



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Rodrigo Mouta Santos

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS EM EMPRESAS BRASILEIRAS E O
IMPACTO DA PANDEMIA DO COVID-19 ENTRE OS ANOS DE 2020 E 2022**

Rio de Janeiro

2023

Rodrigo Mouta Santos

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS EM EMPRESAS BRASILEIRAS E O
IMPACTO DA PANDEMIA DO COVID-19 ENTRE OS ANOS DE 2020 E 2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis na Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Orientador: Prof. Odilanei Moraes dos Santos

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

S237d Santos, Rodrigo Mouta. Deficiências de controles internos em empresas brasileiras e o impacto da pandemia do COVID-19 entre os anos de 2020 e 2022 / Rodrigo Mouta Santos. -- Rio de Janeiro, 2023.

37 f.

Orientador: Odilanei Moraes dos Santos.

Trabalho de conclusão de curso (graduação)
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Bacharel em Ciências Contábeis, 2023.

1. Controle Interno. 2. Deficiências de Controle interno. 3. Trabalho de Conclusão de Curso. 4. Universidade Federal do Rio de Janeiro. I. Santos, Odilanei Moraes dos, orientador. II. Título.

Rodrigo Mouta Santos

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS EM EMPRESAS
BRASILEIRAS E O IMPACTO DA PANDEMIA DO COVID-19 ENTRE OS
ANOS DE 2020 E 2022**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial para
a obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis na Faculdade de
Administração e Ciências Contábeis, da
Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Rio de Janeiro, 19 de dezembro de 2023.

Prof. Dr. Odilanei Moraes dos Santos
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Dr. Ronan Reis Marçal
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Prof. Ms. Alann Inaldo Silva de Sá Bartoluzzio
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Maria Angélica Mota Mouta e Sandro de Azevedo santos, que sempre me apoiaram e me incentivaram em todas as decisões, dentro da minha vida acadêmica e fora dela.

Agradeço a minha namorada, Patrícia Oliveira Cozini, por me apoiar e incentivar ao longo do processo da realização do trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Odilanei Santos, que sempre esteve disposto a responder e me auxiliar com as minhas dúvidas e minhas solicitações em todos os momentos necessários.

Agradeço aos meus professores da Universidade Federal do Rio de Janeiro, que fizeram com que a faculdade se tornasse um lugar inesquecível na minha vida.

Por fim, mas não menos importante, agradeço aos meus amigos e colegas que fiz durante a minha trajetória acadêmica no curso de Ciências Contábeis.

RESUMO

As deficiências nos controles internos sinalizam que na estrutura desse sistema, há inadequações no seu desenho, na execução e, potencialmente, na eficácia operacional de uma determinada atividade de controle. No contexto brasileiro, a NBC TA 265 define as diretrizes para a comunicação de deficiências nos controles internos por parte dos auditores, enquanto, no âmbito das companhias abertas, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) estabelece regulamentações por meio da Instrução 480/2009. Dessa forma, o presente estudo teve como objetivo analisar quais foram as deficiências de controle interno divulgadas por empresas brasileiras listadas na B3 S.A. - Brasil, Bolsa, Balcão entre os anos de 2020 e 2022 nos Formulários de Referência (FRE), assim como os possíveis impactos da COVID-19 durante esse período. Obteve-se uma amostragem de 200 empresas. Procedeu-se à leitura dos documentos com o intuito de identificar qualquer divulgação relacionada a deficiências de controle interno de natureza significativa. A partir dessa análise, foi possível constatar que os tipos de deficiências que mais estiveram presentes nos FRE das empresas entre 2020 e 2022 foram as de Tecnologia, Demonstrações Contábeis e Contas específicas.

Palavras-chave: Controle Interno; Deficiências de Controle Interno; Formulário de Referência.

ABSTRACT

Deficiencies in internal controls signal that in the structure of this system, there are inadequacies in its design, execution, and, potentially, in the operational effectiveness of a given control activity. In the Brazilian context, NBC TA 265 defines the guidelines for communicating deficiencies in internal controls by auditors. In contrast, in the context of publicly held companies, the CVM (Securities Commission) establishes regulations through Instruction 480/2009. Therefore, the present study aimed to analyze the internal control deficiencies disclosed by Brazilian companies listed on the B3 S.A. Brazil Stock Exchange and Over-the-Counter Market between the years 2020 and 2022 in the Reference Forms (FRE), as well as the possible impacts of COVID-19 during this period. Was obtained a sample of 200 listed companies. The documents were then read to identify any disclosure related to internal control deficiencies of a significant nature. From this analysis, it was possible to verify that the types of deficiencies most present in the companies' FRE between 2020 and 2022 were those of Technology, Financial Statements, and Specific Accounts.

Keywords: Internal Control; Internal Control Deficiencies; Reference Form.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro 1: Categorias de deficiências de controle interno.....	24
Quadro 2 – Tipos de deficiências por categoria em 2020	25
Quadro 3 – Tipos de deficiências por categoria em 2021	27
Quadro 4 – Tipos de deficiências por categoria em 2022	30
Quadro 5 – Evolução quantitativa das deficiências de controle por categorias entre 2020 e 2022 nas empresas.	33

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2020	27
Gráfico 2 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2021	30
Gráfico 3 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2022	33
Gráfico 4 – Distribuição dos tipos de deficiências de controles internos que permaneceram nas empresas no ano subsequente após terem sido apontados nos FRE	35

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cubo COSO	17
----------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B3 - Brasil, Bolsa, Balcão

CI – Controle Interno

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DCI – Deficiências de Controle Interno

DFs – Demonstrações Financeiras

FRE - Formulário de Referência

GR- Gestão de Risco

NBC TA - Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas de Auditoria

SOX – Lei Sarbanes-Oxley

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 OS CONTROLES INTERNOS E AS DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE	16
2.2 A INFLUÊNCIA DA COVID-19 NOS CONTROLES INTERNOS	19
2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO	20
3 METODOLOGIA.....	23
3.1 ESTRUTURA METODOLÓGICA	23
3.2 MÉTODOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS DA PESQUISA	24
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS	25
4.1 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS EM 2020.....	25
4.2 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS 2021.....	27
4.3 TIPOS DE DEFICIÊNCIA DE CONTROLES INTERNOS EM 2022	30
5 CONCLUSÃO.....	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	38

1 INTRODUÇÃO

A comunicação de deficiências de controle interno é um processo importante dentro de uma organização que visa identificar, avaliar e relatar quaisquer fraquezas ou deficiências nos processos de controle interno. Essa prática é fundamental para garantir a integridade das operações, a confiabilidade das informações financeiras e o cumprimento de regulamentos e políticas internas (NBC TA 265, 2009).

O controle interno nas empresas passou por um aumento de importância ao longo do tempo, e isso se deve principalmente à promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) em 2002 no mercado norte-americano e ao crescente nível de exigências por parte do mercado de capitais quanto à solidez da estrutura de governança corporativa das empresas. A Seção 404 da SOX estipula que o presidente e diretor financeiro das empresas emita um relatório que avalie a eficácia dos seus controles internos relacionados aos relatórios financeiros, além de exigir que os auditores independentes também certifiquem essa eficácia.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) também adotou medidas semelhantes para fortalecer a transparência nas empresas de capital aberto. Por meio da Instrução n.º 480 de 2009, a CVM passou a requerer das companhias abertas brasileiras a divulgação das deficiências significativas dos Controles Internos por meio do Formulário de Referência (FRE) (Lopes, Marques & Lousada, 2019). O objetivo foi para garantir que as Demonstrações Financeiras (DFs) ganhasse mais confiabilidade, para o qual foi estabelecido que os auditores independentes deveriam se pronunciar sobre a eficácia dos controles internos da empresa em um relatório detalhado (Instrução CVM 480, 2009).

