



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ELIANA DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS NAS
EMPRESAS LISTADAS NA B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO.**

Florianópolis

2023

ELIANA DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS NAS
EMPRESAS LISTADAS NA B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO.**

Monografia submetida ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito obrigatório para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Cleyton de Oliveira Ritta.

Florianópolis

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Santos, Eliana dos
EVIDENCIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS NAS
EMPRESAS LISTADAS NA B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO /
Eliana dos Santos ; orientador, Cleyton de Oliveira Ritta,
2023.

50 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro
Socioeconômico, Graduação em Ciências Contábeis,
Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. 2. Auditoria. 3. Controle
Interno. 4. Deficiências de Controles Internos. 5.
Deficiências Significativas de Controles Internos. I.
Ritta, Cleyton de Oliveira. II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

ELIANA DOS SANTOS

**EVIDENCIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS NAS
EMPRESAS LISTADAS NA B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de “Bacharel em Ciências Contábeis” e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis.

Florianópolis, 21 de junho de 2023.



Documento assinado digitalmente

Moacir Manoel Rodrigues Junior

Data: 26/06/2023 13:21:35-0300

CPF: ***.501.219-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof. Dr. Moacir Manoel Rodrigues Junior

Coordenador do TCC

BANCA EXAMINADORA:



Documento assinado digitalmente

Cleyton de Oliveira Ritta

Data: 27/06/2023 15:18:18-0300

CPF: ***.656.279-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof. Dr. Cleyton de Oliveira Ritta.

(Orientador)

Universidade Federal de Santa Catarina



Documento assinado digitalmente

Luiza Santangelo Reis

Data: 29/06/2023 22:50:03-0300

CPF: ***.215.979-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof.^a Dr.^a. Luiza Santangelo Reis

Avaliadora

Universidade Federal de Santa Catarina



Documento assinado digitalmente

HENRIQUE RIBEIRO BEZERRA

Data: 26/06/2023 22:14:21-0300

CPF: ***.705.853-**

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Mestrando PPGC Henrique Ribeiro Bezerra

Avaliador

Universidade Federal de Santa Catarina

Dedico este trabalho às minhas três amadas filhas, Renata, Débora e Marina, que são minha inspiração e constante motivo de muito orgulho.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente a Deus pela vida e pela oportunidade de estar concluindo esta etapa em minha jornada acadêmica percorrida com muitos desafios. Agradeço a minha família e amigos por sempre estarem ao meu lado nos momentos mais difíceis, me amparando, apoiando e fazendo o melhor por mim. Agradeço também a Universidade Federal de Santa Catarina pela oportunidade de estudar e me formar nesta renomada instituição e a todos os professores que contribuíram com a minha formação. Agradeço ainda ao meu orientador Cleyton de Oliveira Ritta, pela orientação precisa e apoio ao longo desta jornada acadêmica. Sem o amor e o suporte de minha família e a orientação dedicada de meu orientador, este trabalho não seria possível.

“O impossível é apenas o possível que alguém ainda não tentou realizar”

(Gilberto Gil)

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo examinar as informações sobre deficiências de controle interno presentes nos Formulários de Referência (FRE) das empresas listadas na B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão. Para tanto, foram realizadas pesquisas no site da B3 entre os dias 20 de agosto de 2022 e 30 de setembro de 2022, e identificadas as 462 empresas listadas no ano de 2021. Foram selecionados os FRE das empresas que disponibilizaram as informações na seção de gerenciamento de riscos e controle interno, efetuando seus downloads e realizando o procedimento de consulta documental, ou seja, a exploração do material, objetivando investigar a existência de deficiências significativas e a forma como elas são evidenciadas. Desta análise foi possível constatar os tipos de deficiências que mais estiveram presente nos formulários, como por exemplo, Tecnologia, Controle administrativo e Demonstrações Contábeis. O segmento de mercado Novo Mercado apresentou o maior número de deficiências significativas, e os setores de Bens Industriais e Consumo Cíclico foram os mais afetados. As empresas com maior número de deficiências foram a Smartfit S.A, Modalmais S.A., Taurus Armas S.A., Eletrobras S.A. e Inter Co S.A. As Firms de Auditoria Big Four auditaram a maioria das empresas, e as deficiências mais frequentes foram em Tecnologia, Controle administrativo, Demonstrações contábeis e Contas específicas. O uso da metodologia COSO foi mencionado por 35% das empresas, estas apresentaram deficiências em Tecnologia enquanto as que não mencionaram a metodologia apresentaram deficiências em controle interno. As empresas do setor regulado apresentaram 47% das deficiências da amostra, ao passo que as empresas dos setores não regulados apresentaram 53% das deficiências.

Palavras-chave: Auditoria. Controle interno. Deficiências. Formulário de referência. B3.

ABSTRACT

The present research aim to examine the information on internal control deficiencies present in the Reference Forms (FRE) of the companies listed on B3 S.A. – Brazil, Stock Exchange and Over the counter. For this purpose, searches were carried out on the B3 website between August 20, 2022, and September 30, 2022, and the 462 companies listed in the year 2021 were identified. The FRE of the companies that made the information available in the risk management and internal control section were selected, downloading them, and carrying out the document consultation procedure, that is, the exploration of the material, aiming to investigate the existence of significant deficiencies and the way in which they are evidenced. From this analysis, it was possible to verify the types of deficiencies that were most present in the forms, such as those of Technology, Internal Control and Financial Statements. The New Market segment had the highest number of significant deficiencies, and the Industrial Goods and Cyclical Consumption sectors were the most affected. The companies with the highest number of deficiencies were Smartfit S.A, Modalmais S.A., Taurus Armas S.A., Eletrobras S.A. and Inter Co S.A. The Big Four Auditing Firms audited the majority of companies, and the most frequent deficiencies were in Technology, Internal Control, Financial Statements and Specific Accounts. The use of the COSO methodology was mentioned by 35% of the companies, these presented deficiencies in Technology while those that did not use the methodology presented deficiencies in internal control. Companies in the regulated sector had 47% of the deficiencies in the sample, while companies in the non-regulated sector had 53% of the deficiencies.

Keywords: Auditing. Internal control. Deficiencies. Reference form. B3.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Categorias e subcategorias de pesquisa.....	28
Quadro 2 - Tipos de deficiências por subcategoria.....	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Subcategorias de deficiências	34
Tabela 2 - Número de deficiências por empresa.....	36
Tabela 3 - Deficiências por nível de governança	38
Tabela 4 - Deficiências por firmas de auditoria independente.....	39
Tabela 5 - Deficiências por setor econômico.....	40
Tabela 6 - Deficiências por empresas que utilizam a metodologia coso.....	41
Tabela 7 - Deficiências por ambiente de negócios das empresas listadas na B3.....	42

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Cubo COSO	22
----------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B3 - Brasil, Bolsa, Balcão

FRE - Formulário de Referência

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

SEC - Securities Exchange Commission

CAP - Committee on Auditing Procedure

ASB - Auditing Standards Board

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas de Auditoria

NBC TI - Normas Brasileiras de Auditoria Interna

KPMG - Klynveld, Peat, Marwick e Goerdeler

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo geral.....	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	15
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 AUDITORIA CONTÁBIL	18
2.2 CONTROLE INTERNO E DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE.....	20
2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO	24
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	26
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	26
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	27
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	30
4.1 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS.....	30
5. CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

A administração de uma sociedade deve fornecer demonstrações contábeis precisas, adequadas e compreensíveis à opinião pública. Para que essas informações demonstrem maior credibilidade, a opinião dos auditores independentes é fundamental para garantir a confiabilidade das informações contábeis.

Segundo Crepaldi (2013 p. 23) pode-se definir auditoria como “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Ela analisa os registros de documentos que comprovam as operações e emite parecer técnico sobre o resultado de sua pesquisa. O referido autor observa ainda que a auditoria contábil busca examinar de maneira criteriosa as atividades desenvolvidas na organização (CREPALDI, 2013).

A atividade de auditoria realizada pelos auditores independentes é importante para a sociedade, uma vez que, além de evidenciar a transparência nas ações da gestão, também assegura a continuidade da entidade. Para Álvares, Giacometti e Gusso (2008, p. 153), a auditoria independente possui “a finalidade de zelar pela fidedignidade e confiabilidade das informações constantes das demonstrações financeiras”. A auditoria contábil tem uma função importante para os usuários das informações financeiras, pois ela atua como um instrumento de confiança na divulgação de informação econômico-financeira.

O processo de auditoria permite aos usuários tomar decisões mais seguras e mais acertadas para o bom desempenho dos negócios, avaliando, desta forma, a adequação e credibilidade da informação financeira. Além disso, o auditor auxilia para a melhoria da prevenção e detecção de fraudes e irregularidades dos controles internos das empresas (ATTIE, 2018; CREPALDI, 2013). A NBC TA 200 (R1) (2016) estabelece que: “O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos

relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável”.

Segundo a NBC TA 200 (R1) (2016), “o trabalho de auditoria conduzido em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião”. Dentre as bases do trabalho de auditoria, destaca-se a avaliação do sistema de controle interno cuja finalidade é identificar seus pontos fortes e fracos, assegurando desta forma, a precisão das informações financeiras e mitigando o risco para a organização (ALMEIDA, 2019).

