



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GLEICYELE DIAS DE ARAÚJO

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO EM CONTAS ESPECÍFICAS: UMA
ANÁLISE A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE REFERÊNCIA DE EMPRESAS
LISTADAS NA B3**

**JOÃO PESSOA
2024**

GLEICYELE DIAS DE ARAUJO

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO EM CONTAS ESPECÍFICAS: UMA
ANÁLISE A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE REFERÊNCIA DE EMPRESAS
LISTADAS NA B3**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Dra. Viviane da Costa Freitag.

**JOÃO PESSOA
2024**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A663n Araujo, Gleicyele Dias de.

Deficiências de controle interno em contas específicas: uma análise a partir dos formulários de referência de empresas listadas na B3 / Gleicyele Dias de Araujo. - João Pessoa, 2024.

53 f. : il.

Orientação: Viviane da Costa Freitag.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Deficiências de Controles Internos. 2. Contas específicas. 3. Formulários de referência. I. Freitag, Viviane da Costa. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

GLEICYELE DIAS DE ARAUJO

**DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO EM CONTAS ESPECÍFICAS: UMA
ANÁLISE A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE REFERÊNCIA DE EMPRESAS
LISTADAS NA B3**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente(a): Profa. Dra. Viviane da Costa Freitag
Instituição: UFPB

Membro: Profa. Dra. Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida
Instituição: UFPB

Membro: Profa. Me. Ludinaura Regina Souza dos Santos
Instituição: UFPB

João Pessoa, 29 de maio de 2024.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Gleicyele Dias de Araújo, matrícula n.º 20160164592, autora do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Deficiências de controle interno em Contas Específicas: Uma análise a partir dos relatórios de referência de empresas listadas na B3, orientada pela professora Viviane da Costa Freitag, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2023.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 29 de maio de 2024.

Documento assinado digitalmente
 GLEICYELE DIAS DE ARAUJO
Data: 13/05/2024 08:05:44-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Assinatura do(a) discente

Dedico este trabalho aos meus pais, Maria José e Glailson Correia, a todos os meus amigos que se fizeram presentes neste momento desafiador, agradeço por todo suporte e encorajamento que me foi prestado para conseguir alcançar este objetivo, o apoio de todos foi essencial para esse momento da minha vida.

“Entrega teu caminho ao Senhor, confia
Nele, e Ele tudo fará.”

Salmos 37:5

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Time Line COSO	21
Quadro 2 – Tipos de Controle Interno	23
Quadro 3 – Estudos Anteriores	27
Quadro 4 – Classificação Setorial B3 – Empresas de Consumo Cíclico	31
Quadro 5 – Categorização com base em Ge e McVay (2005)	34
Quadro 6 – Atualização da Categorização de Ge e McVay (2005)	38

LISTA DE GRÁFICOS

Figura 1 – Resultados - Categorização Ge e McVay (2005)	37
Figura 2 – Resultados - Categorização com base nos achados	39
Figura 3 – DFC em contas específicas – Maiores recorrências	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria
SOX	Sarbanes-Oxley
B3	Brasil, Bolsa, Balcão
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
DCI	Deficiências do Controle Interno
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IBRX100	Índice Brasil 100
CEOs	Chief Executive Officer – Diretor Executivo
CFOs	Chief Financial Officer – Diretor Financeiro

SUMÁRIO

RESUMO	12
1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2 OBJETIVOS	15
1.2.1 OBJETIVO GERAL	15
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2 REVISÃO DE LITERATURA	18
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA	18
2.2 CONTROLE INTERNO	20
2.2.1 AMBIENTES DO CONTROLE INTERNO	24
2.3 DEFICIÊNCIAS DO CONTROLE INTERNO	25
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	29
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	29
3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	33
3.3.1 O INSTRUMENTO DE PESQUISA	33
3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS	36
4 RESULTADOS	37
5 CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	46
APÊNDICE A - PROTOCOLO DE COLETA DE DADOS	52

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa visa analisar as deficiências de controle interno presentes em contas específicas através dos relatórios de referência, pertencentes as empresas listadas na B3 no setor de consumo cíclico, no ano de 2022. O estudo se classificou como sendo documental com relação aos seus procedimentos e qualitativo quanto a sua abordagem. Foram analisados 88 formulários, das 90 empresas listadas na B3, pertencentes ao setor de consumo cíclico em 2022. O estudo utilizou como base o protocolo de Gee e McVay (2005) utilizando as categorias já definidas e realizando também a atualização de novas categorias. Dentro os principais resultados, pode-se observar que as deficiências mais recorrentes foram: políticas de controle interno, partes relacionadas e contingências. Dos 88 formulários analisados, 54 empresas não apresentaram nenhum tipo de deficiência de controle interno, representando 62,5% da base total, enquanto 33 empresas apresentaram algum tipo dessas deficiências mencionadas, isso representa 37,5% da base total. Do total de 20 categorias elencadas por Gee e McVay (2005), apenas 09 foram detectadas na realidade brasileira, entretanto novas contas específicas, foram verificadas nas denominadas contas específicas, as DCI categorizadas em Imposto sobre Serviços; Parcelamentos; Partes Relacionadas; Pensões; Pessoal; Registro de Intangíveis; Securitizações de Recebíveis; Seguros; *Softwares*. Essas novas categorias elencadas para a realidade brasileira representam uma contribuição desse estudo para novos desdobramentos na temática.

Palavras-chave: Deficiências de Controles Internos; Contas específicas; Formulários de Referência.

ABSTRACT

This aims to study analyze the internal control deficiencies present in specific accounts through reference reports, belonging to companies listed on B3 in the cyclical consumption sector, in the year 2022. The study was classified as being documentary in relation to its procedures and qualitative in terms of its approach. 88 forms were analyzed, from the 90 companies listed on B3, belonging to the cyclical consumption sector in 2022. The study used the Gee and McVay (2005) protocol as a basis, using the categories already defined and also updating new categories. Within the main results, it can be observed that the most recurring deficiencies were: internal control policies, related parties and contingencies. Of the 88 forms analyzed, 54 companies did not present any type of internal control deficiencies, representing 62.5% of the total base, while 33 companies presented some type of these mentioned deficiencies, representing 37.5% of the total base. Of the total of 20 categories listed by Gee and McVay (2005), only 9 were detected in the Brazilian reality, however new specific accounts were verified in the so-called specific accounts, the DCI categorized under Service Tax; Installments; Related parts; Pensions; Guys; Registration of Intangibles; Receivables Securitization; Insurance; Software. These new categories listed for the Brazilian reality represent a contribution of this study to new developments in the theme.

Keywords: Deficiencies in Internal Controls; Specific accounts; Reference Forms.

1 INTRODUÇÃO

Desde o surgimento das organizações nasce também a necessidade de as controlar, porém, algumas organizações nem sempre foram capazes de atender suas necessidades de controles internos (Vaassen, Meuwissen, Schelleman, 2013).

Segundo Barreto (2012) define-se controle como sendo uma etapa do processo administrativo, que tem como objetivo garantir a continuidade e a integridade da organização.

Conforme o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO, 2013)*, o controle interno é definido como um processo conduzido pela estrutura de governança, pela administração e por outros profissionais da entidade, e foi desenvolvido para proporcionar uma segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados as operações, divulgações e conformidade.

Conforme o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (IBGC, 2023), define-se Governança Corporativa como um sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo desde os relacionamentos entre os sócios, o conselho de administração, a diretoria, e os órgãos de fiscalização, até as demais partes interessadas.

Os controles internos reúnem as políticas adotadas pelas empresas com o objetivo de reduzir os riscos e melhorar os processos, dessa forma são fundamentais para o trabalho do auditor, quanto maior a precisão no controle interno, maior também a segurança na formação da opinião do auditor. (Crepaldi, Crepaldi, 2023).

Com relação às deficiências do Controle Interno, segundo a NBC TA 265: Comunicação de Deficiências de Controle Interno: Item 6. Definições (i), (ii), existem quando o controle é planejado ou implementado de tal forma que não é possível prevenir, ou corrigir tempestivamente as distorções nas demonstrações contábeis, ou, quando falta um controle necessário para prevenir, ou corrigir tempestivamente as distorções nas demonstrações contábeis.