Pesquisas como as de Teixeira e Cunha (2016), Lopes, Marques e Louzada (2019) e Silote, Rezende, Marques e Freitag (2021) destacam a problemática da evidenciação de tais deficiências por parte das organizações, mesmo diante das crescentes exigências dos órgãos reguladores. Conforme se observa nesses estudos, algumas empresas falham em divulgar informações completas e consistentes, o que acaba por requerer ações imediatas dos órgãos reguladores.

Além disso, nas mesmas pesquisas, ressalta-se a importância da transparência e da divulgação adequada das deficiências de controle interno. A confiabilidade das informações financeiras é um elemento essencial para a tomada de decisões informadas por parte dos investidores e demais *stakeholders*. Portanto, aprimorar as estruturas de

governança corporativa é um passo fundamental para garantir essa confiabilidade nas informações financeiras.

Em dezembro de 2019, na China, os primeiros casos de COVID-19 surgiram, inicialmente considerados como um problema regional, mas que rapidamente se tornaram uma preocupação global. Já em janeiro de 2020, os jornais brasileiros começaram a noticiar a propagação rápida dessa doença.

De acordo com informações do Ministério da Saúde (2020), em 26 de fevereiro de 2020, o Brasil confirmou seu primeiro caso de COVID-19, desencadeando um aumento nos casos e óbitos. Isso não afetou apenas o setor de saúde, mas também teve impactos significativos em empresas de todos os tamanhos, microempreendedores e famílias em geral.

Sendo assim, a pandemia de COVID-19 forçou as empresas a reavaliar e adaptar seus controles internos para lidar com desafios operacionais, riscos adicionais e mudanças nas prioridades comerciais. A capacidade de resposta ágil e a flexibilidade nos controles internos tornaram-se cruciais para garantir a continuidade dos negócios e a mitigação de riscos durante esse período difícil.

O estudo de Caldeira, Sabença e Braga (2020) relata que a inovação na abordagem da auditoria governamental representou uma adaptação aos desafios impostos pela pandemia de Covid-19. Diante da necessidade de agir rapidamente em um ambiente de incerteza, especialmente devido às compras diretas de suprimentos, houve uma ênfase maior nas ações de controle antes e durante o processo, em vez de uma abordagem predominantemente reativa. Isso resultou em uma mudança na maneira como o controle interno opera, garantindo que ele não seja um obstáculo para as aquisições necessárias.

No contexto apresentado, o objetivo deste estudo é investigar e fornecer uma resposta para a seguinte pergunta: **Quais foram as deficiências de controle interno divulgadas por empresas brasileiras listadas na B3 e como elas se comportaram entre os anos de 2020 e 2022?**

O objetivo desse trabalho é avaliar as consequências da pandemia nas empresas, com foco na análise das informações que elas divulgaram relacionadas às falhas em seus sistemas de controle interno. Para atingir esse objetivo, foi conduzida uma análise documental, utilizando os formulários de referência emitidos por empresas brasileiras.

Este trabalho tem como justificativa a necessidade de comparar como as divulgações das deficiências de controle interno nas empresas brasileiras se apresentaram

entre os anos de 2020 e 2022, visto que as organizações precisaram se adaptar perante os impactos da pandemia do COVID-19.

Este trabalho está estruturado em cinco seções distintas: a primeira seção aborda a introdução ao tópico; a segunda seção oferece o referencial teórico utilizado para fundamentar a pesquisa; a terceira seção descreve os detalhes da metodologia empregada; a quarta seção se dedica às análises baseadas na documentação coletada; e, por fim, a quinta seção discute as conclusões finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, expõe-se o referencial teórico da pesquisa, que aborda questões como o controle interno, suas falhas, a influência da pandemia de COVID-19 nos sistemas de controle das organizações e pesquisas anteriores que analisaram as deficiências no controle interno.

2.1 OS CONTROLES INTERNOS E AS DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE

Os controles internos desempenham um papel fundamental nas organizações, visando à mitigação dos riscos que ameaçam o cumprimento de seus objetivos. Conforme definido pela NBC TA 315, o controle interno é um processo essencial para garantir a efetividade e eficiência das operações, bem como a conformidade com as leis e regulamentos vigentes, e a confiabilidade dos relatórios financeiros. Essa estrutura tem como objetivo proporcionar segurança razoável para a entidade.

Os controles internos desempenham um papel fundamental nas organizações, sendo definidos como "todos os mecanismos da organização que têm 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, p. 267). Como enfatizado por Floriano (2008, p. 4), "o controle interno desempenha um papel crucial nas atividades empresariais, uma vez que contribui para a salvaguarda dos ativos da organização, promove o desenvolvimento de seus negócios e, como resultado, melhora o desempenho operacional, adicionando valor à entidade."

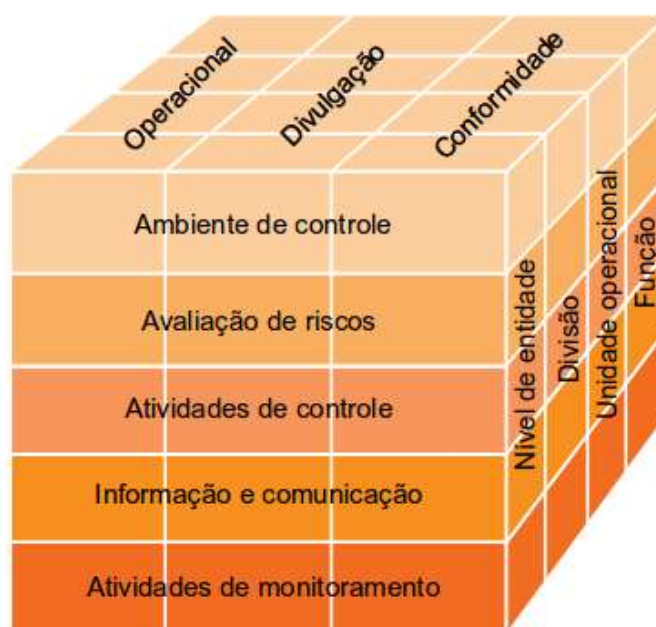
Já Crepaldi (2017), amplia essa perspectiva ao afirmar que o controle interno é um sistema desenvolvido pela empresa com a finalidade de proporcionar segurança razoável na proteção do patrimônio, na confiabilidade dos registros contábeis e na veracidade das informações financeiras. Isso realça a função crítica do controle interno na garantia da integridade das informações financeiras e na proteção dos ativos da organização.

Segundo o COSO (1992), o ambiente de controle é a base de todos os controles internos e influencia a consciência de controle dos membros da empresa. Esse ambiente, também conhecido como ambiente de controle interno, estabelece o tom para a empresa, fornecendo disciplina, estrutura, integridade, valores éticos, competência operacional,

filosofia de gestão e o estilo operacional da administração (FRAZER, 2016). O nível de controle nessa categoria está intrinsecamente relacionado com a maneira como as atividades da empresa são estruturadas e como os riscos são avaliados (MOELLER, 2007).

Conforme definido pelo COSO (2013), o Controle Interno é um procedimento que ocorre sob a orientação da estrutura de governança, administração e outros especialistas da entidade. A estrutura em questão é ilustrada por meio de um modelo cúbico, que compreende os seguintes elementos-chave: Objetivos, Componentes e a Organização da estrutura.

Figura 1 - Cubo COSO



Fonte: COSO (2013, p. 9).

O modelo proposto pelo COSO (2013) preconiza a supervisão de controles internos eficazes por meio de cinco componentes que estão interligados. Há uma conexão direta entre os objetivos da organização, que representam as metas a serem alcançadas, e os componentes necessários para atingi-los. Além disso, esse relacionamento engloba a estrutura organizacional que desempenha o papel de gerenciar e supervisionar as atividades que compõem a estrutura de controles internos, que por sua vez consiste nos elementos essenciais para a realização dessas metas (COSO, 2013).

No entanto, é importante reconhecer que, mesmo com a implementação de controles internos, podem surgir deficiências que comprometam sua eficácia. Conforme

estipulado pela NBC TA 265, uma Deficiência de Controle Interno ocorre quando esses mecanismos não são capazes de prevenir, detectar e corrigir tempestivamente distorções nas Demonstrações Financeiras.