Os sistemas de controle interno são processos utilizados a fim de identificar e minimizar riscos dos negócios que ameaçam o alcance dos objetivos da entidade. Tal processo fornece segurança razoável quanto a confiabilidade dos relatórios financeiros, assim como a efetividade e eficiência das operações, e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (NBC TA 315 -(R2), (2021).

Nas empresas de capital aberto com ações negociadas na bolsa de valores - Bolsa, Brasil, Balcão (B3), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) determina que essas empresas apresentem anualmente o Formulário de Referência (FRE) com as informações dos sistemas de controle interno adotados e ainda que comunique aos responsáveis pela governança quaisquer deficiências significativas encontradas no controle interno, juntamente com suas recomendações (CVM, p. 49, 2022). Nesse contexto, tem-se o auditor independente, que desempenha um papel crucial na verificação e validação das informações prestadas pelas empresas sobre seus sistemas de controle interno e suas deficiências.

Diante dessa situação, tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Quais as informações sobre deficiências de controle interno evidenciadas pelas empresas brasileiras listadas na Bolsa, Brasil, Balcão (B3)?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa consiste em analisar as informações sobre deficiências de controle interno evidenciadas pelas empresas brasileiras listadas na, Brasil, Bolsa, Balcão (B3) nos Formulários de Referência (FRE) referente ao ano de 2021.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atender o objetivo geral de pesquisa, foram estipulados os seguintes objetivos específicos:

- 1) Averiguar os tipos de deficiências de controle interno contidos nos Formulários de Referência;
- 2) Identificar as características das empresas auditadas (ambiente de negócios, nível de governança corporativa, metodologia COSO) e dos relatórios do auditor independente (tipos de opinião e firmas de auditoria);
- 3) Relacionar os tipos de deficiências de controle interno e as características das empresas investigadas (ambiente de negócios, nível de governança corporativa, metodologia COSO) e dos relatórios de auditoria (tipos de opinião e firmas de auditoria).

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O sistema de controle interno possui grande relevância nas organizações, pois ele tem o objetivo de proteger os seus ativos, aumentar a rentabilidade, melhorar a eficiência das operações, reduzir os riscos e possíveis irregularidades ou fraudes durante a execução das atividades corporativas (LOPES, GONÇALVES, CALLADO, 2016).

As deficiências de controle interno não dependem apenas se a distorção ocorreu, mas também da probabilidade de ocorrência das distorções, pois mesmo que o auditor não tenha percebido distorções durante o processo de auditoria, ainda pode haver deficiências significativas (NBC TA 265, 2009). Dessa forma, é importante que os auditores estejam atentos as deficiências, no propósito de incentivar melhorias e de contribuir para divulgação adequada das informações contábeis.

Crepaldi (2019) observa que as deficiências de controle interno indicam que os sistemas possuem falhas em sua implementação, representando ineficácia operacional e causando distorções das demonstrações contábeis, ocorrendo assim, uma perda de capacidade do controle adotado e, conseqüentemente, fornecendo informações imprecisas aos usuários.

Estudos anteriores de Teixeira, Cunha (2016), Lopes, Marques, Louzarda (2019) e Silote, Rezende, Marques, Freitag (2021) corroboram a problemática da evidenciação de deficiências de controles internos para as organizações. Apesar das exigências dos órgãos reguladores, algumas empresas divulgam informações incompletas ou inconsistentes, o que requer ações emergenciais dos órgãos reguladores.

Observa-se, portanto, que os estudos de Teixeira, Cunha (2016), Lopes, Marques, Louzarda (2019) e Silote, Rezende, Marques, Freitag (2021) apontam a necessidade de identificar, acompanhar e mitigar as deficiências de controle interno, tornando importante a ciência dos usuários acerca das deficiências reportadas pela organização, a fim de considerá-las ao interpretar e avaliar as demonstrações financeiras. Os resultados dos estudos de Teixeira, Cunha (2016), Lopes, Marques, Louzarda (2019) e Silote, Rezende, Marques, Freitag (2021) ressaltam ainda a importância da transparência e da divulgação adequada das deficiências de controle interno, assim como o aprimoramento das estruturas de governança corporativa que venha garantir a confiabilidade das informações financeiras.

Diante dos estudos anteriores, nota-se a necessidade de mais pesquisas acerca da divulgação das deficiências significativas de controle interno. Apesar de existirem estudos com a temática de controle interno e seus impactos, o estudo e análise das deficiências significativas é um campo da pesquisa que precisa ser mais explorado. Assim, a contribuição teórica da pesquisa está na apresentação de evidências empíricas sobre deficiências de controles internos à luz das normas de auditoria independente. Tais evidências propiciam entendimento sobre as características de deficiências significativas de controle interno nas organizações.

A contribuição prática da pesquisa para os usuários da informação contábil, principalmente para os investidores/acionistas, fornece informações sobre potenciais problemas de governança no que se refere a qualidade da

informação contábil, assim como estimar riscos associados na alocação de investimentos. Para os credores financeiros, a pesquisa fornece informações sobre a confiabilidade das demonstrações financeiras, o que pode contribuir para uma avaliação da capacidade de pagamento e ainda estabelecer padrões de segurança e diminuição dos riscos. E para os órgãos reguladores, contribui para entendimento e o aprimoramento das normas e regulamentações contábeis.

A contribuição social para os demais usuários da informação refere-se ao conteúdo informativo do Formulário de Referência (FRE), uma vez que pode auxiliar no processo de tomada de decisão. O estudo também é relevante pois ajuda a entender o tema para futuras pesquisas no que se refere as deficiências de controle interno.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução e justificativa para pesquisa. O segundo capítulo explora os fundamentos teóricos da auditoria, incluindo a importância e conceitos de auditoria, auditoria interna, auditoria externa, controle interno e deficiências de controle interno e metodologia COSO. O terceiro capítulo se descreve os métodos usados na pesquisa. O quarto capítulo mostra os resultados obtidos. No quinto capítulo, é apresentada a conclusão da pesquisa, implicações e possíveis recomendações. Por fim, são listadas as referências utilizadas na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta o referencial teórico da pesquisa relacionado à auditoria contábil, ao controle interno e deficiências de controle interno e a estudos anteriores sobre deficiências de controle interno.

2.1 AUDITORIA CONTÁBIL

A auditoria contábil iniciou no século XVIII na Inglaterra, impulsionada principalmente pela revolução industrial, com o objetivo de garantir a manutenção econômica e financeira das empresas (CREPALDI, 2006). Ao longo do tempo a auditoria foi evoluindo e acompanhando as mudanças econômicas e sociais, tornando-se cada vez mais importante e necessária para a transparência das informações contábeis e financeiras das empresas (CREPALDI; CREPALDI, 2019)

O objetivo de uma auditoria das demonstrações financeiras é aumentar a confiança dos usuários, o qual é alcançado mediante a opinião do auditor sobre o fato de que essas demonstrações são ou foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável e conduzida de acordo com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes (NBC TA 200 (R1), 2016). Para Attie (2018), “a auditoria é uma especialização contábil cujo objetivo é avaliar a eficácia do controle patrimonial implantado para emitir uma opinião sobre determinada informação”.

Franco e Marra (2001, p. 28) mencionam que:

a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando a mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Segundo Ribeiro (2013, p. 22), a auditoria é:

uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame

minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

Quanto a relação do auditor com a entidade auditada a auditoria é dividida em dois principais tipos: auditoria interna e auditoria externa ou independente. No contexto da governança corporativa e dos relatórios financeiros de uma organização, as auditorias interna e externa ou independente desempenham papéis diferentes, mas igualmente importantes para uma gestão eficaz.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da organização, que tem a finalidade de examinar as atividades e revisar as informações contábeis, financeiras e operacionais, de maneira que possa fornecer respaldo à administração (ATTIE, 2018).

A NBC TI 01 define auditoria interna como:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (BRASIL, CFC, NBC TI 01, 2003).

Por sua vez, segundo Franco e Marra (2011, p. 218), a auditoria externa é “aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”.

Crepaldi (2013, p. 74) observa que auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

De acordo com a Lei nº 6.404/76, em seu Art. 177, § 3º, torna-se obrigatório a auditoria externa para as companhias de capital aberto, e menciona também que as demonstrações financeiras das companhias abertas deverão

observar as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (BRASIL,1976).

A NBC TA 200 (R1) (2016) determina que uma auditoria externa abrange avaliações feitas por entidades externas à administração. A norma ainda estabelece que:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. (BRASIL, CFC, NBC TA 200 – R1, 2015).

Neste sentido, o auditor interno avalia os controles internos com o objetivo de assistir à administração da empresa, contribuindo para que os objetivos da organização sejam atingidos. Já o auditor independente examina os controles internos com o objetivo de dimensionar o seu trabalho, definindo a natureza, extensão dos procedimentos de auditoria. Por consequência, o auditor interno se preocupa com todos os controles internos, enquanto o auditor externo foca os controles internos que tenham impacto nas demonstrações contábeis.

As Normas Brasileira de Contabilidade de Auditoria (NBC's TA) é um conjunto de normas que estabelecem orientações detalhadas que o profissional de auditoria deve seguir. Para Oliveira, Gomes e Porto (2012. p. 9), “a utilização de normas de auditoria juntamente com os procedimentos adequados, leva à realização de uma auditoria completa, objetiva e com resultados fundamentados. As normas representam os requisitos a serem observados e seguidos pelo auditor no cumprimento da sua tarefa”. Assim, este trabalho, por utilizar os Formulários de Referência (FRE), foca em uma análise de controle interno na perspectiva de uma auditoria independente.