No âmbito nacional foram realizados alguns estudos acerca das deficiências de controle interno, tendo como objetivo, identificar quais as deficiências mais significativas presentes nas organizações. Cunha e Teixeira (2016) analisaram as deficiências de controle interno das empresas brasileiras, posteriormente Cunha et al. (2018) analisaram a relação entre as características do comitê de auditoria e as deficiências do controle interno em empresas brasileiras. Outro trabalho que se

destacou realizando estudos acerca desse tema foi o de Marques et al. (2019), foi realizado uma análise das deficiências de controles internos no mercado brasileiro.

Bastos e Marques (2019) efetuaram uma associação entre as deficiências de controles internos e o gerenciamento de resultados de empresas listadas na B3, pouco tempo após, Marques et al. (2021) analisaram a distribuição da frequência dos tipos de deficiências de controle interno reportadas pelas empresas que compõem o IBRX100, Marques et al. (2021) analisaram o efeito das Red Flags de Auditoria sobre a divulgação de Deficiências de Controles Internos.

Esse estudo busca analisar as deficiências de controle interno presentes em contas específicas, pertencentes as empresas listadas como consumo cíclico na B3, as contas específicas trata-se de contas que envolvem transações não rotineiras, ou de mensurações contábeis complexas, sofrendo um maior impacto dos ciclos econômicos. Foi utilizado como base os relatórios de referência de empresas listadas na B3 no ano de 2022.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Quais são as deficiências de controle interno presentes em contas específicas, informadas nos relatórios de referência de empresas de consumo cíclico listadas na B3?

1.2 OBJETIVOS

A pesquisa apresentou uma estrutura contendo um objetivo geral e três objetivos específicos, conforme observado a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar as deficiências de Controle Interno em contas específicas, do setor de consumo cíclico, com base nos relatórios de referência do ano de 2022 de empresas listadas na B3.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Identificar as deficiências de Controle Interno, reportadas em contas específicas;

b) Categorizar a origem das deficiências de Controle Interno reportadas em contas específicas.

1.3 JUSTIFICATIVA

No cenário nacional existem alguns estudos realizados com relação às deficiências de controle interno, e nesses estudos observa-se a presença marcante das contas específicas, sempre se apresentando entre as principais deficiências de controle interno nas organizações.

Cunha e Teixeira (2016) elaboraram um índice de deficiências de controle interno das empresas brasileiras, a partir da proposta adaptada das categorias de Ge e McVay (2005) esse estudo identificou que as DCI em contas específicas estavam em quinto lugar dentre as deficiências identificadas.

Outro estudo realizado por Cunha et al. (2018) buscou a relação entre as características do comitê de auditoria e as deficiências do controle interno em empresas brasileiras, nesse estudo a maior representatividade no índice de DCI foram em contas específicas, e refere-se a problemas com operações de regulamentação complexa, como transações não rotineiras, transações internacionais, ou mensurações contábeis complexas.

Marques et al. (2019) analisaram as deficiências dos controles internos das empresas listadas na B3, os resultados evidenciaram que 15% eram referentes as DCI em contas específicas.

Bastos e Marques (2019) realizaram um estudo, analisando as deficiências de controles internos no mercado brasileiro e como isso afeta no gerenciamento de resultados, as deficiências de controles internos com maior reporte foi a de Contas Específicas com 32%.

Posteriormente Marques et al. (2021) realizaram um estudo que apresenta a distribuição de frequência dos tipos de DCI reportadas pelas empresas que compõem o IBRX100, as DCI em contas específicas formaram o terceiro lugar do ranking.

Marques et al. (2021) analisaram o efeito das Red Flags de Auditoria (RFA)

sobre a divulgação de DCI das empresas participantes do Índice Brasil 100 da B3, verificou-se que as DCI em contas específicas representavam 19%.

Nos estudos mencionados anteriormente, verifica-se a recorrência das DCI em contas específicas, porém focam em análises quantitativas, em geral, pouco se analisa com relação à questão qualitativa dessas deficiências. Considerando a ausência de estudos que mencionem análises qualitativas, o objetivo do presente estudo foi analisar de forma mais profunda e detalhada sobre do que se tratam essas contas específicas propriamente ditas, uma vez que envolvem transações não recorrentes, ou são oriundas de mensurações contábeis complexas, e por conseguinte tem potencial para impactar nos ciclos econômicos, por esse motivo o estudo pode contribuir para o acervo bibliográfico sob a temática de controles internos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A Contabilidade tem como finalidade estudar e controlar o patrimônio, gerando e fornecendo informações sobre suas composições e variações, como também sobre os resultados econômicos decorrentes da gestão patrimonial (Arima, Gil, Nakamura, 2013).

As decisões são afetadas a partir da contabilidade, segundo Pizo (2018) a existência de uma boa contabilidade, leva a decisões mais assertivas, um ambiente onde a informação é essencial é no mercado financeiro, visto que existe a obrigatoriedade na divulgação das informações, dessa forma ocorre a redução na assimetria informacional, gerando mais confiança ao investidor, visto que ele se utiliza dos relatórios financeiros disponibilizados para exercer seu poder de compra, com isso, o valor de mercado das ações também é afetado, de forma diretamente proporcional a partir da ação definida pelo investidor.

2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

A governança corporativa tem como objetivo garantir a continuidade das organizações pela manutenção de um bom relacionamento com as partes interessadas, e as organizações são responsáveis pela forma que desempenham suas atividades, se comprometendo em realizar e executar de forma correta e transparente, dessa forma, as organizações através de seus gestores permitem às partes interessadas formar uma opinião quanto à qualidade dos controles internos, ao processo de tomada de decisão, amparadas pela fiscalização por terceiros e à integridade dos gestores (Vaassen, Meuwissen, Schelleman, 2013).

Alguns fatos históricos foram marcantes e decisivos para a existência do surgimento da governança corporativa, esses fatos contribuíram para um alinhamento entre os interesses dos gestores e dos acionistas, surgindo assim uma estrutura de Governança.

Pode-se destacar a SOX - Sarbanes-Oxley, trata-se de uma Lei de Governança Corporativa dos Estados Unidos, focada em controles internos, essa lei foi globalizada e tem como objetivo restabelecer a confiança no sistema financeiro através de procedimentos para o cumprimento de princípios éticos por parte dos administradores em relação às práticas contábeis, criando uma maior exigência e monitoramento sobre

as empresas de auditoria e dessa forma fortalecendo a governança corporativa nas empresas que permanecerem ou ingressarem no mercado de capitais. (Pizo, 2018).

Algumas das disposições mais importantes da lei SOX estão relacionadas ao controle interno, e estão contidas na seção 302 - Responsabilidade Corporativa pelos Relatórios Financeiros, e de forma mais abrangente na Seção 404 - Avaliação Gerencial dos Controles Internos.

Na seção 302 - Responsabilidade Corporativa pelos Relatórios Financeiros, da Lei SOX determina que CEOs e CFOs devem certificar tanto nos relatórios anuais, quanto nos trimestrais, que revisaram as demonstrações financeiras, e que não contêm erros materiais, nem são enganosos, e que a posição financeira da organização está representada adequadamente, também é necessário reportar aos auditores e ao comitê de auditoria toda insuficiência material de controle interno, toda deficiência significativa nos controles internos existentes e qualquer fraude ocorrida, por fim, devem informar quaisquer mudanças significativas nos controles internos e se ocorreram após a data da avaliação.

Com relação à seção 404 - Avaliação Gerencial dos Controles Internos, é necessário a apresentação de um relatório sobre controle interno para a comissão de valores mobiliários dos Estados Unidos (Securities and Exchange Commission - SEC), no qual os gestores se declaram responsáveis pelo estabelecimento e manutenção de uma adequada estrutura e de procedimentos de controle interno adequados para a elaboração dos relatórios financeiros, esse relatório deve conter a avaliação da gestão de controles internos da companhia, assim como o parecer dos auditores sobre esses controles (Vaassen, Meuwissen, Schelleman, 2013).

No âmbito do Brasil em 1999 a Instrução CVM nº 308, art. 25, inciso II (CVM, 1999), determinava a obrigatoriedade do auditor independente elaborar um relatório circunstanciado contemplando apontamentos sobre os controles internos e suas eventuais deficiências ou ineficácias essa instrução foi alterada pela ICVM nº 591 (2017). Outro normativo direcionador se deu pela publicação da Norma Brasileira de Contabilidade e Técnica NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno em 2009 pelo Conselho Federal de Contabilidade

Outro marco importante a ser destacado no Brasil é o Modelo das Três Linhas, criado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), anteriormente conhecido como Três Linhas de Defesa, sofreu uma atualização no ano de 2020. O Modelo das Três Linhas é aplicável a todas as organizações, consiste em auxiliar as organizações na

identificação de estruturas e processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos, dessa forma criando uma forte governança e gerenciamento de riscos (IIA, 2020).