Para Ribeiro e Ribeiro (2007, p. 111), a deficiência de controle interno existe quando “O controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir, tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir, tempestivamente, distorções nas demonstrações financeiras”.

A deficiência de controle interno, conforme definida pelo COSO (2013), refere-se a uma fragilidade ou ineficácia em um ou mais elementos do controle interno, o que limita a sua capacidade de alcançar os objetivos da entidade (COSO, 2013, p. 20). Essas deficiências podem englobar problemas como inadequações em políticas e procedimentos de controle, falta de supervisão adequada, ausência de segregação de funções ou deficiências no treinamento dos funcionários.

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

A relevância de um controle eficaz em uma empresa está intrinsecamente ligada à prevenção de erros e fraudes. Isso ocorre porque cada etapa do processo é minuciosamente examinada e revisada, o que, por sua vez, reduz significativamente a probabilidade de ocorrência de distorções. As deficiências nos controles internos podem variar de acordo com as características específicas de cada organização. No entanto, estabelecer políticas e procedimentos bem definidos, assegurar a segregação adequada de funções e fornecer treinamento adequado aos funcionários são abordagens eficazes para minimizar tais deficiências.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que é responsável pela regulamentação e supervisão das atividades relacionadas ao mercado de valores mobiliários no Brasil, emitiu a Instrução da CVM n. 480 em 7 de dezembro de 2009. Essa instrução aborda o registro de emissores de valores mobiliários que são admitidos à negociação em mercados regulamentados de valores mobiliários (CVM, 2009). Conforme essa normativa, é obrigatório o preenchimento do Formulário de Referência (FRE).

O propósito do Formulário de Referência é coletar informações relevantes que contribuam para a compreensão e avaliação da empresa (CVM, 2023). No anexo 24 da Instrução n. 480, que apresenta o conteúdo do Formulário de Referência, são especificadas 22 seções. A seção 10, item 10.6, aborda os comentários dos diretores relacionados aos controles internos, visando garantir a elaboração de demonstrações contábeis confiáveis (CVM, 2009). Nessa seção, a empresa é solicitada a abordar as fraquezas ou deficiências apontadas pelo auditor, indicando sua classificação (se significativas ou outras deficiências), as recomendações dos auditores e as ações tomadas para corrigir essas deficiências (CVM, 2023).

2.2 A INFLUÊNCIA DA COVID-19 NOS CONTROLES INTERNOS

Manter um ambiente de controles internos efetivos não é uma tarefa fácil, ainda mais no contexto de uma pandemia com impacto mundial, como foi a pandemia do COVID-19. Lopes (2020) destacou que a crise do COVID-19 teve impactos financeiros significativos em escala global e expôs diversas organizações a uma série de riscos emergentes relacionados a operações virtuais, segurança cibernética e mudanças nas relações com clientes e fornecedores. Essas mudanças colocaram pressão sobre as operações e a entrega de serviços. Além disso, a contabilidade, em seu novo ambiente, enfrentou um risco substancial de fraudes e relatórios financeiros incorretos.

Ao analisar a gestão e avaliação de riscos no contexto da continuidade dos negócios em relação aos efeitos da pandemia de COVID-19, Lopes (2020) e Assi (2020) ofereceram uma abordagem fundamentada em riscos para compreender a pandemia e seus impactos gerais, especialmente no que se refere aos profissionais de Gestão de Riscos e Controles Internos.

À medida que diversas organizações iniciaram o processo de trazer os funcionários de volta ao ambiente de trabalho, tornou-se essencial que os empregadores administrassem essa transição de forma segura, visando a redução do risco de infecção pela COVID-19. Conscientes de que os funcionários pudessem experimentar ansiedade nesse contexto, a realização de uma avaliação de risco específica para a COVID-19 desempenhou um papel significativo em proporcionar tranquilidade aos colaboradores em relação à sua segurança e bem-estar no ambiente de trabalho.

Conforme destacado por Herculano (2020), os auditores internos adaptaram seus planos e tarefas de auditoria. Além disso, a função de Gestão de Riscos e Controles

Internos foi direcionada sua atenção para a identificação dos riscos emergentes decorrentes da COVID-19. Isso inclui a análise e avaliação da administração desses riscos, bem como a consideração dos riscos adicionais de fraude que surgem devido à pandemia.

Adicionalmente, a CVM emitiu um Ofício Circular ratificando a importância de as empresas avaliarem individualmente a necessidade de divulgar fatos relevantes, conforme estabelecido na Instrução nº 358 de 03 de janeiro de 2002, e de apresentar projeções e estimativas associadas aos riscos relacionados à COVID-19 ao elaborar o formulário de referência, de acordo com as diretrizes da Instrução CVM nº 480 de 7 de dezembro de 2009.

Segundo relatório da Deloitte sobre os impactos do Coronavírus no controle interno das empresas, as possíveis distrações decorrentes na priorização da resposta à COVID-19 poderiam ocasionar a negligência na realização do monitoramento habitual da supervisão dos controles internos nas organizações, assim como um tempo menor para que a organização mitigue ou impeça os problemas encontrados (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2020).

A disseminação da COVID-19 teve um impacto significativo em organizações de vários setores em todo o mundo. Isso levou essas entidades a reconhecerem novos riscos, desenvolverem estratégias de resposta, implementarem novos controles ou aprimorarem os existentes, e avaliarem continuamente a eficácia dos controles internos sobre as demonstrações financeiras, especialmente durante o período em que seus colaboradores estão trabalhando remotamente. (KPMG, 2020).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO

As pesquisas sobre o tema têm enfatizado as deficiências de controle interno, a exemplo de Teixeira e Cunha (2016), Lopes, Marques e Louzarda (2019), e Silote, Rezende, Marques e Freitag (2021), fazendo contribuições significativas para a literatura nesse campo.

A pesquisa de Teixeira e Cunha (2016) refere-se a um estudo que desenvolveu um índice para avaliar as deficiências nos controles internos de empresas brasileiras. Esse índice foi elaborado a partir de uma adaptação das categorias propostas por Ge e McVay (2005). A pesquisa abrangeu a análise de 891 observações de empresas listadas na BM&FBovespa durante o período de 2011 a 2013. Os resultados do estudo indicaram

que, durante o período analisado, 24,8% das empresas examinadas apresentaram um total de 25 deficiências nos controles internos. A categoria que demonstrou o maior número de deficiências foi a de Tecnologia, seguida pela categoria de Demonstrações Contábeis.

Já Lopes, Marques e Louzada (2019), realizaram uma análise dos tipos de deficiências de controles internos que foram relatadas pelas empresas que faziam parte da carteira teórica do IBOVESPA. O estudo examinou os dados coletados a partir dos Formulários de Referência (FRE) no período de 2010 a 2015 de 32 empresas listadas na B3. A pesquisa concluiu que, das deficiências com informações suficientes para categorização, 87% delas se enquadraram em cinco categorias principais, que são: (i) Questões relacionadas a Treinamento – 23%, (ii) Problemas de Falhas Tecnológicas – 20%, (iii) Deficiências em Subsidiárias – 17%, (iv) Problemas em Contas Específicas – 15% e (v) Questões ligadas à Segregação de Funções – 12%.

Silote, Rezende, Marques e Freitag (2021) conduziram uma análise que investigou a relação entre as deficiências nos controles internos, as opiniões dos auditores e as republicações das demonstrações financeiras de empresas listadas na B3 que faziam parte do IbrX 100. A pesquisa abrangeu o período de 2010 a 2018 e constatou que 23,27% das observações apresentaram algum tipo de deficiência nos controles internos. Durante esse período, houve uma média de 35,58% de republicações das demonstrações financeiras, sendo que apenas 2,73% delas foram realizadas devido a exigências da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Além disso, 1,11% dos relatórios de auditoria emitidos continham ressalvas. No entanto, a análise não identificou uma correlação significativa entre a divulgação de deficiências nos controles internos, as republicações das demonstrações financeiras e o tipo de opinião do auditor.