2.2 CONTROLE INTERNO E DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE

Os controles internos incluem um plano organizacional e um conjunto coordenado de métodos e medidas empregados por uma empresa para proteger seus ativos, verificar a precisão e a confiabilidade de seus dados

contábeis, melhorar a eficiência operacional e incentivar o cumprimento das políticas estabelecidas pela administração (ATTIE, 2010).

Controles internos são todos os mecanismos da organização que tem o objetivo de supervisionar, fiscalizar e administrar as atividades, a fim de permitir antecipar, direcionar ou governar os eventos que ocorrem em uma empresa e que possam vir a afetar seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2009). Segundo Floriano (2008, p. 4), “o controle interno é importante nas atividades organizacionais porque contribui para a salvaguarda dos seus ativos, para o desenvolvimento do seu negócio e, conseqüentemente, para o resultado de suas operações, adicionando valor à entidade”.

Para Crepaldi (2017), “o controle interno é um sistema desenvolvido pela empresa com a finalidade de proporcionar segurança razoável na proteção do patrimônio, na confiabilidade dos registros contábeis e na veracidade das informações financeiras”.

O componente-chave do controle é determinar se a atividade em questão está alcançando os objetivos ou os resultados desejados. O controle consiste basicamente em um processo que direciona a atividade para um objetivo previamente estabelecido (CHIAVENATO, 1997). O sistema de controle interno desempenha papel importante para a organização, uma vez que, engloba a criação e a divulgação de informações adequadas e oportunas, fundamentais para a compreensão dos acontecimentos e eventos que ocorrem na organização (SOUZA; BARBOSA, 2019).

De acordo com Attie (2018, p. 245), o controle interno tem quatro objetivos fundamentais:

- a) salvaguarda dos interesses da empresa; b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; e d) a aderência às políticas existentes.

Migliavacca (2004), afirma que os controles internos ajudam a determinar se os dados contábeis estão adequados e em conformidade com as políticas que foram planejadas pela administração. Também entre os objetivos, destacam-se a eficácia e eficiência operacional, desempenho e divulgação financeira, proteção de ativos e o cumprimento as leis e regulamentos (OLIVEIRA; D'ÁVILA, 2002).

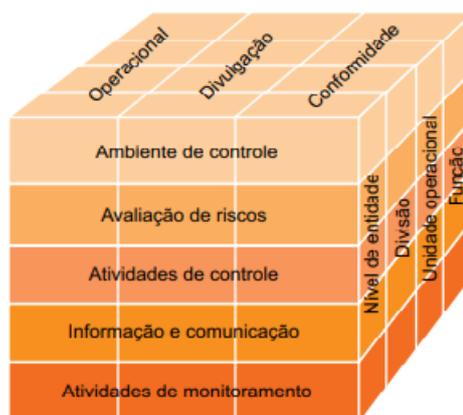
O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO, foi criado em 1985 para patrocinar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros e Fraudulentos. O COSO desenvolveu uma estrutura de referência para a avaliação e melhoria do controle interno a fim de aprimorar a governança, a eficiência operacional e a proteção dos ativos de uma organização (COSO, 2013).

Em 1992, o COSO publicou o guia *Internal Control – Integrated Framework (COSO-IC ou COSO I)*, com o objetivo de orientar as organizações no controle interno e boas práticas, em especial para garantir a produção de relatórios financeiros confiáveis a fim prevenir fraudes. Nesse modelo, o controle interno é definido como um processo desenhado e implementado para diminuir riscos e atingir objetivos (COSO, 1992).

Controle interno é definido como o conjunto de políticas, procedimentos, práticas e estrutura organizacionais adotadas por uma entidade para proteger seus ativos, garantir a confiabilidade dos registros contábeis e financeiros, promover a eficiência operacional e encorajar o cumprimento das leis, regulamentos e políticas protegidas (COSO, 2013 p.2).

Segundo o COSO (2013), Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. A estrutura é representada por um cubo, o qual é composto por: Objetivos, Componentes e Estrutura Organizacional.

Figura 1: Cubo COSO



Fonte: COSO (2013, p. 9).

Essa estrutura propõe a supervisão de controles internos efetivos em cinco componentes inter-relacionados. É uma relação direta entre os objetivos (metas que a organização busca atingir) com os componentes (o que é necessário para atingir) e a estrutura organizacional para a tarefa de gerenciar e supervisionar as atividades que compõe uma estrutura de controles internos (os elementos necessários para essas metas) (COSO, 2013).

Em 29 de março de 2022, com fundamento na Lei n. 6.385/76, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), aprova a Resolução CVM n. 80 que dispõe a respeito da regulamentação das empresas de capital aberto, orientando o preenchimento do Formulário de Referência (FRE), que possui o intuito de fornecer informações relevantes sobre os processos e práticas adotados na condução dos negócios de uma empresa, revogando assim, a Resolução 480/2009 (BRASIL, 2022).

Dentre as informações divulgadas no Formulário de Referência (FRE), destacam-se as informações sobre deficiências dos controles internos pelas companhias abertas brasileiras, na seção 5 - Gerenciamento de Riscos e Controles Internos (BRASIL, 2022). De acordo com a NBC TA 265 (2009, p. 5), a comunicação de deficiências de controle interno se refere à deficiência que existe quando: "(i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Uma deficiência de controle interno é uma fraqueza ou falta de eficácia de um ou mais componentes do controle interno que reduzem sua capacidade de atingir os objetivos da entidade (COSO, 2013, p. 20). Essas deficiências podem incluir falhas em políticas e procedimentos de controle, falta de supervisão adequada, falta de segregação de funções ou falta de treinamento adequado dos funcionários. Segundo a NBC TA 265 (2009, p. 5), deficiência significativa de controle interno é a deficiência ou a combinação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer a atenção dos responsáveis pela governança (NBC TA 265, 2009).

Silote, Rezende, Marques, Freitag (2021, p. 311) observam que: “a identificação de deficiências de controle interno por parte dos auditores está atrelada ao risco que essas deficiências representam para a fidedignidade das demonstrações financeiras, pois a presença de deficiência pode ser um indicativo de potenciais distorções ou, ainda, de fatores que afetam o risco de distorção relevante”.

A importância do controle eficiente de uma empresa. está vinculada à prevenção de erros e fraudes, uma vez que todo processo é analisado e revisado, logo a probabilidade de haver distorções é drasticamente reduzida. As deficiências de controle interno dependem muito das características das organizações, no entanto ao se estabelecer políticas de procedimentos claros, segregação adequada de funções, treinamento de pessoal, são maneiras que podem minimizar deficiências.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO

Estudos anteriores sobre deficiências de controle interno são destaques na literatura por meio dos autores Teixeira, Cunha (2016), Lopes, Marques, Louzarda (2019) e Silote, Rezende, Marques, Freitag (2021).

Os autores Teixeira e Cunha (2016) elaboraram um índice de deficiências de controle interno das empresas brasileiras, a partir da proposta adaptada das categorias de Ge e McVay (2005). A pesquisa analisou 891 observações das empresas listadas na BM&FBovespa, entre 2011 a 2013. Os resultados da pesquisa apontaram que 24,8% das empresas analisadas registraram

deficiências de controles internos no período apurado e a categoria que mais apresentou deficiências foi Tecnologia, seguida da categoria de Demonstrações Contábeis.

Lopes, Marques e Louzarda (2019) identificaram os tipos de deficiências de controles internos reportados pelas empresas participantes da carteira teórica do IBOVESPA. O estudo analisou os dados coletados do Formulário de Referência (FRE) do período de 2010-2015 de 32 empresas listadas na B3. O estudo concluiu que 87% das deficiências reportadas com informações suficientes para categorizá-las referiram-se a: (i) Treinamento - 23%, (ii) Falhas Tecnológicas - 20%, (iii) Falhas em Subsidiárias - 17%, (iv) Contas Específicas - 15% e (v) Segregação de Funções - 12%.

Silote, Rezende, Marques e Freitag (2021) analisaram a associação entre deficiências de controles internos, opinião do auditor e as republicações das demonstrações financeiras das empresas listadas na B3 que compuseram o IBrX 100. A pesquisa analisou os dados no período de 2010-2018 e concluiu que 23,27% das observações apresentaram alguma deficiência de controle interno. Observou uma média de 35,58% de republicações, porém, apenas 2,73% ocorreram por exigência da CVM. Adicionalmente, 1,11% dos relatórios de auditoria apresentaram opinião sem ressalva. Não se verificou associação entre divulgação de deficiências de controles internos, republicações das demonstrações e o tipo de opinião do auditor.

Os estudos anteriores reforçam que as deficiências são problemas operacionais na estrutura organizacional que podem gerar inconsistências nas informações econômico-financeiras. Tal situação pode ser prejudicial aos usuários das demonstrações contábeis, levando a decisões inadequadas de gestão dos negócios ou de alocação de capital.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo descreve o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para verificar as informações sobre deficiências de controle interno evidenciadas pelas empresas brasileiras listadas na Bolsa, Brasil, Balcão (B3) realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem qualitativa por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo.

