigar a distribuição das penalidades sofridas pelos auditores por não detectar fraudes e a influência no esforço da auditoria.
David B. Farber (2005)	Examinar a associação entre a credibilidade dos relatórios financeiros e a qualidade dos mecanismos de governança.
Hemang Desai, Chris E. Hogan E Michael S. Wilkins (2006)	Analisar as penalidades referentes à reputação dos gestores que reformulam os ganhos das empresas.

Analisando a Figura 6 foi possível verificar que muito do que foi publicado faz referência às normas de auditoria contábil com enfoque principal em duas delas: *SAS no. 82*, seguida da *SAS no. 99*. Ambas dizem respeito à auditoria de fraudes em demonstrações financeiras.

Outro assunto que se fez presente nos estudos foi a *Lei Sarbanes-Oxley*, que criou mecanismos para organizar as empresas de auditoria, determinou punições e responsabilidades aos executivos. Como o mercado estava superando fortes escândalos de fraudes financeiras, o surgimento da lei procurou auxiliar na recuperação e na manutenção do equilíbrio. Em âmbito legislativo, ainda pode-se observar a presença da Lei de *Benford*, uma ferramenta poderosa de auditoria e relativamente simples para apontar suspeita de fraudes, fraudadores, sonegação de impostos, e falhas no preenchimento dos demonstrativos (CLEARY; THUBODEAU, 2005).

Grandes escândalos financeiros fizeram parte do cenário mundial há alguns anos. Por este motivo alguns estudos foram realizados com base nos casos empíricos. No entanto, observou-se que nenhuma destas pesquisas destacou claramente as causas e efeitos. Identificou-se que Rosner (2003), Parker (2005) e Bayou, Reinstein e Williams (2011) realizaram uma análise dos escândalos da *ENRON*, da *WorldCom*, da *Global Crossing* e, ainda, alguns que a esses precederam e foram significativos, buscando relações entre eles e possíveis consequências. Outros estudos preferiram apontar um porquê de tantos escândalos, e concluíram que este fato pode estar relacionado à impunidade (DESAI; HOGAN; WILKINS, 2006).

Alguns autores, como Johnson, Khurana e Reynolds (2002) e Carcello e Nagy (2004) discutem sobre a rotatividade da empresa em relação à outra prestadora de serviços de auditoria, considerando esta uma atitude saudável para a entidade. Além disso, estas duas pesquisas alegam que o tempo de serviço prestado está fortemente relacionado com a qualidade do serviço. Ng, Green e Simnett (2001) estudaram a influência das informações advindas da gestão na geração de hipóteses fraudulentas pela concepção dos auditores. Os autores afirmaram que quando os gestores fornecem informações corretas sobre um determinado ramo da empresa, facilita-se a atuação dos auditores consideravelmente.

Smith, Tiras e Vichitlekarn (2000) analisaram a interação entre o controle interno e o modelo de teste de detecção de fraudes e verificaram que investir no controle interno da entidade pode diminuir os gastos com auditoria, mas não a probabilidade de ocorrência de fraudes. Na mesma linha de raciocínio, segue o estudo de Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002) que objetivou analisar o impacto de fatores internos de governos corporativos, a exemplo do conselho de administração e do comitê de auditoria, no processo de análise das demonstrações.

No estudo de Erickson, Hanlon e Maydew (2006) foram analisados os incentivos dados aos executivos de empresas acusadas erroneamente de fraudes e não foram encontradas provas consistentes de que os incentivos às ações executivas estariam associados à fraude.

4.2 Fator de impacto dos periódicos analisados

Na Figura 7 está disponível uma lista dos periódicos nos quais os artigos que fizeram parte deste estudo foram publicados. Buscaram-se fatores de impacto de cada um deles, acompanhado da frequência relativa de publicações sobre o tema fraudes.