Enquanto isso, Caldeira, Sabença e Braga (2020) realizaram uma pesquisa com o intuito de compilar e descrever as medidas adotadas por órgãos de controle interno brasileiros sob esferas de governo estadual e federal, por meio de uma classificação de inovação no setor público e adotando como referência a relação entre as dimensões de *accountability* e as macro funções. Observou-se que a inovação na abordagem da auditoria governamental envolveu uma adaptação dos procedimentos para se alinhar com a dinâmica desencadeada pela COVID-19. Isso se tornou necessário devido à urgência das ações em um cenário de grande incerteza, que demandou a realização de compras diretas. Essa mudança fortaleceu uma abordagem proativa e simultânea, resultando em uma alteração na estratégia do controle interno, com o objetivo de não atrasar ou prejudicar as aquisições.

Por fim, Santos e Cursino (2022) realizaram um estudo sobre o gerenciamento de riscos e o controle interno no âmbito das dificuldades enfrentadas pelas organizações e por profissionais no cenário da Covid-19. Incorporou-se a análise da literatura e conduziu-se uma investigação de campo para compreender o papel crucial da Gestão de Riscos (GR) e Controle Interno (CI) em uma organização, especialmente no cenário da pandemia de COVID-19. Foi constatado que, dependendo da estratégia que uma organização adota para o pós-COVID-19 e das metas que ela estabelece, a gestão de riscos e o controle interno devem considerar como isso afetará a exposição aos riscos. Dessa forma, a pesquisa concluiu que a pandemia do coronavírus evidenciou a interconexão dos riscos, podendo afetar integralmente a cadeia de valor.

As pesquisas anteriores destacam que as deficiências se referem a questões operacionais na estrutura da organização que têm o potencial de causar inconsistências nos dados econômico-financeiros. Essas inconsistências podem ser prejudiciais para os indivíduos que utilizam as demonstrações contábeis, levando a escolhas inadequadas no que diz respeito à administração dos negócios ou à alocação de recursos financeiros.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, é apresentado a estrutura metodológica, assim como os métodos de coleta e análise de dados da pesquisa.

3.1 ESTRUTURA METODOLÓGICA

Para examinar as informações relacionadas às deficiências de controle interno divulgadas pelas empresas brasileiras listadas na Bolsa de Valores, Brasil, Balcão (B3), foi realizada uma pesquisa de natureza descritiva com uma abordagem qualitativa. Esta pesquisa baseou-se em métodos de coleta de dados documentais e análise de conteúdo.

A natureza da pesquisa é descritiva, já que o objetivo principal é descrever as características das deficiências de controle interno presentes nas empresas listadas na B3 no período de 2020 a 2022. Seguindo a definição de Andrade (2006), a pesquisa descritiva envolve a observação, registro, análise, classificação e interpretação de fatos sem intervenção direta do pesquisador.

A abordagem adotada na pesquisa é qualitativa, com foco na compreensão dos aspectos relacionados às deficiências de controle interno conforme divulgados no Formulário de Referência (FRE). A pesquisa qualitativa, conforme Martins e Theóphilo (2009), caracteriza-se pela descrição, compreensão e interpretação dos fatos, sem a necessidade de utilização de métodos estatísticos.

A pesquisa se enquadra no tipo documental, pois foi realizada com base no Formulário de Referência (FRE) das empresas listadas na B3 entre os anos de 2020 e 2022, os quais estavam disponíveis eletronicamente no site da B3. De acordo com Gil (2002), a pesquisa documental utiliza materiais que ainda não passaram por análise ou que podem ser reorganizados de acordo com os objetivos da pesquisa.

A técnica de análise empregada foi a análise de conteúdo. Essa técnica envolveu a categorização das informações em subcategorias de análise, a fim de compreender as deficiências de controle interno e suas relações com os aspectos organizacionais das empresas investigadas. Bardin (2016) descreve a análise de conteúdo como um conjunto de técnicas que se concentram na análise das comunicações, visando a obtenção de indicadores, tanto quantitativos quanto qualitativos, que permitem a inferência de conhecimentos sobre as condições de produção dessas mensagens.

3.2 MÉTODOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS DA PESQUISA

Primeiramente, foram realizadas pesquisas no site da B3 entre os dias 18/08/2023 e 30/09/2023. Durante esse período, obteve-se uma amostragem de 200 empresas listadas com informações referentes de 2020, 2021 e 2022. Posteriormente, foram escolhidos os Formulários de Referência (FRE) das empresas que haviam fornecido informações na seção 5 – Gerenciamento de Riscos e Controle Interno, e os documentos foram analisados. Em seguida, procedeu-se à leitura dos documentos com o intuito de identificar qualquer divulgação relacionada a deficiências de controle interno de natureza significativa.

Entre as 200 empresas analisadas, 106 delas não demonstraram deficiências significativas, 65 não forneceram dados para avaliação e um total de 29 empresas evidenciaram deficiências de controle interno significativas, sendo incluídas na amostra da pesquisa.

As análises dos Formulários de Referência (FRE) e suas classificações quanto aos tipos de deficiências de controle interno foram realizadas baseadas no estudo de Ge e Mcvay (2005) e sua adaptação nos estudos de Teixeira e Cunha (2016).

O Quadro 1 mostra as categorias de deficiências de controle interno para análise da pesquisa.

Quadro 1 – Quadro 1: Categorias de deficiências de controle interno

Conta Específica	Alta Administração
Demonstrações Contábeis	Litígios
Subsidiárias	Controle Administrativo
Tecnologia	Tributos

Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste capítulo, são expostos os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos específicos estabelecidos.

4.1 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS EM 2020

O Quadro 2 enumera as 8 categorias de deficiências de controle interno e os tipos de deficiências identificadas nas organizações nos FRE de 2020.

Quadro 2 – Tipos de deficiências por categoria em 2020

Categoria	Tipos de Deficiências de Controle
Contas específicas	- Deficiências identificadas no Ciclo de Receita; - Desenho inefetivo do controle sobre a provisão de contingências; - Falta de validação da integridade das informações utilizadas referentes a estoques; - Inconsistência no processo de capitalização de ativos; - Ausência de política interna relacionada a provisão para perdas estimadas de clientes e de formalização de revisões das provisões constituídas; - Ausência de política formalizada de inventários físicos de imobilizado; - Ausência de revisão e aprovação da análise de Impairment; - Manutenção dos saldos dos debenturistas pelo seu valor sem atualização.
Demonstrações Contábeis	- Identificado erro de classificação nas demonstrações do Fluxo de Caixa e do Valor Adicionado; - Identificação de ajustes de exercícios anteriores com registros efetuados no exercício atual; - Ausência de uma política estruturada para lançamentos manual; - Ausência de composição do saldo em aberto e conciliação contábil tempestiva de determinadas rubricas contábeis; - Ausência de processo formalizado e controles acerca do fechamento contábil e financeiro; - Ausência de contabilização dos saldos de ajuste a valor presente; - Deficiências no processo de reconciliação contábil; - Divergência na aplicação de políticas contábeis e ausência de tratamento contábil adequado de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.
Subsidiárias	- Fragilidade sobre o controle de consolidação; - Inefetividade do Controle de Monitoramento de Operação de Subsidiária; - Deficiência significativa referente ao controle inadequado com partes relacionadas.
Tecnologia	- Deficiência no processo de validação e revisão de acessos; - Existência de usuários ativos associados a colaboradores desligados com registro de acesso posterior à data de desligamento nos sistemas;