Segundo o IIA 2020 no modelo das Três Linhas, existem os órgãos de governança, que orientam na gestão das entidades, que por sua vez, as entidades prestam contas aos órgãos de governança pela supervisão organizacional.

Ainda conforme o IIA 2020 dentro da gestão da entidade existem 03 modelos de linhas, a primeira linha possui a função de gerenciar o risco, responsável por executar todo o controle, seria a fase operacional. Já a segunda linha presente na gestão seria a responsável por desenvolver métodos para melhorar o controle. Por fim a terceira linha está presente na auditoria interna, e se relaciona com a gestão para questões de alinhamento e comunicação, essa última tem como função testar os controles, e se reporta diretamente para os órgãos de governança.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) define a governança corporativa como:

Governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. (IBGC, 2015, p. "20").

Diante do exposto, observa-se que não existe Governança Corporativa sem haver também um bom gerenciamento de risco, e tal gerenciamento trata-se de um sistema de controle interno efetivo.

2.2 CONTROLE INTERNO

Conforme Assi (2019) é fundamental para todas as empresas a existência de controles internos para salvaguardar os ativos, sejam eles financeiros ou físicos.

Pode-se definir controle interno como um conjunto de procedimentos, que tem como objetivos proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis, e auxiliar a administração no gerenciamento do negócio, o controle interno se divide em controles contábeis, como, por exemplo, controle físico dos ativos, auditoria interna, e, por outro lado, existe também o controle administrativo, alguns exemplos seriam o controle de qualidade e treinamento de pessoal (Almeida, 2019).

Outra definição interessante a respeito do controle interno, é contemplada pela NBC TA 315 (R2): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante: Item 12. Definições (m): que define controle interno como um processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer uma segurança razoável com relação aos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade, efetividade e eficiência, e conformidade.

No contexto histórico um fato significativo marcante para o controle interno foi o surgimento do COSO. Conforme Assi (2019) no ano de 1985, foi criado nos Estados Unidos, a Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, trata-se de uma iniciativa independente que tinha como objetivo estudar as causas de fraudes em relatórios financeiros e contábeis.

Posteriormente essa comissão se tornou um comitê, conhecido como *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), em português é chamado de Comitê das Organizações Patrocinadoras. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

O COSO tem como objetivo fornecer uma liderança de pensamento que lide com três assuntos inter-relacionados, são eles, controle interno, gerenciamento de risco empresarial e dissuasão de fraudes. Dessa forma, acaba havendo uma certa divisão entre os tipos de COSO existentes.

O quadro seguir demonstra os tipos de COSO existentes, sendo o COSO I (controle interno) e COSO II (gerenciamento de risco), e suas mudanças que ocorreram ao longo do tempo.

Quadro 1 – Time Line COSO		
Ano	Tipo de COSO	Ação
1992	COSO I - Controle Interno – Estrutura Integrada.	Surgimento.
1994	COSO I - Controle Interno – Estrutura Integrada (<i>Alteração</i>).	Alteração.
2004	COSO II - Gerenciamento de Riscos Corporativos-Integrado com Estratégia e Performance.	Surgimento.
2013	Controle Interno–Estrutura Integrada (<i>substitui o COSO I</i>).	Substituição.
2017	Gerenciamento de Riscos Corporativos-Integrado com Estratégia e Performance (<i>atualiza o COSO II</i>).	Atualização.

Fonte: www.coso.org

O presente trabalho utilizou como referencial as definições abordadas através do COSO 2013 – Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO I).

Conforme o COSO 2013, define-se controle interno como sendo um processo conduzido pela estrutura de governança, em conjunto com a administração e outros profissionais da entidade, para desenvolver e proporcionar uma segurança razoável com relação à realização dos objetivos relacionados as operações, divulgações e conformidade.

De acordo com o COSO 2013, existem objetivos e componentes, havendo uma relação direta entre eles, sendo os objetivos, o que a entidade busca alcançar, e os componentes representam o que é preciso para atingir esses objetivos.

Ainda segundo o COSO 2013, existem 05 componentes que ampliam o conceito de controle interno, são eles: ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; atividades de monitoramento. Já com relação aos objetivos, existem três objetivos que permitem que haja concentração em diferentes aspectos do controle interno, sendo: operacional (se relacionam a eficácia e à eficiência das operações); divulgação (referente as divulgações financeiras e não financeiras); conformidade (trata-se do cumprimento de leis e regulamentações).

Com o objetivo de criar mais conscientização gerencial de que o ambiente de controle, o comitê de auditoria, os códigos de conduta e a auditoria interna são elementos importantes em um sistema de controle interno, e o fato de que não apenas auditores ou organizações de auditoria tenham sido membros do Comitê de Organizações Patrocinadoras, mostra que o controle interno estava deixando de ser uma preocupação específica dos auditores e passava a ser considerado um instrumento de gestão (Vaassen, Meuwissen, Schelleman, 2013).

É possível entender a importância do controle interno a partir do momento em verifica-se que ele garante a continuidade do fluxo de operações da empresa. O controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, com influência direta sobre os aspectos contábeis (Crepaldi, Crepaldi, 2023).

O controle interno só pode existir em um ambiente em que exista também um certo nível de planejamento, é aplicado com o enfoque de gestão de negócios empresariais no sentido de assegurar que determinados princípios éticos e morais sejam mantidos na organização, os princípios do controle interno, dividem-se em

contábil e administrativo, com relação ao controle interno contábil existem oito itens voltados para segurança, enquanto o administrativo possui quatro itens direcionados para o desempenho geral (Arima, Gil, Nakamura, 2013).

Verificam-se as composições referentes os dois tipos de controles internos, conforme quadro a seguir:

Quadro 2 - Tipos de Controle Interno		
Controle Interno Contábil: Consiste em exercer a proteção de bens, conferir a exatidão e a fidelidade de dados contábeis de uma determinada entidade.		
1	Integridade	Manutenção e proteção da informação;
2	Confidencialidade	Proteção com certo grau de sigilo e limitação de acesso;
3	Fidelidade	Garantia que a origem possui fontes confiáveis;
4	Segurança Ambiental	Busca um equilíbrio entre a ecologia e o meio socioeconômico de forma sustentável;
5	Segurança Física	Minimizar os prejuízos que possam vir a ocorrer com uma possível perda do bem;
6	Segurança Lógica	Execução adequada dos procedimentos operacionais do ciclo de negócios;
7	Conformidade	Cumprimento das normas e regulamentos para o desenvolvimento dos negócios da empresa;
8	Irrevogabilidade	Garantir que as transações e informações não possam ser negadas.
Controle Interno Administrativo: Consiste na eficiência operacional e ao estímulo à obediência das diretrizes estabelecidas pela gestão da entidade.		
1	Disponibilidade	Conseguir informações em momentos oportunos;
2	Eficácia	Atingir os objetivos estabelecidos pela gestão da empresa;
3	Eficiência	Melhor forma de desenvolver os processos estabelecidos pela organização;
4	Obediência às diretrizes administrativas	Obediência que os colaboradores devem cumprir conforme o modelo de gestão.

Fonte: (Arima, Gil, Nakamura, 2013).

2.2.1 Ambientes do Controle Interno

Conforme Oliveira (2014) o ambiente de controle é um fundamento de todo processo de controle interno, inclui a integridade e valores éticos ao ambiente em que eles operam, influenciando o nível de conscientização que as pessoas têm sobre ele.

O ambiente de controle tem uma influência generalizada sobre a forma com que se estruturam as atividades do negócio, se estabelecem os objetivos e se avaliam os riscos. Estabelece políticas e procedimentos adequados que promovem o compartilhamento de valores e o trabalho em equipe para o alcance dos objetivos da empresa. Existem elementos que impactam significativamente o ambiente de controle: filosofia e estilo operacional da administração; compromisso com a competência; valores de integridade e ética; estrutura da organização (Oliveira, 2014).