A natureza do objetivo de pesquisa se classifica como descritiva, uma vez que se descreve características de deficiências de controle interno das empresas listadas na B3. De acordo com Andrade (2006) uma pesquisa descritiva relaciona “os fatos observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

A abordagem do problema de pesquisa é qualitativa, uma vez que se busca compreender aspectos sobre as deficiências de controle interno divulgadas no Formulário de Referência (FRE). Segundo Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos sem a utilização de instrumental estatístico.

O tipo de pesquisa é documental, pois utilizou-se o Formulário de Referência (FRE) e Relatório de Auditoria das empresas listadas da B3 no ano de 2021, disponíveis em meio eletrônico no site da B3. Conforme Gil (2002 p. 45), a pesquisa documental “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”.

A técnica de análise de pesquisa é a análise de conteúdo, visto que as informações foram classificadas em subcategorias de análise para compreender as deficiências de controle interno e, respectivas relações com aspectos organizacionais das empresas investigadas. Bardin (2016), descreve a análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter por meio de procedimentos e objetivos de descrição do conteúdo

das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção dessas mensagens.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, foram realizadas pesquisas no site da B3 entre os dias 20/08/22 ao dia 30/09/22. Nesse período foram identificadas as 462 empresas listadas com informações referentes ao ano de 2021. Em seguida foram selecionados os Formulários de Referência (FRE) das empresas que disponibilizaram as informações na seção 5 - Gerenciamento de Riscos e Controle Interno, efetuando *downloads* dos documentos. Na sequência, realizou-se a leitura dos documentos para verificação da existência de divulgação sobre deficiências significativas de controle interno.

Das 462 empresas, 283 não apresentaram deficiências significativas, 57 não apresentaram informações para análise, 20 informaram que a apresentação é facultativa, por isso não disponibilizaram as informações, 18 encontram-se em recuperação ou liquidação judicial e 6 estão em outras situações que impossibilitam a divulgação das deficiências. Por fim, 78 empresas apresentaram deficiências significativas de controle interno, compondo a amostra de pesquisa.

Para a análise dos Formulários de Referência (FRE), as informações foram classificadas em 4 categorias de análise: (a) tipos de deficiências, (b) níveis de governança; (c) firmas de auditoria; (d) setor econômico; (e) ambiente de negócio. As subcategorias de deficiências pesquisadas foram baseadas no estudo de Ge e McVay (2005), e resultaram em 8 subcategorias de análise.

A análise de conteúdo ocorreu da seguinte forma: (i) pré-análise – leitura inicial do material a ser explorado Formulário de Referência e Relatórios de Auditoria, (ii) exploração do material - a leitura para categorização das deficiências (Subcategoria 1: Contas específicas, Subcategoria 2: Demonstrações contábeis, Subcategoria 3: Subsidiárias, Subcategoria 4: Tecnologia, Subcategoria 5: Alta Administração, Subcategoria 6: Litígio, Subcategoria 7: Controle administrativo e Subcategoria 8: Tributos), (iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação - identificação e análise dos tipos de deficiências e suas relações com características organizacionais das

empresas investigadas (tipos de opinião, firmas de auditoria, ambiente de negócios, nível de governança corporativa).

O Quadro 1 apresenta as categorias e subcategorias de análise da pesquisa.

Quadro1: Categorias e subcategorias de pesquisa

Categorias	Subcategorias	Descrição	Fonte
Deficiências de Controle Interno	Contas específicas	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Demonstrações contábeis	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Subsidiárias	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Alta Administração	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Litígio	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Controle Administrativo	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
	Tributos	Categoria de deficiência de controle interno	Ge e McVay (2005)
Tipo de Opinião	Não modificada	Opinião expressa pelo auditor quando conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável	NBC TA 700 (2016)
	Com ressalva	Opinião expressa pelo auditor quando tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis.	NBC TA 705 (2016)
	Adversa	Opinião expressa pelo auditor quando tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.	NBC TA 705 (2016)
	Abstenção de Opinião	Opinião expressa pelo auditor quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.	NBC TA 705 (2016)
	Big For	Nomenclatura dada ao grupo de grandes firmas de auditorias Deloitte	Almeida (2009)

Porte da Firma de Auditoria		Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers.	
	Não Big For	Firmas de auditoria independente que não fazem parte do grupo de firmas Big Four	Almeida (2009)
Ambiente de Negócios	Setor Regulado	Comunicações; Financeiro; Petróleo; Gás e Biocombustíveis; Saúde; Utilidade Pública	Alexandre; Mello; Araújo (2017)
	Setor Não Regulado	Consumo Cíclico; Consumo Não Cíclico; Materiais Básicos; Tecnologia da Informação; Não Classificados; Outros.	Alexandre; Mello; Araújo (2017)
Nível de Governança Corporativa	Novo Mercado	Novo Mercado	B3
	Intermediário	Bovespa Mais (MA); Cia. Balcão Org. Tradicional (MB), Nível 1 (N1), Nível 2 (N2), BDR Nível 3 (DR3)	B3
	Mercado Tradicional	Mercado Tradicional	B3
Metodologia COSO	Utiliza COSO	Faz menção a metodologia COSO no Formulário de Referência (FRE)	COSO (2013)
	Não Utiliza COSO	Não faz metodologia COSO no Formulário de Referência (FRE)	COSO (2013)

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos específicos propostos.

4.1 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS

O Quadro 2 lista as 8 subcategorias de deficiências de controle interno e os tipos de deficiências encontradas nas empresas investigadas.

Quadro 2 - Tipos de deficiências por subcategorias

Subcategorias	Exemplos de Tipos de Deficiências
Contas específicas	<ul style="list-style-type: none"> - Reservas de lucros excedentes ao capital social; - Falha na Identificação de bens do ativo; - Provisão de fornecedores a pagar; - Falha no controle de ativo imobilizado; - Falha no controle Patrimonial dos ativos imobilizados e intangíveis; - Ágios contabilizados no grupo de intangível; - Registro de reversão de provisão para contingências em período de competência inadequado; - Necessidade de aprimoramento no critério de default (inadimplência); - Apuração incorreta ou incompleta da folha de pagamentos da Companhia; - Deficiência no processo de cálculo de impairment.
Demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Ausência de processo formalizado e controles do fechamento contábil e financeiro; - Falha no processo de fechamento contábil; - Ausência de revisão e aprovação nos lançamentos manuais; - Inadequada segregação entre custo e despesa; - Consolidação das Demonstrações Contábeis; - Inadequada segregação entre curto e longo prazo da dívida; - Diferença entre o saldo contábil e a composição analítica; - Melhorias na apresentação das demonstrações financeiras. - Deficiência de controles internos no processo de fechamento contábil; - Deficiência significativa de controles internos no processo de fechamento contábil
Subsidiárias	<ul style="list-style-type: none"> - Melhoria no processo de consolidação; - Deficiências de controle na subsidiária; - Ausência de controle de transação com partes relacionadas; - Ausência de formalização burocráticas com subsidiárias.
Tecnologia	<ul style="list-style-type: none"> - Processo de validação de acessos de funcionários transferidos entre áreas; - Existência de usuários ativos referentes a colaboradores desligados; - Deficiência nos parâmetros de senha configurados nos sistemas; - Fragilidades no ambiente de tecnologia; - não possui procedimento formal de revisão e monitoramento preventivo; - Deficiência no monitoramento de super usuários nos sistemas de informação; - Deficiência na operação, alteração e desenvolvimento de sistemas.
Alta Administração	<ul style="list-style-type: none"> - Aprimoramento do ambiente de governança corporativa; - Ausência de registro tempestivo das bonificações especiais da administração;

	<ul style="list-style-type: none"> - Transferências de ações entre acionistas envolvendo um não-acionista; - Destinação do JCP após apuração do resultado do exercício; - Deficiência na estrutura de governança para controles internos; - Ausência de ratificação do Código de Conduta; - Aprimorar a promoção dos valores e princípio éticos na Organização; - Ausência de ratificação do Código de Conduta; - Ausência de gerenciamento do Canal de Denúncia por parte independente; - Ausência de investigação de desvios éticos e de conduta por parte independente.
Litígio	<ul style="list-style-type: none"> - Falha sobre o controle de contratação de serviços jurídicos; - Política de análise de perdas esperadas com clientes; - Ausência de controle sobre os depósitos judiciais; - Controles ineficazes sobre a integridade e exatidão dos depósitos judiciais; - controles ineficazes sobre a integridade e exatidão.
Controle Administrativo	<ul style="list-style-type: none"> - Segregação de função - Formalização de programa de monitoramento dos controles; - Fragilidade no controle relacionado à movimentação; - Verificou-se a ocorrência de controles não eficazes de relatórios financeiros ao final do período; - Aprimorar os controles internos para maior adesão aos princípios estabelecidos pelo COSO; - Inexistência de modelo de segregação de funções atualizado.
Tributos	<ul style="list-style-type: none"> - PIS/COFINS - controle de créditos ineficaz - ativo imobilizado; - PIS/COFINS – Créditos questionáveis; - Divergência de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL; - Cálculo do IRPJ e CSLL.