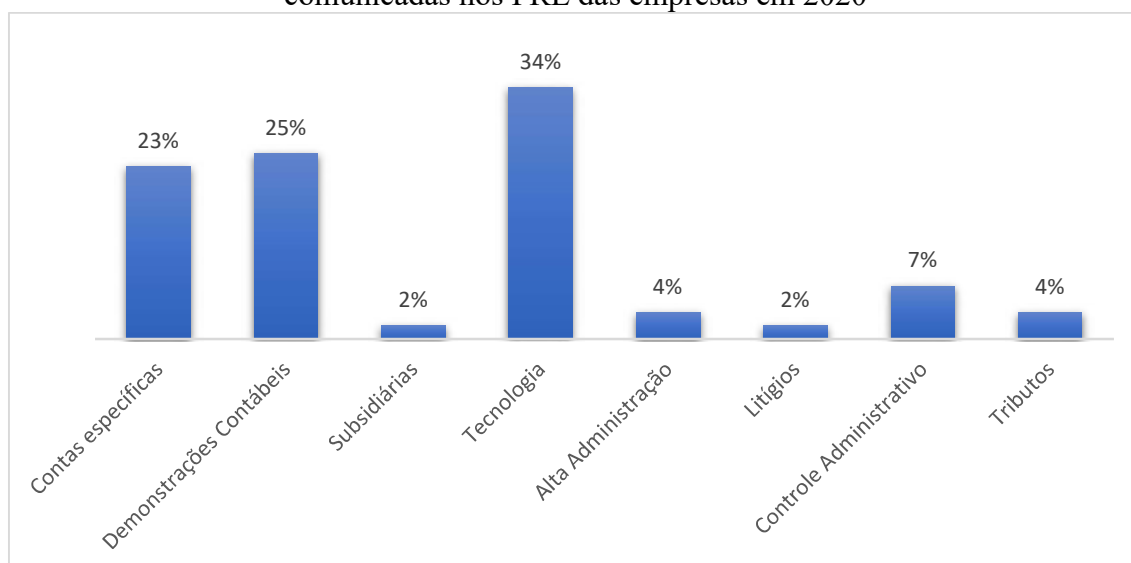
Categoria	Tipos de Deficiências de Controle
	- Deficiência significativa relacionada ao desenho e execução efetiva de controles de aplicativos específicos; - Deficiência na execução dos controles gerais de tecnologia da informação; - Fragilidades no processo de gerenciamento de mudanças do sistema.
Alta Administração	- Deficiência na 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.
Litígios	- Ausência de controle sobre os depósitos judiciais.
Controle Administrativo	- Formalização de um manual de procedimento de controles internos; - Ausência de matriz de segregação de funções formalizada e implementada; - Deficiências no desenho e na operação de determinados controles do processo de projeções e instrumentos financeiros.
Tributos	- Desenho inefetivo de controles de revisão gerencial sobre a apuração da provisão de imposto de renda da Companhia; - Deficiência no acompanhamento dos processos de PIS e COFINS.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Pelo Quadro 2, observa-se um número alto de tipos de deficiências de controle relacionadas as Contas Específicas, assim como as deficiências de controle relacionadas as Demonstrações Contábeis das organizações. Entretanto, as categorias de Tributos e Litígios foram as que apresentaram o menor número em tipos de deficiências de controle interno encontradas nos FRE em 2020.

O Gráfico 1 apresenta a distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas pelas empresas em 2020.

Gráfico 1 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2020



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A partir da análise do Gráfico 1, as deficiências de controle interno relacionadas a Tecnologia (34%), Demonstrações Contábeis (25%) e Contas Específicas (23%) foram as mais frequentes nos FRE apresentados pelas empresas em 2020. Apesar da variedade de tipos de deficiências de Contas Específicas e Demonstrações identificadas nas organizações serem maiores, as deficiências de controle relacionadas a Tecnologia foram as mais encontradas nos FRE de 2020.

4.2 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLES INTERNOS 2021

O Quadro 3 expõe as 8 categorias de deficiências de controle interno e os tipos de deficiências identificadas nas organizações nos FRE de 2021.

Quadro 3 – Tipos de deficiências por categoria em 2021

Categoria	Tipos de Deficiências de Controle
Contas específicas	- Deficiências no controle geral de estoque - Ausência de manual para marcação a mercado do saldo estoque de commodities e valor justo dos contratos futuros; - Ausência de política formalizada para concessão de adiantamento a fornecedores; - Ausência de processos de revisão do valor justo das propriedades para investimento; - Aperfeiçoamento do estudo de avaliação da recuperabilidade de ativos;

	- Aperfeiçoamento de políticas de perdas esperadas para créditos de liquidação duvidosa; - Deficiência no reconhecimento da Receita de Vendas (“Cut-Off”); - Deficiência no reconhecimento de receitas operacionais; - Ausência de composição do saldo em aberto e conciliação contábil tempestiva de determinadas rubricas contábeis.
Demonstrações Contábeis	- Deficiência no processo e controles sobre a preparação das Demonstrações Financeiras; - Ausência de revisão dos lançamentos contábeis realizados manualmente; - Ajuste sobre a adequação das normas contábeis aplicáveis a estrutura do relatório financeiro referente ao plano de Incentivo de Longo Prazo; - Ausência de revisão formal das conciliações contábeis; - Ausência de políticas para o fechamento contábil mensal; - Erro material nas demonstrações financeiras; - Ausência de rotinas e atividades de controle e revisões tempestivas sobre a atividade de preparação e revisão das demonstrações financeiras; - Atrasos significativos na disponibilização de informações, incluindo as demonstrações financeiras para exame dos auditores independentes.
Subsidiárias	- Deficiências nas transações entre partes relacionadas; - Processo de consolidação.
Tecnologia	- Não possui procedimento formal de revisão e monitoramento preventivo dos logs; - Permite que colaboradores que não seja do departamento contábil realizem lançamentos contábeis manuais sem a necessidade de aprovação ou revisão; - A Companhia não possui políticas e procedimentos formalizados para os controles gerais de TI; - Ausência de utilização de sistema para registro de lançamentos contábeis;
Alta Administração	- Ausência de código de ética e conduta, manuais e políticas e procedimentos antifraude formalizados; - Aprimoramento do ambiente de governança corporativa - Ausência de registro e monitoramento tempestivo das bonificações especiais da administração; - Ausência de descritivo dos fluxos operacionais e administrativos; - Transferências de ações entre acionistas envolvendo um não-acionista.
Litígios	- Atualização dos processos judiciais.
Controle Administrativo	- Salvaguarda da documentação que suporta a avaliação da Administração quanto ao correto funcionamento dos controles internos da Companhia e criação de matriz de risco de controle; - Ausência de atividades de controle relacionadas ao processo de formalização dos pedidos de vendas, aprovação de descontos, preços e outras exceções nos pedidos de compra e venda; - Ausência de controle das cláusulas de vencimento antecipado; - Ausência de segregação de funções; - Ausência de formalização de políticas de controles internos.
Tributos	- Deficiência no acompanhamento dos processos de PIS e COFINS.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Pelo Quadro 3, observa-se que ainda se mantém um número alto de tipos de deficiências de controle relacionadas as Contas Específicas e Demonstrações Contábeis assim como nos FRE analisados no ano de 2020. Ademais, as categorias de Tributos e Litígios continuam sendo as que apresentaram o menor escopo em relação aos tipos de deficiências de controle interno encontradas nos FRE em 2021. Além disso, a COVID-19 começou a impactar nos controles internos das organizações a partir de 2020 as organizações, dessa forma refletindo nos FRE de 2021.