Conforme Vaassen, Meuwissen, Schelleman (2013) o ambiente de controle se relaciona a uma grande variedade de características organizacionais, um bom ambiente de controle é aquele em que as pessoas da organização estão conscientes da sua importância e agem de forma coerente.

Portanto, o ambiente de controle consiste em integridade e valores éticos, compromisso com a competência (refletido na presença de descrições de cargos e análises dos conhecimentos), interpretação das tarefas da diretoria, do comitê de auditoria e de outras áreas que supervisionem e controlem a gestão, filosofia e estilo de operações dos gestores, atitude dos gestores e outras pessoas em relação à tecnologia da informação, linhas de comunicação verticais e horizontais conforme definidas na estrutura organizacional, que devem ser seguidas pelos empregados para assegurar que a organização funcione conforme o planejado.

Segundo Pizo (2018) existem 03 tipos de ambientes de controles internos, o primeiro como sendo o ambiente corporativo, que realiza a avaliação sobre controles da corporação como um todo, atuando de forma abrangente e é vinculado à forma de gestão da empresa, como, por exemplo, código de ética, organograma, recursos humanos. O segundo seria o ambiente de negócios, que consiste na avaliação sobre processos de negócios da organização, atuando no modelo e na estrutura das operações da empresa, exemplos são, aprovação de pagamentos, conciliação bancária. O terceiro o ambiente tecnológico, o qual realiza a avaliação ao nível de sistemas que proporcionam suporte aos negócios e estrutura das operações sistêmicas da empresa, exemplos, controle de acesso, proteção de dados, backup.

A responsabilidade da implementação do controle interno é da administração, é preciso validar se os processos estão sendo executados de forma satisfatória por parte dos funcionários, e caso seja necessário definir possíveis alterações, por isso, o controle interno é um processo que só funciona quando executado por todos os níveis hierárquicos, é preciso que exista uma definição clara dos processos que devem ser executados por cada um individualmente, segundo Assi (2019) o principal indicador de controle interno é a segregação de funções.

O Controle interno só funciona em um cenário onde todos da entidade estão comprometidos em exercer suas funções de forma excelente, a administração planeja e implementa um certo controle, porém, para que esse controle se torne eficiente, deverá ser aceito e adotado por todos os demais envolvidos no funcionamento da entidade.

2.3 DEFICIÊNCIAS DO CONTROLE INTERNO

Segundo a NBC TA 265: Comunicação de Deficiências de Controle Interno: Item 6. Definições (i), (ii), as deficiências de controle interno existem quando, o controle é planejado de tal forma que não é possível prevenir, ou corrigir tempestivamente as distorções nas demonstrações contábeis, ou quando não existe um controle necessário para prevenir, ou corrigir tempestivamente, as distorções nas demonstrações contábeis.

Ainda de acordo com a NBC TA 265, a deficiência significativa de controle interno é a deficiência ou combinações de deficiências de controle interno que de acordo com o julgamento profissional do auditor merece uma atenção especial por parte dos responsáveis pela governança.

Em casos de identificação de deficiências do controle interno existente dentro da organização, de acordo com a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno, o auditor deverá comunicar essas deficiências, que julga ser relevante, por meio de forma escrita aos responsáveis pela governança e à administração da organização.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria 315 (R2) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, o objetivo principal do trabalho do auditor é identificar e avaliar riscos de distorções relevantes, e emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Ainda conforme a NBC TA 315, o processo de avaliação identificará se a

empresa auditada possui sistemas e procedimentos internos definidos, caso sim, é necessário verificar se tais itens estão sendo aplicados verdadeiramente, essa verificação ocorre por meio de questionários ou entrevistas, também é necessário identificar possíveis erros e irregularidades desses controles, se são de fato suficientes, e por fim, definir quais os procedimentos de auditoria serão aplicados dentro da organização.

Quanto maior o nível de controle interno existente dentro de uma organização, menor será a quantidade de testes de auditoria aplicados para validação desse controle.

Alguns estudos foram realizados abordando as deficiências de controle interno dentro das organizações, o quadro 3 apresenta um resumo dos resultados de alguns estudos realizados, dentro do contexto nacional.

Foram mapeados estudos com relação às deficiências de controle interno existentes dentro de empresas listadas na B3, os estudos identificam quais os grupos presentes dentro da entidade que possuem maior índice de DCI, esses índices foram identificados e calculados através dos formulários de referência das empresas analisadas.

Quadro 3 - Estudos anteriores com relação as DCI no contexto nacional			
Autor/Ano	Objetivo	Classificação da pesquisa/Amostra/Método	Principais resultados
Cunha e Teixeira (2016)	Elaborar um índice de deficiências de controle interno das empresas brasileiras, a partir da proposta adaptada das categorias de Ge e McVay (2005).	Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e procedimentos de natureza documental, contemplou 1.403 observações entre 2011 a 2013. Os dados foram coletados por dos Formulários de Referência.	Os resultados apontaram que 24,8% das empresas analisadas registraram deficiências de controles internos. O grupo de DCI de Tecnologia foi o mais representativo, seguido das demonstrações contábeis, geral, litígios, conta específica, subsidiárias e alta administração.
Cunha et al. (2018)	Analisar a relação entre as características do comitê de auditoria e as deficiências do controle interno em empresas brasileiras.	Análise de entropia da informação, estatística descritiva e a regressão linear múltipla, a amostra do estudo envolveu cerca de 80 empresas que possuíam comitês de auditoria, no período de 2010 a 2015.	Empresas que possuem no mínimo três membros no comitê de auditoria, apresentaram menores deficiências no controle interno.
Cunha et al. (2019)	Analisar a influência das deficiências de controle interno em escolhas contábeis conservadoras e oportunistas.	Procedimentos documentais e abordagem do problema de forma quantitativa. A amostra correspondeu de 63 a 77 empresas com dados não balanceados para cada um dos anos de 2010 a 2015, as quais possuíam comitê de auditoria.	O ambiente interno da empresa quando apresentava deficiências não impactou em escolhas contábeis conservadoras diferenciadas, mas influenciou no aumento do gerenciamento para diminuir o resultado.
Marques et al. (2019)	Identificar os tipos de deficiências de controles internos reportados pelas empresas participantes da carteira teórica do IBOVESPA.	Pesquisa de natureza descritiva, documental e com abordagem quali-quantitativa analisou dados referentes ao período de 2010 – 2015 de 32 empresas listadas na B3.	Os resultados evidenciaram que 87% DCI referiu-se a treinamento (23%), falhas tecnológicas (20%), falhas em subsidiárias (17%), contas específicas (15%) e segregação de funções (12%).
Bastos e Marques (2019)	Analisar a associação entre as deficiências de controles internos e o gerenciamento de resultados de empresas listadas na B3.	Pesquisa de natureza descritiva, documental e com abordagem quantitativa, analisou dados de 45 empresas listadas na B3 no período de 2010 – 2016.	Existe um menor índice de deficiências nos controles internos quando há um maior nível de gerenciamento. As DCI mais repostadas foram, contas específicas (32%), falhas tecnológicas (24%), treinamentos (19%), falhas em subsidiárias (16%) e segregação de funções (12%).
Marques et al. (2021)	Analisar o efeito das Red Flags de Auditoria (RFA) sobre a divulgação de Deficiências de Controles Internos das empresas participantes do Índice Brasil 100 da B3.	Pesquisa de natureza descritiva, documental e com abordagem quantitativa, analisou as empresas participantes do Índice Brasil 100 da B3, no período de 2010 a 2018.	As categorias de DCI mais divulgadas foram: políticas contábeis; falhas tecnológicas; e contas específicas. Os resultados reforçam o papel das RFA como sinalizadores de problemas nos controles internos, contribuindo redução da assimetria informacional.
Marques et al. (2021)	Analisar a associação entre as deficiências de controles internos, a opinião do auditor e as republicações das demonstrações financeiras das empresas listadas na B3 que compuseram o IBx 100.	Análise estatística descritiva, testes de diferenças entre as médias/medanas/proporções, teste do Qui-quadrado e análise de correlação. Os dados foram obtidos nos Formulários de Referência, no período de 2010 – 2018.	Os resultados indicaram que 33,45% das observações apresentaram alguma DFI. Observou-se uma média de 35,58% de republicações, porém, apenas 2,73% ocorreram por exigência da CVM. Verificou-se ainda que não existe associação entre a divulgação de DCI, as republicações das demonstrações e o tipo de opinião do auditor.