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A deficiência Contas Específica é caracterizada como deficiências não categorizadas nas demais subcategorias e que são menos recorrentes. Nesta subcategoria se enquadram deficiências em conta contábeis específicas, de acordo com as necessidades e particularidades de cada empresa e/ou setor de atuação. Como exemplo, cita-se a empresa Triunfo Participações e Investimentos S.A. (2021, p. 5), conforme trecho extraído de seu Formulário de Referência (FRE):

Conta Específica - Fornecedores - Comentário - Falha na Conciliação – significativo - Situação identificada: Identificamos falha no controle de conciliação de fornecedores, pois o saldo contábil apresentou divergência em relação ao controle financeiro, [...]: Circulante Contábil R\$ 6.785.915 – Circulante Financeiro R\$ 7.263.577 – Variação R\$ 477.622.

A deficiência Demonstrações Contábeis é caracterizada como falha na apresentação dos relatórios financeiros que fornecem informações sobre a posição financeira e desempenho da empresa, e podem levar a erros ou omissões no registro de transações. Esse tipo de deficiência foi relatado na

empresa Plascar Participações Industriais S.A. (2021, p. 2), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Segregação entre custo e despesa - Comentário - verificamos que ao longo do exercício de 2020, a Administração contabilizou saldos referentes ao salário de engenheiros envolvidos no desenvolvimento dos ferramentais vendidos pela Companhia na linha de despesas com vendas. Entendemos que em função da natureza da mão-de-obra dos engenheiros o saldo não deveria ser classificado como despesas com vendas, e sim como custo dos produtos vendidos, uma vez que não compreendem gastos com a comercialização e distribuição das mercadorias ou produtos, isto é, gastos desde a promoção até a alocação junto ao consumidor. Recomendamos à Companhia que verifique a natureza dos custos em questão e realize o devido acompanhamento das horas destes profissionais, incorridas nos projetos, a fim de garantir a correta alocação e divulgação dos custos com mão-de-obra nas demonstrações financeiras.

A deficiência Subsidiárias é caracterizada como deficiência nos controles internos de subsidiárias. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa Oceanpact Serviços Marítimos S.A. (2021, p. 7), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Subsidiárias - Comentário - Ausência de formalização, por meio de assinatura, pelas partes responsáveis em determinadas atas de reunião realizadas pela Companhia e suas subsidiárias.

A deficiência Tecnologia é caracterizada como uma deficiência nos controles internos das empresas relacionada ao uso da tecnologia em seus processos de negócios e sistemas de informação. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa Agrogalaxy Participações S.A. (2021, p. 3), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Tecnologia - Comentário - Conforme o entendimento realizado, atualmente o usuário que possui acesso ao direto ao banco de dados é o analista de sistema da Companhia. Apesar das atividades registradas no banco de dados serem monitorada por meio de logs, fomos informados que a Companhia não possui procedimento formal de revisão e monitoramento preventivo dos logs. Recomendamos que Companhia adote procedimento formal de monitoramento e revisão de todas as atividades realizadas no banco de

dados sejam formalizadas e enviadas para revisão juntamente ao log das atividades, os quais devem ser revisadas pelo Gerente de TI, garantindo que todos os acessos foram formalizados sejam previamente autorizados, bem como que estabeleça um procedimento formal para verificar e são adequados aprovar as alterações efetuadas, com o objetivo de assegurar que não houve qualquer ocorrência diferente daquela inicialmente avaliada e aprovada.

A deficiência Alta Administração é caracterizada como deficiência nos controles internos de uma empresa relacionada a liderança e supervisão da alta administração. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa Boa Safra Sementes S.A. (2021, p.1), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Aprimoramento do ambiente de governança corporativa - Comentário - A Companhia vem buscando uma maior profissionalização para inserção em um ambiente de governança corporativa de qualidade, além de procurar melhorar os controles internos e os processos operacionais e contábeis. Nesse contexto, a Administração da Companhia deve buscar avaliar a implementação, entre outras, das seguintes práticas, vis a vis a sua necessidade e o real benefício versus custos: • Definição de um cronograma de reuniões de diretoria e formalização das decisões e formas de acompanhamento de tais decisões; • Elaboração de um código de ética; • Implantação de um canal de denúncia gerido por um terceiro independente; • Definição de uma política de distribuição de lucros aos acionistas; • Critérios de avaliação dos executivos e formas de remuneração; • Planejamento de sucessão de sucessão familiar; • Implementação de uma área de auditoria interna; • Formas de acompanhamento das recomendações da auditoria interna e externa.

A deficiência Litígio é caracterizada como deficiências nos controles internos de uma empresa relacionado à gestão e resolução de processos legais, ausência ou ineficácia dos controles que permitam identificar, avaliar, quantificar e divulgar adequadamente os litígios judiciais, administrativos e/ou arbitrais em que a empresa esteja envolvida ou possa vir a se envolver. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa Orizon Valorização de Resíduos S.A. (2021, p. 2), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Ausência de controle para acompanhamento de contingências e depósitos judiciais - Comentário - No processo de auditoria, os auditores identificaram que a Companhia não possui rotinas de interações tempestivas entre a área jurídica e contabilidade para atualização contábil dos processos jurídicos e dos depósitos judiciais, sendo os passivos registrados após o recebimento das cartas de circularização em resposta aos procedimentos de auditoria e o ativo não atualizado tempestivamente quando da ocorrência de novos depósitos ou atualização monetária. Dessa forma, os auditores recomendaram que a Companhia implemente processo de controle interno sobre as contingências e depósitos judiciais, realizando essa atividade minimamente durante o fechamento dos trimestres, a fim de garantir que não houve mudanças significativas nos prognósticos informados pelos advogados.

A deficiência Controle Administrativo é caracterizada como falhas nos controles que impedem a empresa de cumprir seus objetivos, cumprir as leis e regulamentos. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa GPS Participações e Empreendimentos S.A. (2021, p. 2), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Controle Administrativo - Comentário - Observamos que a Administração possui um acompanhamento do saldo contábil e indicadores (KPIs) no nível da entidade dos serviços a faturar, contudo não identificamos controles internos formalizados no nível da transação, que pudessem evidenciar a revisão de tais valores pela Administração, o que contribuiria na mitigação do risco de erro nessas estimativas contabilizadas ao final de cada período de reporte.

A deficiência Tributos é caracterizada como falha ou inadequação do controle interno relacionado ao cumprimento das obrigações fiscais e tributárias por parte da empresa. Esse tipo de deficiência foi relatado na empresa Taesa - Transmissora Aliança de Energia Elétrica S.A. (2021, p. 5), conforme trecho extraído do Formulário de Referência (FRE):

Tributos - Comentário - Através da realização dos nossos procedimentos de auditoria para a data base de 31 de dezembro de 2020, verificamos que foram efetuados os ajustes de adição referente ao diferimento da tributação do ativo de contrato no ano de 2020. No entanto, verificamos que o controle interno utilizado pela empresa para o cálculo de adição difere do valor contabilizado na conta #4301211001. Ao

questionarmos a empresa, fomos informados que a contabilização do mês de fevereiro foi realizada em duplicidade. Conforme nossas análises, a contabilização em duplicidade ocasionou uma adição maior nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

A Tabela 1 apresenta o quantitativo de empresas por subcategoria de deficiência.

Tabela 1: Subcategorias de deficiências

Tipos de Deficiências	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Alta administração	10	4%
Tributos	11	5%
Subsidiárias	14	6%
Litígio	15	6%
Contas específicas	35	14%
Demonstrações contábeis	45	19%
Controle administrativo	56	23%
Tecnologia	57	23%
Total	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

As deficiências de Demonstrações Contábeis (19%), Tecnologia (23%) e Controle Administrativo (23%) foram as mais frequentes nas empresas analisadas. Em relação à deficiência de Tecnologia (23%), é essencial que as empresas mantenham um controle robusto e constante sobre seus sistemas de informação e segurança cibernética. Deficiências nessa área podem resultar em falhas de informações, perdas de dados e interrupções de serviços, o que pode afetar a confiabilidade da empresa.

A Sondotecnica Engenharia de Solo S.A. (2021, p. 1 e 2). relatou três deficiências de Tecnologia:

1. Procedimento de revisão periódica e matriz de segregação de funções para perfis de acesso ao sistema”,
2. Procedimento formalizado para o processo de concessão, revogação e alteração de acessos de usuários de sistemas e rede corporativa” e
3. Procedimento de gestão de mudanças que defina a formalização dos processos de desenvolvimento, homologação e aprovação de mudanças para os sistemas.

As deficiências de Demonstrações Contábeis (19%) podem ter graves consequências, afetando a confiança da empresa e de suas informações financeiras. Os problemas desse tipo podem ser causados por falta de competência técnica, falta de supervisão adequada, erros de processamentos de dados ou fraude. Para evitar essa deficiência, é essencial que as empresas adotem práticas contábeis e auditoria interna rigorosas e eficientes.

A empresa PBG S.A. (2021, p.1) relatou a seguinte deficiência: “Ausência de processo formalizado e controles acerca do fechamento contábil e financeiro e Inexistência de rotinas de aprovação dos lançamentos manuais”.

As deficiências no Controle Administrativo (23%) podem ser causadas por vários fatores, tais como falta de segregação de funções, falta de treinamento dos funcionários, processos inadequados e supervisão insuficiente. Essas deficiências podem resultar em fraudes, erro e irregularidades, afetando a imagem da empresa e a confiabilidade das informações geradas. Para mitigar esses riscos, as empresas devem implementar práticas de controles bem definidos e rigorosamente monitorados.