Figura 7 - Periódico e fator de impacto

Classificação no Qualis da Capes	Nome do periódico	País do periódico	Frequência relativa das publicações sobre a temática fraudes	Fator de impacto do periódico
A1	JournalofAccounting Research	Estados Unidos	8%	3.346 (2010)
A1	Journal of Accounting and Economics	Estados Unidos	5%	2.817 (2010)
A1	ReviewofAccounting Studies	Estados Unidos	3%	1.972 (2010)
A1	The AccountingReview	Estados Unidos	8%	1.940 (2010)
A1	Accounting, Organizations AndSociety	Estados Unidos	8%	1.904(2011), 2.337(2010)
A1	ContemporaryAccounting Research	Estados Unidos	23%	1.735 (2010)
A1	EuropeanAccounting Review	Espanha	8%	1.471 (2010)
A2	Abacus	Estados Unidos	7%	0.833 (2010)
A2	Journal of Accounting and Public Policy	Estados Unidos	2%	0.754 (2010)
A2	Auditing: a Journal Of Practice & Theory	Estados Unidos	20%	0.559 (2007)
A2	Journal of Business Finance & Accounting	Estados Unidos	3%	0.549 (2010)

Fonte: elaboração própria

A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) publicou, em 2008, uma nova forma de classificação e de estratificação dos periódicos científicos nacionais e internacionais. A classificação para todas as áreas temáticas é composta de 8 níveis, que vão de A1 e A2, considerados os mais altos, e poucas revistas com esta classificação, e de B1 a B5 até o nível C, considerado o mais baixo (MEC, 2008 *apud* RUIZ; GRECO; BRAILE, 2009).

Apesar das revistas selecionadas para o estudo não estarem na classificação da *web qualis* foi possível designar para cada revista seu possível estrato, com base nas informações disponibilizadas. Para ser classificada como estrato A1 a revista deve ter fator de impacto JCR maior que 1 e para ter classificação A2 ela deve ter fator de impacto JCR maior que 0,2 e menor ou igual a 1.

Note-se que o mesmo periódico, ao ser classificado em duas ou mais áreas distintas, pode receber diferentes avaliações. Isso não constitui inconsistência, mas expressa o valor atribuído, em cada área, à pertinência do conteúdo veiculado. Por isso, não se pretende com essa classificação que é específica para o processo de avaliação de cada área, definir qualidade de periódicos de forma absoluta (QUALIS, 2012).

Essa classificação está diretamente relacionada com o fator de impacto de cada revista.

O cálculo do *FI* de uma revista para um determinado ano é obtido com a divisão do número de citações dos artigos de uma revista em todas as demais inseridas na base de dados do *ISI*, dividido pelo que foi publicado por esta revista nos dois anos anteriores (RUIZ; GRECO; BRAILE, 2009). Da mesma forma Reuters (2012) afirmou que o JCR fornece ferramentas quantitativas para a classificação, a avaliação, a categorização e a comparação de periódicos, e o fator de impacto é um deles. É uma medida da frequência com que o “artigo médio” em uma revista foi citado em um determinado ano ou período. O fator de impacto anual JCR é uma relação entre citações, itens recentemente mencionados e publicados. Assim, o fator de impacto de um periódico é calcu-

lado dividindo o número de citações do ano corrente para os itens de origem publicados nessa revista durante os dois anos anteriores. O mesmo autor sugere o seguinte cálculo:

A= total de citações em 2010

B = citações em 2010 de artigos publicados em 2008 - 2009 (este é um subconjunto de A)

C = número de artigos publicados em 2008 - 2009

D = B / C = fator de impacto 2010

Na realização desta pesquisa buscou-se o fator de impacto publicado mais recentemente. No caso da revista *Auditing: a Journal Of Practice & Theory* o último fator de impacto foi publicado no ano de 2007, por outro lado, o fator de impacto da revista *Accounting, Organizations And Society* foi publicado em 2011, destacando-se a disparidade deste com o do anterior.

O fator de impacto é útil para esclarecer o significado de frequências absolutas (ou total) de citação. Ele elimina alguns dos vieses da contagem que favorecem grandes revistas em relação às pequenas, revistas que são emitidas com maior frequência, e revistas mais antigas (REUTERS, 2012).

Além disso, Strehl (2005) observou que à medida que o fator de impacto foi se estabelecendo como critério de avaliação de publicações nas mais diversas instâncias, foi crescendo igualmente o número de pesquisas que passaram a investigá-lo sob variadas formas e, invariavelmente, a criticá-lo como indicador de influência das publicações.