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme verificado no quadro 3 foram mapeados estudos nacionais que objetivavam analisar as deficiências de controle interno em empresas listadas na B3, porém, com o enfoque na abordagem quantitativa, conforme descrito na coluna de classificação da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A análise qualitativa envolve duas atividades, sendo a primeira desenvolver uma consciência dos tipos de dados que podem ser examinados e como eles podem ser descritos e explicados, já a segunda, busca desenvolver uma série de atividades práticas adequadas aos tipos de dados e as grandes quantidades deles que devem ser examinadas (Gibbs, Flick, 2009). Para Creswell (2014) um dos procedimentos utilizados pelos pesquisadores na abordagem qualitativa é a coleta de dados por meio dos exames de documentos. Para esse estudo se mostrou viável dada disponibilidade do relato das Deficiências de Controle Interno serem publicadas nos Formulários de Referência das empresas listadas na B3.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa se classificou como sendo documental quanto aos seus procedimentos, visto que foram analisados os formulários de referência, e qualitativa quanto a sua abordagem.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população do presente estudo foram as empresas listadas na B3, e a amostra foi composta pelas empresas do setor de consumo cíclico, listadas no ano de 2022, que informaram em seus devidos relatórios de referência alguma deficiência de controle interno em contas específicas. As empresas categorizadas como consumo cíclico são as que mais acumularam Deficiência de Controles Internos na amostra escolhida por Lopes, Louzada e Marques (2019) quando analisaram o recorte temporal de 2010 a 2015.

O quadro 4 relaciona as empresas listadas na B3 que fazem parte do setor de consumo cíclico, são empresas que sofrem um maior impacto dos ciclos econômicos, seja da inflação ou das taxas de juros. Esse setor abrange desde a construção civil, até automóveis, restaurantes, serviços esportivos, serviços educacionais, comércio varejista, tecidos, vestuário e calçados e outros. Pode-se destacar o subsetor de construção civil como o mais representativo.

As contas específicas foram selecionadas para esse estudo pois

compreendiam 32% do total de Deficiências de Controle Interno (DCI) observadas pelo Estudo de Bastos e Marques (2019), 15% do total de DCI no estudo de Marques et al. (2019) e 19% do total verificado no estudo de Marques et al. (2021), o que demonstra a regularidade de Deficiências nesses itens,

O quadro a seguir relaciona todas as empresas que fazem parte do setor de consumo cíclico, das 90 empresas listadas dentro desse setor, foram analisados os formulários de 88 empresas, 02 delas não foi possível obter acesso aos documentos, são elas, Teka e Alpargatas.

Quadro 4: Classificação Setorial B3 – Empresas De Consumo Cíclico			
Subsetor	Segmento	Subsetor	
		Código	Segmento
Construção Civil	Incorporações		
	Alphaville	AVLL	NM
	Const A Lind	CALI	
	Cury S/A	CURY	NM
	Cyrela Realt	CYRE	NM
	Direcional	DIRR	NM
	Even	EVEN	NM
	Eztec	EZTC	NM
	Fica	FIEI	NM
	Gafisa	GFSA	NM
	Helbor	HBOR	NM
	Inter Sa	INNT	MA
	Jhsf Part	JHSF	NM
	Joao Fortes	JFEN	
	Kallas	KLAS	
	Lavvi	LAVV	NM
	Melnick	MELK	NM
	Mitre Realty	MTRE	NM
	Moura Dubeux	MDNE	NM
	Mrv	MRVE	NM
	PDG Realt	PDGR	NM
Planoaplano	PLPL	NM	
Rni	RDNI	NM	
Rossi Resid	RSID	NM	
Tecnisa	TCSA	NM	
Tegra Incorp	TEGA		
Tenda	TEND	NM	
Trisul	TRIS	NM	
Viver	VIVR	NM	
Tecidos, Vestuário e Calçados	Fios e Tecidos		
	Cedro	CEDO	N1
	Coteminas	CTNM	
	Dohler	DOHL	
	Ind Cataguas	CATA	
	Karsten	CTKA	
	Pettenati	PTNT	
	Santanense	CTSA	
	Springs	SGPS	NM
	Teka	TEKA	
	Tex Renaux	TXRX	
	Vestuário		
	Track Field	TFCO	N2
	Calçados		
	Alpargatas	ALPA	N1
	Cambuci	CAMB	
	Grendene	GRND	NM
	Vulcabras	VULC	NM
	Acessórios		
	Mundial	MNDL	
	Technos	TECN	NM
Vivara S.A.	VIVA	NM	
Utilidades Domésticas	Eletrodomésticos		
	Whirlpool	WHRL	
	Móveis		
	UNICASA	UCAS	NM
	Utensílios Domésticos		
HERCULES	HETA		

Quadro 4: Classificação Setorial B3 – Empresas De Consumo Cíclico				
Subsetor	Segmento	Listagem		
		Código	Segmento	
Automóveis e Motocicletas	Automóveis e Motocicletas			
	Iochnp-Maxion	MYPK	NM	
	Metal Leve Plascar Part	LEVE PLAS	NM	
Hoteis e Restaurantes	Hotelaria			
	Hoteis Othon	HOOT		
	Restaurante e Similares			
	IMC S/A	MEAL	NM	
	Zamp S.A.	ZAMP	NM	
Viagens e Lazer	Bicicletas			
	Bic Monark	BMKS		
	Brinquedos e Jogos			
	Estrela	ESTR		
	Produção de Eventos e Shows			
	Spturis	AHEB		
	Time For Fun	SHOW	NM	
	Viagens e Turismo			
	CVC Brasil	CVCB	NM	
	Atividades Esportivas			
Smart Fit	SMFT	NM		
Diversos	Serviços Educacionais			
	Anima	ANIM	NM	
	Bahema	BAHI	MA	
	Cogna On	COGN	NM	
	Cruzeiro Edu	CSED	NM	
	Ser Educa	SEER	NM	
	Yduqs Part	YDUQ	NM	
	Aluguel de carros			
	Localiza	RENT	NM	
	Maestroloc	MSRO	MA	
	Movida	MOVI	NM	
	Vamos	VAMO	NM	
	Programas de Fidelização			
	Dotz SA	DOTZ	NM	
	Comércio Varejista	Tecidos, Vestuário e Calçados		
		Arezzo Co	ARZZ	NM
		Cea Modas	CEAB	NM
Grazziotin		CGRA		
Grupo Soma		SOMA	NM	
Guararapes		GUAR	NM	
Lojas Marisa		AMAR	NM	
Lojas Renner		LREN	NM	
Veste		VSTE	NM	
Eletrodomésticos				
Allied		ALLD	NM	
Magaz Luiza		MGLU	NM	
Via		VIIA	NM	
Produtos Diversos				
Americanas		AMER	NM	
Espacolaser		ESPA	NM	
Grupo Sbf		SBFG	NM	
Le Biscuit		LLBI		
Petz		PETZ	NM	
Quero-Quero	LJQQ	NM		
Saraiva Livr	SLED	N2		

Nota: MA – Cia Bovespa Mais; N1 – Cia. Nível 1 de Governança; N2 – Cia. Nível 2 de Governança; NM – Cia Novo Mercado.

Fonte: [Classificação setorial | B3](#)

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

O estudo se caracterizou como sendo documental com relação aos procedimentos realizados, e toda a pesquisa foi orientada pela coleta de dados secundários, através dos formulários de referência publicados na CVM, conforme apresentado no quadro 4: Classificação Setorial B3 – Empresas De Consumo Cíclico.

3.3.1 O instrumento de pesquisa

O instrumento de pesquisa utilizou o protocolo de Ge e McVay (2005) como orientação para coleta de evidências documentais. O quadro a seguir relaciona o protocolo citado, contendo as categorias definidas e os exemplos que foram identificados através da análise dos formulários de referência.