A empresa Aeris Industria e Comércio de Equipamentos S.A. (2021, p. 3) mencionou em seu FRE a seguinte deficiência:

a administração não possui um programa formal estabelecido para monitoramento da efetividade dos controles-chaves, que asseguram a geração de informações financeiras utilizadas para tomada de decisões e utilizadas na preparação das demonstrações financeiras divulgadas a terceiros.

As deficiências em Tecnologia, Demonstrações contábeis e Controle Administrativo podem ter consequências significativas para as empresas. Por isso é essencial que elas invistam em controles internos adequados, capacitação de funcionários, políticas e procedimentos bem definidos, além de implementarem práticas de auditoria interna para revisão e avaliação de processos. Tais ações podem minimizar os riscos e garantir a integridade e confiabilidade de suas informações financeiras.

A Tabela 2 mostra o número de deficiências encontradas nas empresas investigadas.

Tabela 2 – Número de deficiências por empresa

Número de deficiências	Quantidade de empresas	Frequência Relativa
1	25	32%
2	15	19%
3	11	14%
4	10	13%
5	6	8%
6	4	5%
7 ou mais	7	9%
Total	78	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A maior parte das empresas pesquisadas (32%) apresenta apenas uma deficiência, porém com diversos tipos de deficiências, com destaque para a deficiência Tecnologia. As empresas Bahema Educação S.A., Dotz S.A., Magazine Luiza S.A. e Aeris S.A. são algumas que evidenciaram apenas uma deficiência de controle administrativo.

No grupo de dois tipos de deficiências (19%), têm-se 15 empresas, com destaque para as deficiências em Tecnologia e Controle Administrativo. Como exemplos, citam-se a BBM Logística S.A. (Tecnologia e Controle Administrativo), a Armac Locação Logística e Serviços S.A. (Contas Específicas e Demonstrações contábeis) e Cia Brasileira de Distribuição S.A. (Subsidiárias e Tecnologia)

No grupo de três tipos de deficiências (14%), têm-se 11 empresas, com destaque para as deficiências em Tecnologia, Contas específicas, Subsidiárias e Controle Administrativo. Como exemplos, citam-se: Oceanpact Serviços Marítimos S.A (Contas Específicas, Tecnologia e Controle Administrativo), Concessionária Auto Raposo Tavares S.A (Contas específicas, Subsidiárias e Litígio) e Agrogalaxy Participações S.A (Demonstrações contábeis, Tecnologia e Controle Administrativo).

Por outro lado, no grupo de sete ou mais tipos de deficiências (9%), têm-se 7 empresas, com destaque para as deficiências em Tecnologia, Contas Específica, Demonstrações Contábeis, Controle Administrativo, Alta Administração e Litígio.

Nesse grupo destacam-se as empresas com maior número de deficiências: Inter Co S.A (19 deficiências), conforme Formulário de Referência (FRE):

1. Aprimorar a promoção dos valores e princípio éticos na Organização; **2.** Ausência de ratificação do Código de Conduta; **3.** Ausência de gerenciamento do Canal de Denúncia por parte independente; **4.** Ausência de investigação de desvios éticos e de conduta por parte independente; **5.** Ausência de manual de procedimentos de controles internos; **6.** Ausência de mecanismo de comunicação que permite a divulgação das responsabilidades dos colaboradores referentes ao controle interno; **7.** Inexistência de organogramas formais atualizados e que suportem o alcance dos objetivos; **8.** Inexistência de modelo de segregação de funções atualizado; **9.** Inexistência de plano de sucessão para posições chave da Alta Administração; **10.** Aprimorar o plano para retenção de indivíduos competentes; **11.** Inexistência de mecanismos atuantes para monitoramento e mitigação à fraude; **12.** Mudança na estrutura e processos significativos não são monitoradas; **13.** Os sistemas de informação disponíveis na organização não são suficientes para gerar informação relevantes; **14.** Ausência de política ou procedimento formalizado relativo à divulgação externa de informações; **15.** Ausência de processo de avaliação/monitoramento contínuo dos riscos estabelecido pela Administração; **16.** Ausência de revisão/aprovação de lançamentos manuais e sua respectiva concessão para realização do mesmo; **17.** Melhoria no processo de fechamento contábil; **18.** Ausência de acompanhamento financeiro dos fornecedores; **19.** Ausência de revisão da conciliação bancária por área independente;

A empresa Centrais Elétricas Brasileiras S.A (Eletrobras) apresenta 15 deficiências, conforme Formulário de Referência (FRE):

1. Falha na elaboração e manutenção de controles relacionados à revisão da integridade dos participantes e precisão dos cálculos atuariais e reservas; **2.** Controles ineficazes sobre a integridade e exatidão dos depósitos judiciais e processos judiciais; **3.** Falha no monitoramento das deficiências de controle não remediadas tempestivamente; **4.** Falha na elaboração e manutenção de controles sobre a contabilização completa e precisa de tributos diferidos; **5.** Foi verificada uma redução da habilidade dos gestores da Companhia em manter um adequado ambiente de controles, monitorar e identificar distorções relevantes no cumprimento de políticas e normas da Companhia; **6.** Falha em projetar e manter controles relacionados a cálculos de impairment, revisão e aprovação; **7.** Deficiência na validação de dados, relatórios e planilhas eletrônicas utilizadas como base para execução de controles ou ausência de formalização de execução dos controles da Companhia representam um impacto pervasivo no ambiente de controles da Companhia; **8.** Falha no efetivo controle na elaboração e manutenção de controles relativos a procedimentos

para concessão de acessos e segregação de funções; **9.** Falha no efetivo controle relacionado à revisão de transações, no ERP, que poderiam levar a registros manuais não autorizado; **10.** Verificou-se a ocorrência de controles não eficazes de relatórios financeiros ao final do período; **11.** Foi identificado através dos procedimentos de circularização de instituições financeiras, conta corrente que não consta no controle contábil da Companhia; **12.** Verificou ajustes ao revisar os fluxos de caixa descontados de impairment de investimentos; **13.** Verificou que algumas empresas do Grupo destinaram a distribuição de JCP após apuração do resultado do exercício; **14.** Os derivativos podem não ser identificados, processados e registrados corretamente ou estar em desacordo com a política da Companhia; **15.** Apuração incorreta ou incompleta da folha de pagamentos da Companhia.

As empresas que informaram sete ou mais deficiências representam uma pequena parte da amostra, ou seja, 9% das empresas analisadas. Esses dados sugerem que a maioria das empresas apresenta boas práticas de governança corporativa com relação aos controles internos, apresentando poucas deficiências de controle administrativo.

A Tabela 3 apresenta as deficiências de controle interno por nível de governança corporativa.

Tabela 3: Deficiências por níveis de governança

Nível de Governança	Empresas	Deficiências	Frequência Relativa
DR3 – BDR Nível 3	2	2	0,8%
MA – Cia Bovespa Mais	3	4	1,6%
DR1 – BDR Nível 1	1	10	4,1%
N1 – Cia Nível 1	4	17	7%
N2 – Cia Nível 2	5	23	9,5%
Não informa o segmento	16	41	16,9%
NM - Novo Mercado	48	146	60,1%
Total	78	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

O segmento do Novo Mercado (NM) é o que mais apresenta deficiências significativas, com 48 empresas (60,1% das deficiências). As deficiências mais frequentes no segmento do Novo Mercado (NM), representando um total de 146 deficiências, destacam-se nas subcategorias de: Tecnologia (29 deficiências), Demonstrações Contábeis (23 deficiências), Controle Administrativo (24 deficiências) e Contas Específicas (14 deficiências). Nesse nível de governança, pode-se citar as empresas: Smartfit Escola de Ginástica e Dança S.A. com

deficiências em Contas Específicas (1 deficiência), Demonstrações Contábeis (1 deficiência), Subsidiárias (2 deficiências), Litígio (1 deficiência) e Controle Administrativo (2 deficiências) e Portobello S.A. com deficiências em contas específicas (1 deficiência), Demonstrações Contábeis (1 deficiência), Subsidiária (1 deficiência) e Tecnologia (2 deficiências).

Cabe destacar que as empresas classificadas nesse segmento são empresas com regras rígidas de governança e de transparência de informações, entretanto, apresentam deficiências de controles internos e, portanto, necessitam de melhora na estrutura de governança nos controles.

De acordo com Lopes, Marques e Louzarda (2019), duas questões são atribuídas para a predominância de ocorrência de deficiências no Novo Mercado: a característica do segmento, uma vez que a maioria das empresas negociam ações no Novo Mercado, e o fato das empresas terem melhores estruturas de governança serem mais transparentes e auditadas pela Big Four, o que obriga a relatar as deficiências identificadas.

A Tabela 4 evidencia as firmas de auditoria independente responsáveis pela emissão dos relatórios de auditoria da amostra.