A empresa Blau Farmacêutica S.A. (2021, p. 4) mencionou em seu Formulário de Referência (FRE) o seguinte comentário dos diretores a respeito da deficiência no controle geral de inventário:

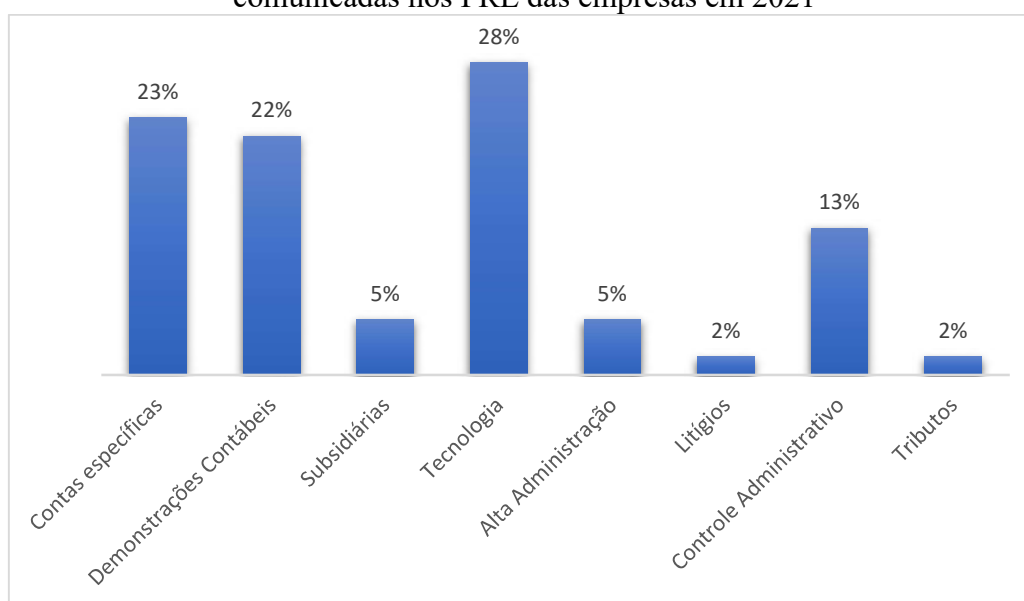
Em relação à deficiência apontada no item “d” acima, a Administração da Companhia compreende as deficiências relativas aos controles de estoques. Destaca que 2020 foi um ano atípico onde, devido à pandemia da COVID-19 visando garantir a continuidade de suas operações, optou por aumentar significativamente seus inventários durante este último exercício, minimizando o risco de uma interrupção de sua cadeia de fornecimento tanto nacional quanto internacional. Este aumento significativo de inventário, no limite da sua capacidade, prejudicou alguns controles, porém permitiu que a Companhia conseguisse manter sua operação a plena carga, produzindo medicamentos de grande importância para os hospitais. A estratégia demonstrou-se acertada, onde a Companhia não sofreu nenhuma interrupção de produção durante este período de alta complexidade. Em função das deficiências significativas, a Companhia está implementando medidas efetivas para adequação da estrutura física, e de controles internos que permitam acuracidade e assertividade no monitoramento dos estoques.

De acordo com Santos e Cursino (2022), a COVID-19 mostrou que os riscos estão interligados e podem impactar toda a cadeia de valor. No comentário descrito anteriormente dos diretores da empresa Blau Farmacêutica S.A. (2021), constata-se as medidas realizadas para minimizar os riscos causados pela pandemia do COVID-19.

As deficiências de controle de inventário físico obtiveram grande impacto nas organizações, visto que por conta do isolamento social durante a pandemia do COVID-19, o monitoramento dos estoques nas empresas foi prejudicado com a falta de profissionais para realizar o devido cronograma nos inventários físicos.

O Gráfico 2 apresenta a distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas pelas empresas em 2021.

Gráfico 2 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2021



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Por meio da análise do Gráfico 2, as deficiências de controle interno relacionadas a Tecnologia (28%), Contas específicas (23%) e Demonstrações Contábeis (22%) foram as mais recorrentes nos FRE divulgados pelas empresas em 2021, se mantendo próximo aos resultados encontrados em 2020, ainda que com redução de 6% nas deficiências de Tecnologia. Ademais, observa-se um salto de 6% nas deficiências de Controle Administrativo, que são fundamentais para evitar fraudes, erros e irregularidades que possam afetar a confiabilidade das empresas.

4.3 TIPOS DE DEFICIÊNCIA DE CONTROLES INTERNOS EM 2022

O Quadro 4 especifica as 8 categorias de deficiências de controle interno e os tipos de deficiências identificadas nas organizações nos FRE de 2022.

Quadro 4 – Tipos de deficiências por categoria em 2022

Categoria	Tipos de Deficiências de Controle
Contas específicas	- Deficiências identificadas no Ciclo de Receita; - Desenho inefetivo do controle sobre a provisão de contingências; - Falta de validação da integridade das informações utilizadas referentes a estoques; - Inconsistência no processo de capitalização de ativos;

	- Ausência de política interna relacionada a provisão para perdas estimadas de clientes e de formalização de revisões das provisões constituídas; - Ausência de política formalizada de inventários físicos de imobilizado; - Ausência de revisão e aprovação da análise de Impairment; - Manutenção dos saldos dos debenturistas pelo seu valor sem atualização.
Demonstrações Contábeis	- Identificado erro de classificação nas demonstrações do Fluxo de Caixa e do Valor Adicionado; - Identificação de ajustes de exercícios anteriores com registros efetuados no exercício atual; - Ausência de uma política estruturada para lançamentos manual; - Ausência de composição do saldo em aberto e conciliação contábil tempestiva de determinadas rubricas contábeis; - Ausência de processo formalizado e controles acerca do fechamento contábil e financeiro; - Ausência de contabilização dos saldos de ajuste a valor presente; - Deficiências no processo de reconciliação contábil; - Divergência na aplicação de políticas contábeis e ausência de tratamento contábil adequado de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.
Subsidiárias	- Fragilidade sobre o controle de consolidação; - Inefetividade do Controle de Monitoramento de Operação de Subsidiária; - Deficiência significativa referente ao controle inadequado com partes relacionadas.
Tecnologia	- Deficiência no processo de validação e revisão de acessos; - Existência de usuários ativos associados a colaboradores desligados com registro de acesso posterior à data de desligamento nos sistemas; - Deficiência significativa relacionada ao desenho e execução efetiva de controles de aplicativos específicos; - Deficiência na execução dos controles gerais de tecnologia da informação; - Fragilidades no processo de gerenciamento de mudanças do sistema.
Alta Administração	- Deficiência na 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.
Litígios	- Ausência de controle sobre os depósitos judiciais;
Controle Administrativo	- Formalização de um manual de procedimento de controles internos; - Ausência de matriz de segregação de funções formalizada e implementada; - Deficiências no desenho e na operação de determinados controles do processo de projeções e instrumentos financeiros.
Tributos	- Desenho inefetivo de controles de revisão gerencial sobre a apuração da provisão de imposto de renda da Companhia; - Deficiência no acompanhamento dos processos de PIS e COFINS.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

No Quadro 4, observa-se que os FRE das empresas em 2022 que apresentaram um maior número de tipos diferentes de deficiências foram as Contas Específicas, Demonstrações Contábeis e Tecnologia, assim como em 2021 e 2020. As deficiências de

controle nas categorias de Litígios e Tributos ainda se mantiveram como os menores tipos de deficiências de controle encontradas nos FRE em 2022.

Com relação ao impacto da COVID-19 sobre as deficiências de controle encontrados nos FRE das empresas, pode-se inferir que não houve mudanças em relação as categorias com o maior número de tipos de deficiências de controle, visto que as categorias de Contas Específicas, Demonstrações Contábeis e Tecnologia permaneceram como as mais altas entre 2020 e 2022.