Quadro 5: Categorização com base em Ge e McVay (2005)

Código	Categorização - Ge e McVay (2005)	Descrição dos controles internos
Adiantamento de Serviços	Deficiências de controle interno relacionadas à reconciliação de adiantamentos de serviço.	<i>Não encontrado.</i>
Ativos Fixos	Controle inadequado sobre a classificação de saldos de ativos fixos.	Ausência de Inventário do Ativo Imobilizado.
Contabilização de Despesas	Contabilização inadequada de acréscimos, como despesas antecipadas e despesas acumuladas.	Não existe um percentual fixo estabelecido para o rateio de despesas entre as empresas do grupo.
Contingências	Falta de conformidade com os procedimentos para reconhecimento de riscos gerais.	Identificada a necessidade de aprimoramento de determinadas atividades visando o cumprimento das regras estabelecidas pelo CPC 25 (provisões).
Controle de Aquisições	Implementação inadequada de controles sobre aquisição de operação e entidades.	<i>Não encontrado.</i>
Controle de Perdas	Controles internos inadequados para contabilização de perdas contingentes, incluindo dívidas.	Segregação da conta de Provisão para Devedores Duvidosos de acordo com a Legislação Fiscal.
Debêntures Conversíveis	Contabilização imprópria para debêntures conversíveis com garantias e medidas relacionadas ao reconhecimento de conversão de descontos, garantias e custos de emissão.	<i>Não encontrado.</i>
Derivativos	Contabilidade imprópria para derivativos.	A companhia não incluiu em suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, divulgações requeridas pelas normas contábeis no que diz respeito ao fluxo financeiro dos derivativos financeiros.
Documentação - Opções de Ações	Problemas, com a falta de documentação eficaz, para as operações de opções de ações e outros modelos de remuneração com base em compensações.	<i>Não encontrado.</i>
Equivalência Patrimonial	Contabilização imprópria de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.	Ausência de prestação de contas e da apresentação das informações financeiras e contábeis de companhias investidas.
Estoques	Questões de controle interno com relação às transações de estoque.	Ineficiência nos procedimentos de contagem de inventário físico.
Impairment	Fraquezas no processo de coleta de informações para realização do teste de redução ao valor recuperável de ágio registrado e ativos intangíveis com vida útil indefinida.	Fragilidades no controle do impairment de estoque tanto de unidades concluídas, em construção e de terrenos.
Informações Internas (Seg Op)	Problemas na geração de informações internas por segmento operacional.	Ausência de Emissão de Relatório Financeiro de Fornecedores ao Final do Mês Calendário.
IR	Inadequações na contabilização de impostos de renda.	Exclusão dos juros Selic na apuração do IRPJ e da CSLL.

Partes Relacionadas	Procedimentos inadequados para reconciliar contas e transações entre empresas.	A empresa possui operações de mútuos e conta-corrente com pessoas ligadas e, de acordo com a Administração, não há formalização por meio de contrato, além de não haver qualquer reconhecimento contábil de juros.
Pensões	Contabilização imprópria para responsabilidades com pensões.	<i>Não encontrado.</i>
Registro de Intangíveis	Deixar de registrar patentes ou marcas comerciais em tempo hábil, ou de analisar oportunamente a utilidade de manter patentes e marcas registradas com possível prejuízo.	<i>Não encontrado.</i>
Securitizações de Recebíveis	Deficiências na documentação de programa de securitização de recebíveis.	<i>Não encontrado.</i>
Seguros	Deficiências no processo de registro de passivos relacionados a franquias com seguros.	<i>Não encontrado.</i>
Softwares	Procedimentos de contabilização inadequados para registro de desenvolvimento de <i>software</i> .	<i>Não encontrado.</i>

Fonte: (Ge e McVay 2005).

Utilizou-se como base o protocolo de Ge e McVay (2005), conforme apresentado no quadro 5, porém esse estudo categoriza outros tipos de DCI, além das contas específicas, no processo de análise aos formulários também foi possível identificar a presença desses outros tipos de deficiências tais como: problemas de tecnologia; reconciliação de contas; reconhecimento de receita; segregação de funções.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Para a análise de dados documental a pesquisa coletou nos formulários de referência publicados na CVM, informações a respeito das deficiências de controle interno em contas específicas dentro do setor de consumo cíclico, visto que, conforme o estudo de Lopes, Louzada e Marques (2019), Deficiências de Controles Internos das Empresas Listadas na B3, verificou-se com relação às contas específicas que as empresas que apresentaram maiores deficiências de controles internos tratam-se das empresas do setor de consumo cíclico, são empresas que sofrem maior impacto dos ciclos econômicos, como alterações de inflação e taxas de juros.

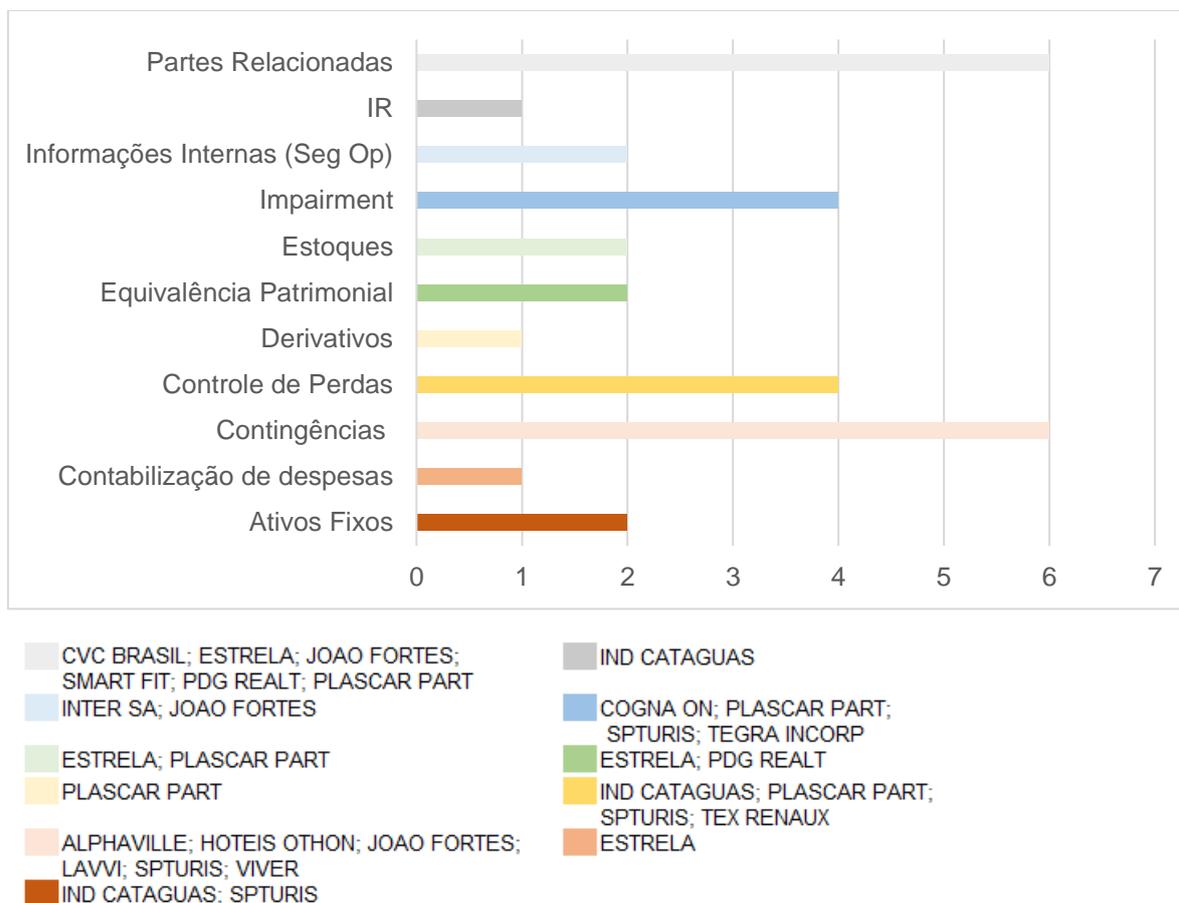
Obteve-se acesso aos formulários de referências de 88 empresas listadas dentro do setor de consumo cíclico, e verificou-se que dos 88 formulários analisados, 54 empresas não apresentaram nenhum tipo de deficiência de controle interno, isso representa percentualmente 62,5% da base total.

4 RESULTADOS

Em análise os 88 formulários das 90 empresas listadas dentro do setor de consumo cíclico, verificou-se que dentre as categorias estabelecidas por Ge e McVay (2005) não foram observadas 09 dos 20 tipos de deficiências categorizados por Ge e MacVay, são elas: adiantamentos de serviços; controle de aquisições; debêntures conversíveis; documentação - opções de ações; pensões; registro de intangíveis; securitizações de recebíveis; seguros; softwares.