Tabela 4: Deficiências por firma de auditoria de independente

Firmas de Auditoria	Empresas	Deficiências	Frequência Relativa
Outros auditores	09	31	12,8%
Deloitte Touche Tohmatsu	10	34	14%
PricewaterhouseCoopers	15	45	18,5%
KPMG	26	66	27,2%
Ernst & Young	18	67	27,6%
Total	78	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

As firmas *Big Four* (Deloitte Touche Tohmatsu, PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young) são as maiores firmas de auditoria do mundo e possuem uma grande presença no mercado global. Na pesquisa, essas firmas auditaram 68 empresas da amostra (88%), com destaque para a KPMG com o maior número de empresas auditadas (33%). Por outro lado, as firmas não Big Four auditaram apenas 9 empresas (11,5%). Vale ressaltar que 100% dos relatórios de auditoria que fizeram parte da amostra apresentaram opinião não modificada.

Nas firmas *Big Four* as principais deficiências encontradas foram nas subcategorias de Tecnologia, Controle Administrativo, Demonstrações

Contábeis e Contas específicas. Por sua vez, nas firmas não *Big Four* foram nas subcategorias de Tecnologia, Contas Específicas e Controle Administrativo.

A Tabela 5 apresenta as deficiências significativas por setor econômico.

Tabela 5: Deficiências por setor econômico

Setor Econômico	Empresas	Deficiências	Frequência Relativa
Comunicações	3	3	1%
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	4	2%
Materiais Básicos	3	7	3%
Tecnologia da Informação	6	13	5%
Consumo não cíclico	4	15	6%
Saúde	7	17	7%
Financeiro	7	28	12%
Consumo Cíclico	16	44	18%
Utilidade Pública	15	55	23%
Bens Industriais	16	57	23%
Total	78	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

O setor com maior número de empresas com deficiências significativas é o de Bens Industriais (23%). Neste setor estão as empresas como a Portobello S.A., Sondotecnica Engenharia de Solo S.A., Embraer S.A., Fras-le S.A. Nesse setor, destacam-se as seguintes deficiências: a) Tecnologia - “Usuários genéricos com acesso privilegiado no Banco de Dados de forma compartilhada; Existência de usuários ativos referentes a colaboradores desligados; Ausência de procedimento formal de alteração em rotinas críticas; Processo relacionado ao controle de acessos ao sistema SAP; entre outros; b) Contas específicas - “Ausência de controles de cut-off para todas as operações de receita; falha na Conciliação de fornecedores; falha de controle na conciliação do Estoque, entre outros”; c) Controle Administrativo - “Formalização de programa de monitoramento dos controles; Ausência de evidência de revisão e aprovação de controles manuais no nível dos processos; Ausência de Segregação da depreciação entre imobilizado e intangível”.

O Setor de Utilidade Pública possui representatividade de 23% e contempla as empresas de energia elétrica, água e saneamento como Cia Energética de Brasília S.A, Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A, Eletrobrás S.A, Cia Saneamento de Minas Gerais S.A., entre outras. Nesse setor, destacam-se as seguintes deficiências: a) Demonstrações contábeis - “Diferença

entre o saldo de contábil e a composição analítica; Falha no processo de elaboração e revisão das demonstrações financeiras; Falta de conciliação contábil x fiscal no passivo”; b) Litígio - “Ausência de conciliação dos depósitos judiciais; Controles ineficazes sobre a integridade e exatidão dos depósitos judiciais e processos judiciais; Ausência de controle para acompanhamento de contingências e depósitos judiciais; entre outros”. c) Controle Administrativo - “Ausência de controles de segregação de função para importar e transportar request; Apuração incorreta ou incompleta da folha de pagamentos da Companhia; entre outros”. (FRE, 2021).

Os resultados mostram que as deficiências apontadas estão distribuídas de forma heterogênea pelos setores industriais, com destaque para os setores de Bens Industriais e Utilidade Pública, que representam 46% do total das deficiências expressivas. Esse resultado pode indicar a necessidade de maior atenção por parte das empresas e dos auditores nesses setores, a fim de melhorar a qualidade das informações.

A Tabela 6 exibe as empresas que relataram mencionam o uso da metodologia COSO em suas práticas de gestão de controle interno.

Tabela 6: Empresas e metodologia COSO

Utiliza o COSO	Empresas	Deficiências	Frequência Relativa
Sim	27	83	34%
Não	51	161	66%
Total	78	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Das 78 empresas analisadas, 27 divulgam em seus Formulários de Referência (FRE) que utilizam a metodologia sugerida pelo COSO e possuem 83 deficiências (34%); enquanto 51 empresas não mencionam a utilização do COSO e possuem 161 deficiências (66%).

Nas empresas que citam utilizar a metodologia COSO, a principal deficiência encontrada foi na categoria de Tecnologia - “Ausência de políticas relacionadas ao ambiente de Tecnologia da Informação; Ausência de aprovação de solicitações de acesso ao sistema; Fragilidade na parametrização de acesso à usuários padrões do SAP; entre outros”. Por sua vez, nas empresas que não mencionam utilizar a metodologia COSO, a principal deficiência encontrada foi na subcategoria de Controle Administrativo - “Falhas no processo de fechamento

contábil e ambiente de controles internos; não possui ambiente de controles internos claramente definidos e aprovado”.

A Tabela 7 apresenta a classificação das empresas de acordo com o ambiente de negócio.

Tabela 7: Ambiente de negócios das empresas listadas na B3 S.A.

Ambiente de Negócio	Empresas	Deficiências	Frequência Relativa
Setor Regulado	36	114	47%
Setor Não Regulado	42	129	53%
Total	78	243	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Observa-se que 36 empresas operam em um ambiente de negócios regulados e tiveram 114 deficiências (47%). Por outro lado, 42 empresas atuam em ambiente de negócios não regulados e possuem 129 deficiências (53%).

No setor regulado, as principais deficiências encontradas foram nas subcategorias: a) Tecnologia - “Falhas no controle de concessão dos acessos aos sistemas; Falhas no ambiente geral de controles de tecnologia da informação; Matriz de combinações tóxicas de perfis de acesso ao sistema SAP; entre outros” e b) Controle Administrativo - “Ausência de uma política de normas e procedimentos formalizada de mapeamento dos departamentos, para identificação de falhas nas tarefas; Ausência de controles de segregação de função; Deficiências no controle geral de inventário”.

Por sua vez, no setor não regulado foram as subcategorias: Contas Específicas e Controle Administrativo as mais representativas, sendo que em Contas Específicas destacam-se: “Ausência de atualização tempestiva e mensal da provisão de devedores duvidosos; falhas no processo de ativação de imobilizado/intangível em andamento; falhas em contas a pagar e provisão de fornecedores a pagar”. Já na subcategoria de Controle Administrativo, têm-se: “Formalização de programa de monitoramento dos controles; Segregação de função; Ausência de evidência de revisão e aprovação de controles manuais no nível dos processos”.

Destaca-se que as empresas do ambiente de negócios regulados são fiscalizadas por agências reguladoras. Tal situação aumenta a confiança dos investidores e ainda garante a transparência nas operações, uma vez que essas

agências têm o papel de supervisionar e fiscalizar as atividades das empresas em setores específicos (MESQUITA, 2005), tais como: Petróleo, Gás e Biocombustíveis - Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP); Materiais básicos - Agência Nacional de Mineração (ANM); Saúde - Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA); Comunicações - Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL); Utilidade pública - Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); e Financeiro - Banco Central do Brasil (BCB).

5. CONCLUSÃO

A pesquisa teve como objetivo analisar as deficiências de controle interno em empresas listadas na B3 S.A. durante o ano de 2021, utilizando uma abordagem qualitativa descritiva e os métodos de Bardin para análise dos dados. Das 462 empresas identificadas na base de dados, apenas 78 apresentaram deficiências significativas as quais foram o foco da análise.

As deficiências foram classificadas em 8 subcategorias, com destaque para a Tecnologia com 57 empresas (23%), seguido da subcategoria de Controle Administrativo com 56 empresas (23%) e Demonstrações contábeis com 45 empresas (19%).

As deficiências por segmento de mercado mostraram que o grupo de empresas do Novo Mercado foi o que apresentou um número maior de deficiências significativas (60,1%). Já os setores de Bens Industriais e Consumo Cíclico foram os que mais apresentaram deficiências, com o número de 16 empresas em cada um deles.

Entre as empresas que apresentaram maiores números de deficiências de controles internos pode-se citar a Smartfit Escola de Ginástica e Dança S.A (7 deficiências), Modalmais S.A. (8 deficiências), Tauros Armas S.A (9 deficiências), Eletrobras S.A. (15 deficiências) e Inter Co S.A. (19 deficiências). Por outro lado, as empresas Movida S.A., Fleuty S.A., e Coelba S.A. estão entre as que menos apontaram deficiências, com 1 deficiência cada uma delas.

A pesquisa concluiu também que as Firmas de Auditoria Big Four foram as que mais auditaram, com 69 empresas auditadas, (88% das empresas), e as não Big Four apenas 9 empresas (11,5% das empresas). As deficiências encontradas com mais frequência nos dois grupos foram em Tecnologia, Controle Administrativo, Demonstrações contábeis e Contas específicas. Entre as auditadas pela Big Four, a Eletrobras S.A. a que mais apresentou deficiências (19) e entre as não Big Four, a Cia Energética de Brasília a que mais apresentou deficiências (10). Ressaltando que todos os relatórios de autoria que fizeram parte da amostra apresentaram opinião sem ressalva.