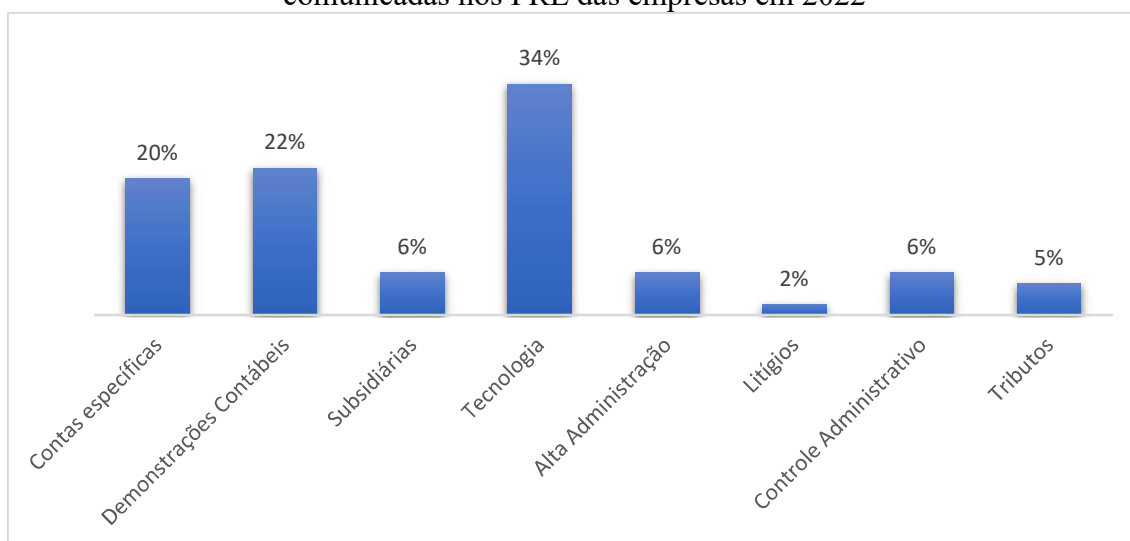
A empresa Gol Linhas Aereas Inteligentes S.A (2022, p. 3) mencionou em seu Formulário de Referência (FRE) o seguinte comentário relacionado a uma deficiência significativa de Tecnologia:

Em agosto de 2021, implementamos um novo sistema de atendimento ao passageiro: o Sabre. Após essa implementação, identificamos uma deficiência significativa relacionada ao desenho e execução efetiva de controles de aplicativos específicos em determinadas situações relacionadas ao processo de emissão de bilhetes.

Em virtude da COVID-19, as organizações precisaram investir ainda mais em procedimentos tecnológicos para lidar com os impactos causadas pela pandemia. As deficiências de controle em Tecnologia podem ocasionar em imprecisões nas informações, perda de dados e paralisações de serviços, impactando a confiabilidade da organização.

O Gráfico 3 apresenta a distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas pelas empresas em 2022.

Gráfico 3 – Distribuição das deficiências de controles internos por categoria comunicadas nos FRE das empresas em 2022



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Pelo Gráfico 3, as deficiências de controle interno relacionadas a Tecnologia (34%), Demonstrações Contábeis (23%) e Contas Específicas (20%) foram as mais recorrentes nos FRE divulgados pelas empresas em 2022, se mantendo próximo aos resultados encontrados em 2020 e 2021, ainda que na categoria de deficiências em Tecnologia tenha ocorrido um aumento de 6% em relação a 2021.

O Quadro 5 evidencia a evolução quantitativa das deficiências de controle por categorias entre 2020 e 2022 nas empresas analisadas.

Quadro 5 – Evolução quantitativa das deficiências de controle por categorias entre 2020 e 2022 nas empresas.

Categorias	2020		2021		2022	
	%	Qde Emp.	%	Qde Emp.	%	Qde Emp.
Contas Específicas	23,21%	7	23,33%	7	20,00%	6
Demonstrações Contábeis	25,00%	7	21,67%	6	21,54%	6
Subsidiárias	1,79%	1	5,00%	3	6,15%	3
Tecnologia	33,93%	10	28,33%	8	33,85%	10
Alta Administração	3,57%	1	5,00%	3	6,15%	3
Litígios	1,79%	1	1,67%	1	1,54%	1

Controle Administrativo	7,14%	3	13,33%	5	6,15%	3
Tributos	3,57%	1	1,67%	1	4,62%	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Entre os anos de 2020 e 2022 observa-se que as categorias de deficiências de controle interno mais divulgadas nas empresas em seus Formulários de Referência (FRE) foram as de Tecnologia, Demonstrações Contábeis e Contas Específicas.

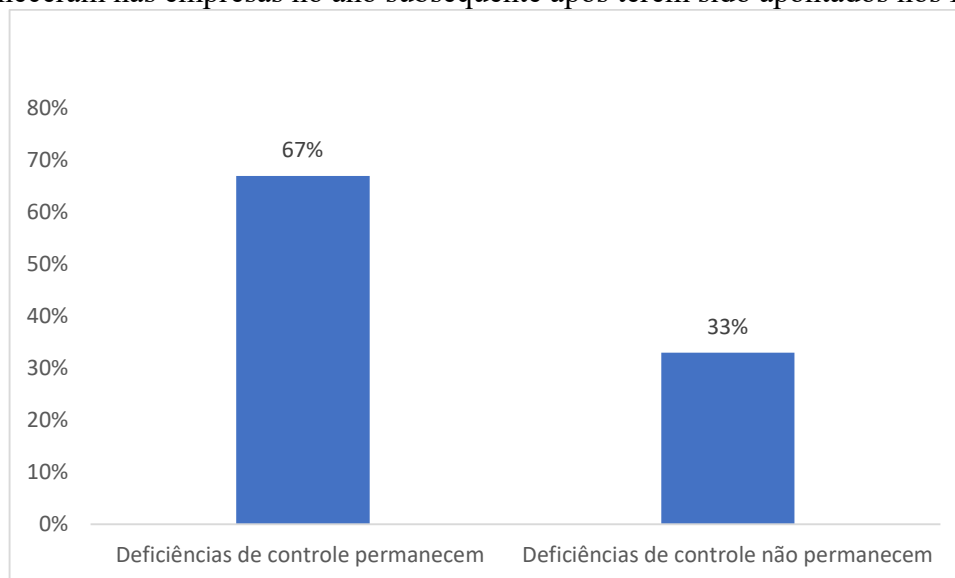
Pode-se inferir que as quedas no percentual entre 2020 e 2022 em algumas das categorias de deficiências de controle foram em virtude de as empresas solucionarem as deficiências no ano subsequente. Essa redução observada é importante para análise, visto que o objetivo principal da divulgação das deficiências nos FRE é que haja ações posteriores que busque mitigar as deficiências de controle na organização.

A partir dos estudos de Teixeira e Cunha (2016), as três maiores categorias de deficiências de controle apresentadas nos FRE das empresas entre os anos de 2011 e 2013 foram as de Tecnologia, Demonstrações Contábeis e Controle Administrativo. Se comparado aos resultados obtidos entre os anos de 2020 e 2022 as mudanças foram mínimas, apenas com a categoria de Contas Específicas assumindo o lugar dos Controles Administrativos.

Entretanto, de acordo com Lopes, Marques e Louzada (2019) as deficiências dos controles internos reportadas com maior representatividade entre 2010 e 2015 foram: Treinamento (23%); Falhas tecnológicas (20%); Falhas em subsidiárias (17%); Contas Específicas (15%); Segregação de Funções (12%). Em comparação com os resultados obtidos entre 2020 e 2022, houve quedas percentuais significativas nas categorias de deficiências em Controle Administrativo e Subsidiárias.

O Gráfico 4 apresenta a distribuição dos tipos de deficiências de controle interno que permaneceram nas empresas no ano subsequente após terem sido apontados nos FRE.

Gráfico 4 – Distribuição dos tipos de deficiências de controles internos que permaneceram nas empresas no ano subsequente após terem sido apontados nos FRE



Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

A maior parte das empresas pesquisadas (67%), os seus tipos de deficiências de controle interno se mantêm nos FRE do ano subsequente. Algumas empresas apresentaram o mesmo tipo de deficiência de controle interno entre 2020 e 2022, como por exemplo a FRAS-LE S.A. que evidenciou uma deficiência no processo de validação e revisão de acessos sistêmicos da organização.

A empresa FRAS-LE S.A (2022, p. 5) mencionou em seu Formulário de Referência (FRE) o seguinte comentário dos diretores relacionado a sua deficiência de controle interno que permaneceu no terceiro ano consecutivo:

A companhia está realizando um processo seletivo para definir o sistema de IAM que melhor atenda às necessidades de gestão de identidade e acesso. Entre as funcionalidades previstas está a revisão de acesso e a matriz de cargo e/ou função x perfis e acessos. Após a seleção da ferramenta será estruturado um projeto, com a definição de um roadmap com timeline de implementação, com o objetivo de implementar o sistema IAM e consequentemente as funcionalidades previstas com revisão do processo. O projeto está previsto para se iniciar em 2022 e com previsão de conclusão em 2023.