Foram observadas tais deficiências em 33 empresas, isso representa 37,5% da base total de 88 formulários, destaca-se como a deficiência mais relevante, problemas de tecnologia, estando presente em 22 empresas. Conforme os formulários de referência, tendo como base o protocolo de Ge e McVay 2005, obtiveram-se os seguintes resultados, que podem ser visualizados por meio da figura 1.

Figura 1 Deficiências de Controle Interno em Contas Específicas



Fonte: Elaborado pela autora.

Com relação aos resultados acima, observa-se que dos 88 formulários analisados, 16 formulários apresentaram algum tipo de deficiência conforme a categorização de Ge e McVay (2005), isso representa 18,2%. Encontrou-se 11 tipos de deficiências das 20 categorizadas por Ge e McVay (2005).

Pode-se destacar que as empresas que apresentaram mais tipos de deficiências de controle interno foram: Plascar Part. (05 deficiências); Estrela (04 deficiências); Spturis (04 deficiências). Quanto as deficiências que mais se destacaram foram Contingências e Partes Relacionadas, cada uma sendo identificadas em 06 empresas.

No processo de análise aos formulários, nota-se a existência de algumas deficiências que não estavam dentro das categorias de Ge e McVay (2005), porém, também se enquadram como deficiências de contas específicas, por isso foram relacionados esses novos itens relevantes como forma de atualização da categorização de Ge e McVay (2005). O protocolo atualizado contendo as categorias utilizadas por Ge e McVay (2005) e as novas categorias identificadas no presente estudo encontra-se no Apêndice A.

O quadro 6 relaciona apenas as novas categoriais identificadas a partir da análise dos formulários.

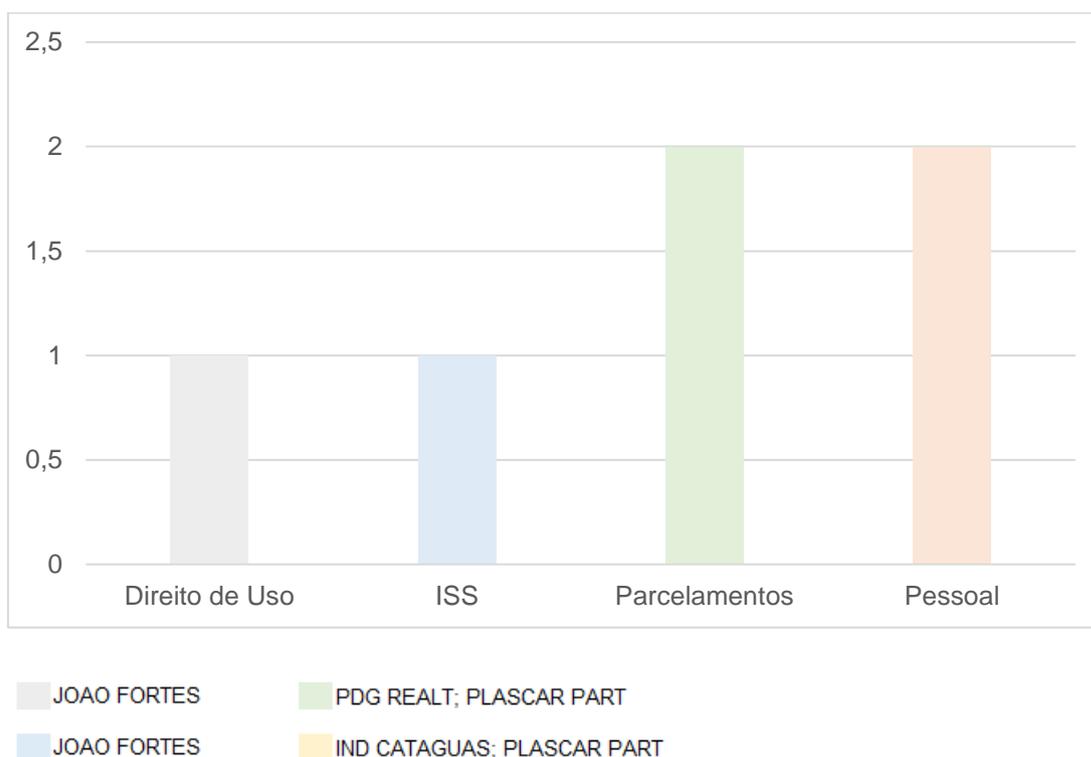
Quadro 6: Atualização da Categorização de Ge e McVay (2005)

Código	Categorização com base nos achados	Descrição dos controles internos
Direito de Uso	Contratos de Aluguéis (Arrendamentos) de Imóveis Vencidos e Não Renovados (Desproteção jurídica do direito de uso).	Contratos de aluguéis da Matriz, filiais, vencidos.
ISS	Ausência de Recolhimento Tempestivo de ISS Retido de Prestadores de Serviços.	A Companhia não tem recolhido os encargos de ISS tempestivamente, quando retidos de prestadores de serviços, o que pode acarretar apropriação indébita, com eventuais consequências jurídicas severas, inclusive quanto aos seus administradores.
Parcelamentos	Atualização de saldos contábeis de parcelamentos.	Variações identificadas ao efetuar o cruzamento entre saldos contábeis e extrato de parcelamentos.
Pessoal	Riscos trabalhistas e previdenciários.	Contratação de profissionais na forma de pessoa jurídica, no qual prestam serviços com características que possam caracterizar vínculo empregatício.

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se com relação aos resultados obtidos, que dos 88 formulários analisados, 19 empresas apresentavam algum tipo de deficiência, isso representa 21,6% da base total. O protocolo atualizado contendo as categorias utilizadas por Ge e McVay (2005) e as novas categorias identificadas no presente estudo encontra-se no Apêndice A. A figura 2 demonstra as DCI identificadas nos achados.

Figura 2 – Deficiências de Controle Interno em Contas Específicas

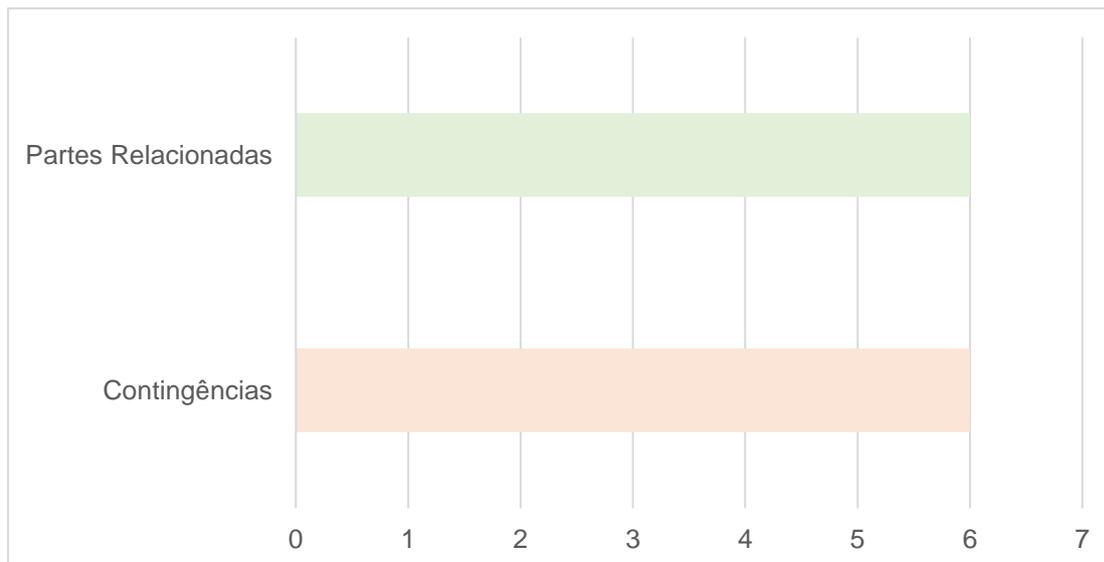


Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme a figura 2, destacam-se as seguintes empresas: PDG Realt, Plascar Part. E Joao Fortes, cada uma apresentando 02 tipos de DCI em contas específicas.