Outro ponto que é importante destacar sobre a Figura 7 é a dominância das revistas estadunidenses ao se tratar de assuntos relacionados a fraudes. Por ser escrito em inglês, permite que seja facilmente compreendido no mundo inteiro, o que certamente pode elevar seu fator de impacto no que tange ao maior número de acessos e citações. No entanto, a revista espanhola também preenche seu papel no sentido de

expandir suas ideias por toda a Europa com a realização de congressos em países diferentes todos os anos, e por publicá-los também na língua inglesa disseminando os conteúdos. Esta é uma ideia que pode ser aderida pelos pesquisadores e revistas brasileiras para dinamizar os resultados dos estudos realizados e também aumentar seu fator de impacto publicando-os em inglês.

5 Considerações Finais

Revisões sistemáticas nas ciências sociais aplicadas, principalmente na área contábil, que evidenciam aspectos qualitativos estão crescendo. Esta revisão de artigos procurou conduzir uma revisão sistemática a fim de analisar os últimos estudos realizados sobre o tema fraudes.

A realização deste trabalho tornou possível observar que o tema fraudes vem ocupando seu espaço nos ambientes de pesquisas principalmente em âmbito internacional. Acredita-se que o método de revisão sistemática, utilizado na realização do estudo, foi responsável pelo ponto principal da pesquisa, que foi caracterizar os artigos selecionados a partir de uma pergunta predefinida. Foram analisadas as características dos artigos, e esta etapa permitiu saber que existem alguns autores um pouco mais interessados no tema do que outros e que também algumas universidades estão mais engajadas nesse rumo de pesquisa do que as demais.

Além disso, pode-se notar que os métodos quantitativos vêm aparecendo com maior frequência nos estudos e estão relacionados com testes estatísticos, aspectos estes que somam no processo de análise de fraudes.

Com a pesquisa foi possível identificar os principais objetivos dos estudos realizados sobre o tema, como também alguns resultados a que chegaram. As normas internacionais de contabilidade e de auditoria são elementos que fizeram parte da essência de muitos estudos analisados assim como a Lei de *Benforde* a Lei *Sarbanes-Oxley*.

Por outro lado, alguns autores preferiram discutir sobre a responsabilidade dos auditores em relação ao tema e as punições que lhes dizem respeito caso seja necessário. Essa questão foi levantada principalmente quando a análise de escândalos financeiros recentes também foi citada.

Realizou-se também uma análise relativa aos fatores de impacto das revistas onde foram publicados os artigos selecionados para a pesquisa. Quanto a isso, pode-se afirmar que as revistas possuem classificação de estrato que lhes proporciona credibilidade e qualidade.

Sugere-se que para estudos futuros seja feita uma meta-análise dos estudos da revisão sistemática aqui realizada já que foi desenvolvida neste estudo uma análise descritiva e uma investigação mais aprofundada quanto às universidades e aos autores interessados pelo tema.

Referências

BAYOU, Mohamed E.; REINSTEIN, Alan; WILLIAMS, Paul F. To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting. **Accounting, OrganizationsAndSociety**, n. 36, p.109-124, 2011.

BERWANGER, Otávio; SUZUMURA, Erica Aranha; BUEHLER, Anna Maria; OLIVEIRA, João Bosco. Como avaliar criticamente revisões sistemáticas e metanálises? **Revista Brasileira de Terapia Intensiva**, São Paulo, v.19, n.4, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0103-507X2007000400012>>. Acesso em: 12 set. 2011.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3ª.ed.atual São Paulo (SP): Atlas, 2006. 195p.

CARCELLO, Joseph V.; NAGY, Albert L. Audit firm tenures and fraudulent financial reporting. **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, v. 2, n. 23, p. 55-69, 2004.

CLEARY, Richard; THUBODEAU, Jay C.. Applying Digital Analysis Using Benford's Law to Detect Fraud: The Dangers of type I erros. **Auditing: A Journal Of Practice & Theory**, v. 1, n. 24, p. 77-81, maio 2005.