A partir dos comentários dos diretores da FRAS-LE S.A, observa-se que a motivo do mesmo tipo de deficiência de controle permanecer nos FRE por três anos seguidos, deve-se ao fato da companhia estar mobilizando a implementação de um novo sistema complexo para sanar as deficiências de processo de validação e revisão de acessos sistêmicos da organização a longo prazo. Dessa forma, pode-se inferir que o motivo da

maior parte das empresas apresentarem tipos de deficiências de controle interno que se repetem nos FRE dos anos subsequente, seria por conta de que grande parte das deficiências de controle são necessárias medidas saneadoras complexas e de longo prazo para mitigar as deficiências significativas nas organizações.

5 CONCLUSÃO

O propósito do estudo foi examinar as deficiências de controle interno nos Formulários de Referência (FRE) das empresas listadas na B3 entre os anos de 2020 e 2022, empregando uma abordagem qualitativa descritiva e aplicando análise de conteúdo. Além disso, foi realizado um estudo de caso para analisar se houve grandes impactos da pandemia da COVID-19 com relação aos tipos de deficiências de controle internos evidenciados pelas empresas. Entre as 200 empresas analisadas na amostragem, somente 29 evidenciaram deficiências significativas, as quais foram o foco central da análise.

O grupo de deficiências de controle interno mais representativo no cenário brasileiro entre os anos de 2020 e 2022 de acordo com os dados analisados, foram o de Tecnologia, seguido dos grupos Demonstrações Contábeis e Contas Específicas. Ademais, conclui-se que os impactos da COVID-19 nas deficiências de controle interno foram relacionados ao aumento de riscos de deficiências de controle nas organizações, mas sem alterar abruptamente os tipos e as categorias de deficiências de controle mais divulgadas nos Formulários de Referências (FRE) das empresas.

A partir dos resultados obtidos, é possível observar que as deficiências internas impactam negativamente na eficiência e eficácia das organizações, comprometendo seus controles internos e a conquista dos objetivos almejados. A identificação das principais deficiências oferece suporte aos usuários das informações contábeis no processo de tomada de decisões gerenciais ou de alocação de recursos. A divulgação das deficiências nos controles internos evidencia o comprometimento das organizações em aprimorar seus controles internos, implementando medidas corretivas para as deficiências identificadas. Além disso, contribui para a transparência das informações e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

A pesquisa apresenta certas limitações em suas contribuições, destacando-se: a restrição amostral e a técnica de análise utilizada no estudo. Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se: ampliar a amostragem e utilizar-se de técnicas inferenciais que possibilitem a análise das determinantes da divulgação das deficiências de controle.

Em suma, os objetivos determinados para este trabalho foram atingidos, e a questão problemática inicial foi abordada por meio de pesquisas bibliográficas, levantamento e análises realizadas. Adicionalmente, a pesquisa permitiu a identificação de deficiências nos controles internos das empresas listadas na B3, proporcionando uma visão abrangente e aprofundada sobre o tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ASSIS, Marcos. **Gestão de Riscos com Controles internos**. Editora Saint Paul, 2020

B3 S.A. Brasil, Bolsa, Balcão. **Formulário de Referência**. 2020. Disponível em https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm. Acesso em: 18 de agosto de 2023.

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: 21 de agosto de 2023.

B3 S.A. Brasil, Bolsa, Balcão. **Formulário de Referência**. 2022. Disponível em https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2023.

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

CALDEIRA, Daniel Matos, SABENÇA, Sandro Zachariades, BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Inovação em *accountability* no combate à COVID-19 no Brasil: Uma análise empírica do Controle Interno. **Revista da CGU**. Brasília/DF. V. 12, N.22, p. 298 – 312, jul. /dez. 2020.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM 480/2009**. 2009. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst480.html>. Acesso em 10 de setembro de 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **OFÍCIO- CIRCULAR ANUAL/CVM/SEP/2023. Orientações gerais sobre procedimentos a serem observados pelas companhias abertas, estrangeiras e incentivadas**. 2023. <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/sep/oc-anual-sep-2023.html>. Acesso em 11 de novembro de 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **OFÍCIO- CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/n.º 02/2020. Efeitos do Coronavírus nas Demonstrações Financeiras**. 2020. <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsncsep0220.pdf>. Acesso em 11 de novembro de 2023.

COMMITTEE Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission — COSO. **Internal Control: Integrated Framework**. 1992.

COMMITTEE Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – COSO. **Internal Control: Integrated Framework (Executive Summary)**. 2013. Disponível em: https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_c98a93b420a34d28a4c79f57db0d2c93.pdf. Acesso em 25 de setembro de 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 265**. 2009. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sreem/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210&_ga=2.254518920.182937702.1699665082-804751471.1699665082. Acesso em 20 de setembro de 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 315**. 2021. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/emsre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315\(R2\)&arquivo=NBCTA315\(R2\).doc&_ga=2.156823355.182937702.1699665082-804751471.1699665082](https://www2.cfc.org.br/sisweb/emsre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTA315(R2)&arquivo=NBCTA315(R2).doc&_ga=2.156823355.182937702.1699665082-804751471.1699665082). Acesso em 20 de setembro de 2023.

COSO. (1992). **Internal control – Integrated framework**. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

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

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **COVID-19 - Reacting to COVID-19 in internal control over financial reporting**. 2020. Disponível em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/financeem/ca-en-reacting-to-covid-19-in-internal-control-over-financial-reporting-aoda.pdf>. Acesso em 11 de novembro de 2023.

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.

FRAZER, L. (2016). Internal control: Is it a benefit or fad to small companies? A literature dependency perspective. **Journal of Accounting and Finance**, 16(4).

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://publications.aaahq.org/accounting-horizons/article-abstract/19/3/137/1787/The-Disclosure-of-Material-Weaknesses-in-Internal?redirectedFrom=fulltext> Acesso em 27 de setembro de 2023.

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

HERCULANO, João. **Serviços de consultoria de gerenciamento de riscos de terceiros (GRT)**. 2020. Disponível em: https://www.ey.com/pt_br/consulting/as-uncertainty-increases-how-can-third-party-risk-management-evolve. Acesso em 25 de setembro de 2023.

KPMG. Hot Topic: **COVID-19 – Impactos na execução de controles internos e atendimento ao Framework do COSO**. 2020. Disponível em <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2020/06/br-hot-topic-covid19.pdf>. Acesso em: 15 de dezembro de 2023.

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.

LOPES, Leonardo. Combate a Fraudes e Crimes Econômicos: uma batalha sem fim. 2020. Disponível em:

https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/consultoria-negocios/2020/pesquisa_sobre-fraudes-e-crimes-economicos-2020-pwc-brasil.pdf.

Acesso em 25 de setembro de 2023.

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

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Primeiro caso de Covid-19 no Brasil permanece sendo o de 26 de fevereiro**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/noticias/2020/julho/primeiro-caso-de-covid-19-no-brasil-permanece-sendo-o-de-26-de-fevereiro>. Acesso em: 12 de setembro de 2023.

MOELLER, R. R. (2007). **COSO enterprise risk management: understanding the new integrated ERM framework** (Vol. 560). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

RIBEIRO, Osni Moura, RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil**, 1ª edição. Saraiva, 08/2007.

SANTOS, Pâmela Carolina Coelho dos, CURSINO, Adélia Marina de Campos. Gerenciamento de Riscos e a importância dos controles internos para a tomada de decisão. **Repositório Universitário da Ânima**. São Paulo, 2022.

SARBANES OXLEY 101. **SOX Section 404: Management Assessment of Internal Controls**. 2022. Disponível em <https://www.sarbanes-oxley-101.com/SOX-404.htm>. Acesso em: 10 de setembro de 2023.

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.

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.