Das empresas que fizeram parte da amostra 35% informaram utilizar a metodologia COSO, nessas empresas as principais deficiências foram em Tecnologia, sendo a principal deficiências encontrada foi: "Ausência de políticas

relacionadas ao ambiente de TI. Enquanto nas empresas que não utilizam a metodologia (65%) a principal deficiências encontrada foi em Controle Administrativo: “Ausência de controle interno claramente definidos”.

As empresas que operam em setor regulado (36) apresentaram 47% das deficiências da amostra e entre as deficiências mais frequentes estão as de Tecnologia e Controle Administrativo. As empresas que não operam em setor regulado (42) apresentaram 53% das deficiências da amostra e as mais frequentes estão em Contas específicas e Controle Administrativo.

Diante dos resultados, conclui-se que as deficiências internas prejudicam a eficiência e eficácia das empresas, colocando em risco seus controles internos e o alcance dos resultados almejados. Com a identificação das principais deficiências ajudam os usuários da informação contábil no processo de tomada de decisão gerencial ou de alocação de capitais. A divulgação das deficiências de controle interno mostra que as organizações estão comprometidas em melhorar os processos internos, por meio da criação de medidas saneadoras para as deficiências encontradas. Além do mais, corrobora com a transparência das informações e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

É importante observar que, mesmo que os auditores tenham encontrado deficiências significativas, isso não resultou, necessariamente, em modificação de opinião; pois tais avaliações são baseadas em critérios que levam em consideração o tipo de deficiência detectada, a gravidade e a relevância para demonstrações contábeis. Portanto, a existência de deficiências significativas não prejudica, a princípio, a decisão do auditor, porém, ressalta a importância de discussão adequada com a administração para redução dos riscos associados.

Como sugestão de pesquisas futuras recomenda-se realizar estudos longitudinais a fim de analisar a evolução das deficiências de controle interno ao longo do tempo e quais os impactos dessas deficiências nas demonstrações contábeis.

Por fim, pode-se concluir que os objetivos propostos nesse trabalho foram atingidos e que a questão problemática inicial apontada foi respondida por meio de pesquisa bibliográficas, levantamento e análises efetuadas. O estudo ainda permitiu determinar as deficiências de controles interno das empresas listadas na B3, fornecendo uma visão ampla e aprofundada do assunto.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Nayana Oliveira; MELLO, Lorena Costa de Oliveira; ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima de. Inconformidades nos relatórios dos auditores independentes: estudo dos setores regulados e não regulados brasileiros. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 5, n. 20, p. 16-32, 2017.

ALMEIDA, José Elias Feres de; ALMEIDA, Juan Carlos Goes de. Auditoria e earnings management: Estudo Empírico Nas Empresas Abertas Auditadas Pelos Big Four E Demais Firms De Auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 50, p. 62-74, 2009.

ÁLVARES, E.; GIACOMETTI, C.; GUSSO, E. **Governança corporativa: um modelo brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

B3 S.A. Brasil, Bolsa, Balcão. **Formulário de Referência**. 2021. Disponível em: <https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em: 23 mai. 2023.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Edição revista e ampliada. São Paulo: Edições 70 Brasil, [1977] 2016.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 265 (R1): Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria**. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 01 out. 2022.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 315 (R1): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente**. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 01 out. 2022.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. **NBC TA 700: Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente Sobre as Demonstrações Contábeis**. Disponível em: < <http://cfc.org.br> >. Acesso em: 08 out. 2022.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC TA 705:** Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 08 out. 2022.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 (R1):** Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasil, 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br>>. Acesso em: 01 out. 2022.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TI 01:** Da Auditoria Interna. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 20 fev. 2023.

BRASIL. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. **Resolução CVM Nº 80/2022.** 29 mar. 2022. Disponível em: <www.cvm.gov.br>. Acesso em: 30 abr. 2023.

BRASIL. Palácio do Planalto. **Lei Nº 6.404, de 15 dez.1976.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 25 mar. 2023.

CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação a Administração geral.** São Paulo: Atlas, 1997.

COMMITTEE Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – COSO. **Internal Control:** Integrated Framework (Executive Summary). 2013. Disponível em: <[Http://www.coso.org.br/sitePages/home.aspx](http://www.coso.org.br/sitePages/home.aspx)>. Acesso em: 12 mai. 2023.

COMMITTEE Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission - COSO. **Internal Control:** Integrated Framework. 1992. Disponível em: <<https://www.coso.org/sitepages/internal-control.aspx?web=1>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** Conceitos e aplicações. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial:** Teoria e Prática. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial:** Teoria e Prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil:** teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. 2003. Disponível em: <[https://www.deloitte.com./dt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley\(1\).pdf](https://www.deloitte.com./dt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley(1).pdf)>. Acesso em: 10 dez. 2022.

FLORIANO, José Cebaldir. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, v. 5, n. 8, p. 1-8, 2008.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 1ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.

Ge, W. & McVay, S. (2005). **The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes: Oxley Act**. *Accounting Horizons*, 19(3), 137–158. Disponível em <<https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.3.137>>. Acesso em: 13 fev. 2023.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

HEIER, Jan R; DUGAN, Michael T; SAYERS, David L. **Sarbanes-Oxley and the culmination of internal control development: a study of reactive evolution**. 2004. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=488783>>. Acesso em: 13 fev. 2023.

LOPES, Christianne Calado Vieira de Melo; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Controle Interno de Empresas Brasileiras Listadas na Nyse: uma comparação entre as informações enviadas à SEC e à CVM. In: **X Seminário UFPE de Ciências Contábeis**. Recife: UFPE, 2016.

LOPES, Isabella Mariana de Oliveira, Marques, Vagner Antônio, Louzada, Luiz Cláudio. Deficiências dos Controles Internos das Empresas Listadas na B3. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. João Pessoa/PB. v. 7, n.3, p. 105-126, set. /dez. 2019.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MESQUITA, Álvaro Augusto Pereira. O papel e o funcionamento das Agências Reguladoras no contexto do Estado brasileiro: problemas e soluções. **Revista de informação legislativa**, v. 42, n. 166, p. 23-39, abr./jun. 2005

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações: fraudes, corrupção, ineficiências**. 2. ed. São Paulo: 2004.

OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins; D'ÁVILA, Marcos Zähler. **Conceitos e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria Fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILOTE, Natalia Zanotti, Rezende, Etienne Freitas, Marques, Vagner Antônio, Freitag, Viviane da Costa. Deficiências de Controles Internos, republicações e opinião do auditor: evidências no mercado brasileiro. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. C, Brasília, v. 15, n. 3, art. 4, p. 310-328, jul./set. 2021.

SILVEIRA, A. di M. da; CARVALHO, T. G. de. **Impacto da divulgação de deficiências materiais nos controles internos sobre o preço das ações de empresas latino-americanas: evidências da seção 404 da SOX**. CEG (Center for Corporate Governance Research) Working Paper Series 5, 2009.

TEIXEIRA, Silvio Aparecido, Cunha, Paulo Roberto da. **Índice de Deficiências do Controle Interno: Análise de Empresas Brasileiras Listadas na BM&BOVESPA. X Congresso ANPCONT**. São Paulo, 2016.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
COORDENADORIA DE TCC

ATA DA APRESENTAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA ALUNA:

ELIANA DOS SANTOS

No dia 12 do mês de junho de 2023, às 11:00 hs, no(a) Florianópolis, SC, reuniu-se a comissão designada pela portaria 14-23/1, da coordenadoria de TCC do Curso de Ciências Contábeis, para arguição e defesa do trabalho apresentado pela aluna acima citada. O trabalho apresentado tem por título:

EVIDENCIAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS LISTADAS NA B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO.

Terminada a apresentação e defesa, os professores da banca constituída por Cleyton de Oliveira Ritta (Orientador), Luiza Santangelo Reis e Henrique Ribeiro Bezerra atribuíram notas que foram encerradas em envelope fechado e entregue à Coordenadoria de TCC conforme estabelecido no regulamento de TCC, tendo sido determinada pela banca examinadora a necessidade de efetuar as seguintes modificações na versão final do trabalho a ser entregue à Coordenadoria de TCC, no prazo definido no regulamento de TCC de modo que este trabalho seja disponibilizado para consulta pública na biblioteca universitária da UFSC:

Florianópolis, 12 de de 2023.



Documento assinado digitalmente
Cleyton de Oliveira Ritta
Data: 29/06/2023 16:50:03-0300
CPF: ***.656.279-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Cleyton de Oliveira Ritta
Presidente



Documento assinado digitalmente
Luiza Santangelo Reis
Data: 23/06/2023 15:15:52-0300
CPF: ***.215.979-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Luiza Santangelo Reis
Membro



Documento assinado digitalmente
HENRIQUE RIBEIRO BEZERRA
Data: 23/06/2023 15:30:54-0300
CPF: ***.705.853-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Henrique Ribeiro Bezerra
Membro



Documento assinado digitalmente
Eliana dos Santos
Data: 23/06/2023 19:45:20-0300
CPF: ***.243.939-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Eliana dos Santos
Aluna

Aberto o envelope verificou-se que o(a) Aluno(a) obteve nota final 8,5.



Documento assinado digitalmente
Moacir Manoel Rodrigues Júnior
Data: 23/06/2023 14:44:49-0300
CPF: ***.501.219-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Professor Moacir Manoel Rodrigues Júnior - SIAPE 1258025
Coordenador de TCC