COHEN, Jeffrey; KRISHNAMOORTHY, Ganesh; WRIGHT, Arnol M. Corporate governance and the audit process. **Contemporary Accounting Research**, v. 4, n. 19, p. 573-594, 2002.

DESAI, Hemang; HOGAN, Chris E; WILKINS, Michael S. The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and management turnover. **The Accounting Review**, v. 1, n. 81, p. 83-112, 2006.

DIXON-WOODS, Mary; AGARWAL, Shona; JONES, David; YOUNG, Bridget; SUTTON, Alex. **Synthesising qualitative and quantitative evidence: A review of possible methods. Journal of Health Services Research & Policy**, v.10, n.1, January 2005.

ERICKSON, Merle; HANLON, Michelle; MAYDEW, Edward L. Is There a link between executive equity incentives and accounting fraud? **Journal of Accounting Research**, USA, v. 1, n. 44, p.113-143, March 2006.

GALVÃO, Cristina Maria; SAWADA, Namie Okino; TREVIZAN, Maria Auxiliadora. Revisão sistemática: Recurso que proporciona a incorporação das evidências na prática da enfermagem. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, São Paulo, junho 2004.

JOHNSON, Van E.; KHURANA, Inder K.; REYNOLDS, J. Kenneth. Audit-firm tenures and the quality of financial reports. **Contemporary Accounting Research**, v. 4, n. 19, p.637-660, 2002.

KNAPPA, Carol A.; KNAPP, Michael C. The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical

procedure. *Accounting, Organizations and Society*, vol.1., n. 26, p. 25-37, 2001.

LOPES, Ana Lúcia Mendes; FRACOLLI, Lislaine Aparecida. **Revisão sistemática de literatura e metassíntese qualitativa**: Considerações sobre sua aplicação na pesquisa em enfermagem. *Revista Texto e Contexto em Enfermagem*, Florianópolis, v. 14, n. 4, out-dez. 2008.

LUIZ, Alfredo José Barreto. Meta-análise: definição, aplicações e sinergia com dados espaciais. **Cadernos de Ciência & Tecnologia**, Brasília, v. 19, n. 3, set/dez. 2002.

NG, Terence Bu-peow; GREEN, Wendy; SIMNETT, Roger. The Effects of Fraud Risk and Management Representation on Auditors' Hypothesis Generation. **Abacus**, v. 3, n. 37, p. 352-368, 2001.

PARKER, Lee D. Corporate Governance crisis down under: Post-Enron accounting education and research inertia. **European Accounting Review**, v. 14, n. 2, p. 383-394, 2005.

PARODI, Lorenzo. **Manual das fraudes**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

QUALIS. **Web Qualis Periódicos**. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br/avaliacao/qualis>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

ROSNER, Rebecca L. Earnings manipulation in failing firms. **Contemporary Accounting Research**, v. 2, n. 20, p. 361-408, 2003.

RAUPP, Fabiano M. BEUREN, Ilse M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RUIZ, Milton Artur; GRECO, Oswaldo Tadeu; BRAILE, Domingo Marcolino. Fator de impacto: Importância e influência no meio editorial, acadêmico e científico. **Revista Brasileira Cirurgia Cardiovascular**, p. 273-278, 2009.

SANTOS, Ariovaldo Dos; GRATERNON, Ivan Ricardo Guevara. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. **Revista de Contabilidade&Finanças**, São Paulo, v. 32, n. ?p.7-22, 2003.

SEN, Pradyot K. Ownership Incentives and management fraud. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 34, n. 7-8, p.1123-1140, Sept./Oct. 2007.

SMITH, J. Reed; TIRAS, Samuel L.; VICHITLEKARN, Sansakrit S. The interaction between internal control assessment and substantive testing in audits for fraud. **Contemporary Accouting Research**, v. 2, n. 17, p. 327-356, 2000.

STREHL, Letícia. O fator de impacto do ISI e a avaliação da produção científica: Aspectos conceituais e metodológicos. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 34, n. 1, p.19-27, 2005.

THOMPSON. The Thompson Reuters ImpactFactor. **Disponível em:** <http://thomsonreuters.com/products_services/science/free/essays/impact_factor/>. Acesso em:4 abr. 2012.