Dentre os 88 formulários analisados, 34 deles apresentavam algum tipo de deficiência, seja conforme a categorização de Ge e McVay (2005), ou de acordo com a atualização do protocolo, isso representa percentualmente 38,6%. A figura 3 relaciona as deficiências que apresentaram um maior número de recorrências.

Figura 3 Maiores Recorrências de DCI



■ JOAO FORTES; PDG REALT; PLASCAR PART; ESTRELA; CVC BRASIL; SMART FIT.

■ ALPHAVILLE; JOAO FORTES; LAVVI; VIVER; HOTEIS OTHON; SPTURIS.

Fonte: Elaborado pela autora.

Destaca-se que a empresa PDG Realt que faz parte do ramo de construção civil, em seu formulário de referência o auditor informa que existe um número bastante expressivo de lançamentos no livro diário, que foram realizados de forma manual, e que a empresa não possui evidências formais de que esses lançamentos passem por revisão e aprovação, por isso é necessário que exista uma política interna estabelecida tendo como diretriz a revisão e autorização dos lançamentos manuais por seus respectivos coordenadores e gestores garantindo assim que as operações sejam pertinentes ao negócio.

Outro exemplo apresentando o mesmo tipo de deficiência é a empresa Saraiva, que atua no segmento de livrarias, a deficiência em questão seria a ausência de formalização da política pra rotinas agendadas.

Já a empresa Dotz SA, que atua com programas de fidelização, apresentou como deficiência a ausência de procedimentos formalizados para garantir que a data de corte dos faturamentos e cancelamentos seja efetiva.

Observa-se que as 03 empresas possuem o mesmo problema de deficiência de controle interno, apesar de estarem em segmentos distintos, e áreas de atuação diversificadas, possuem o mesmo problema de DCI em contas

específicas, sendo que no período analisado detectou-se o apontamento de ausência de políticas de controle interno nessas empresas, ou seja, as empresas não possuem de forma estabelecida políticas que contribuem na prevenção e detecção de erros, no monitoramento e melhoria do ambiente de controles internos.

Conforme Arima, Gil, Nakamura, (2013), controle interno é a ideia básica para nortear a gestão e toda operação em cada patamar pertencente ao processo. Como já citado anteriormente nesse mesmo trabalho, de acordo Crepaldi, Crepaldi (2023) os controles internos reúnem as políticas adotadas pelas empresas com o objetivo de reduzir os riscos e melhorar os processos.

Segundo Ge e McVay (2005), foi observado em sua pesquisa que as fraquezas materiais no controle interno tendem a estar relacionadas a políticas deficientes, e com relação às divulgações das deficiências por parte da administração, também foi identificado que são frequentes os problemas de controle interno em contas mais complexas, que se enquadram dentro de contas específicas.

Para a existência de um controle interno satisfatório é necessário também a existência de políticas e procedimentos claramente definidos, a ausência de um controle eficiente tem como resultado a ocorrência de erros e deficiências.

Com relação às deficiências em Partes relacionadas, a empresa PDG Realt apresenta em seu formulário a seguinte situação, a empresa possui operações de mútuos e conta-corrente com pessoas ligadas, mas não há formalização por meio de contrato, nem ocorre o reconhecimento contábil de juros, a empresa também não efetua as retenções de IRRF e IOF, conforme é determinado pela legislação fiscal.

A empresa João Fortes, que atua no setor de incorporações, também apresenta esse tipo de deficiência, conforme informado pelo auditor, os mútuos registrados pela Companhia não possuem incidência de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Outro exemplo seria a empresa Plascar Part. que atua no setor automotivo, conforme indicado pelo auditor, a empresa efetuou empréstimos ativos de recursos financeiros, porém, sem a incidência de encargos financeiros.

Conforme o artigo 13. da lei 9.770/99, as operações de crédito

correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física estão sujeitas à incidência do IOF de acordo com as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

Segundo o COSO 2013, existem alguns objetivos referentes ao controle interno, um deles seria a questão da conformidade, no sentido de cumprimento de exigências das leis e regulamentações, observa-se nesse tipo de deficiência de controle interno não está atendendo aos objetivos do COSO.

É notável que existe um certo comodismo por parte das empresas, quando se trata de operações entre partes relacionadas, pois, não realizarem o reconhecimento do imposto sobre operações financeiras, acabam por desconsiderar a exigibilidade da lei, que não existe apenas para as operações entre instituições financeiras.

Quanto as empresas que apresentaram deficiência de controle interno na conta de contingências, como a Alphaville, que atua no setor de construções e incorporações, apresentou a seguinte situação, a companhia provisiona suas contingências apenas após a primeira sentença, o que pode gerar distorções contábeis pela competência do registro, outro fator identificado é a necessidade de melhoria na atualização das fases processuais no mapa de contingências, no que se refere a descrição do andamento do processo.

A empresa João Fortes, que também atua no setor de incorporações apresenta a seguinte deficiência, parte das informações que são reportadas pelo departamento jurídico para a contabilidade não possui informações acerca dos processos que estão vinculadas, o que pode ocasionar em uma possível supervalorização da provisão, dessa forma existe um risco de controle, e a apresentação dos saldos contábeis desamparados sem a indicação do número de processo para que seja feita a devida rastreabilidade.

Outra situação observada foi a empresa Hoteis Othon, que atua no ramo de hotelaria, o auditor independente pontuou a seguinte situação, foi verificado que na demonstração dos valores não havia menção ao número dos processos, nem dos autores, por isso não era possível relacionar os valores com as respostas dos advogados, isso pode ocasionar em alguma causa judicial com valor desatualizado, não refletindo de forma correta nas demonstrações contábeis.

Diante disso, observa-se que o controle da atualização dos valores das provisões de contingências se torna uma falha comum, conforme o item 14. do CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, uma provisão deve ser reconhecida quando a entidade possui uma obrigação presente como resultado de evento passado, quando se caracteriza como provável, que haverá uma saída de recurso econômico para liquidar uma obrigação, e por fim, quando pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Não atendendo a essas condições, não se faz necessário provisionar.

Tal deficiência também não atende as exigências de segurança razoável e confiabilidade da NBC TA 315 (R2): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, para existência do controle interno, é preciso que exista uma segurança razoável com relação aos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade, efetividade, eficiência e conformidade.

É preciso que exista uma comunicação tempestiva entre o representante legal, no caso os advogados e a contabilidade, ocorrendo sempre as devidas atualizações das causas registradas, possuindo também os respectivos números dos processos existentes, para que dessa forma seja possível atestar pela veracidade das informações.

5 CONCLUSÃO

O objetivo do estudo foi identificar as deficiências de controle interno presentes em contas específicas, informadas nos relatórios de referência do ano de 2022, em empresas listadas na B3, pertencentes ao setor de consumo cíclico. O estudo se classificou como sendo documental quanto aos seus procedimentos e qualitativo quanto a sua abordagem, foram analisados 88 formulários, das 90 empresas listadas na B3 como pertencentes ao setor de consumo cíclico. Dentre os principais resultados podem-se observar que as deficiências mais recorrentes foram: políticas de controle interno; partes relacionadas e contingências.

Quanto a natureza das deficiências de controle interno, foi verificado nos relatórios que tais deficiências ocorrem devido à falta da formalização de procedimentos claramente definidos por parte da administração para os demais envolvidos, a ausência da utilização de procedimentos formais exigidos pelas normas, e pela lei, e a falha na comunicação com partes terceiras externas as empresas.

Dos 88 formulários analisados é importante ressaltar que 54 empresas não apresentaram nenhum tipo de deficiência de controle interno, que representa 62,5% da base total.

Pode-se verificar também que algumas das categorias utilizadas por Ge e McVay (2005) não foram identificadas nos relatórios de referência do ano de 2022, foram um total de 09 das 20, isso representa 45% do total das categorias. Contudo, foram observadas algumas novas categorias, utilizadas como forma de atualização do protocolo de Ge e McVay (2005), foram identificadas 05 novas categorias, são elas: direito de uso; ISS; parcelamentos; pessoal. Destaca-se que os apontamentos de ausência e ou deficiência em políticas de controle interno esteve presente em 16 formulários no período analisado.

Também é importante ressaltar que foram identificados outros tipos de DCI, porém, não se enquadram como deficiências em contas específicas, são elas: problemas de tecnologia; reconciliação de contas; reconhecimento de receita; segregação de funções. Dos 88 formulários, 33 empresas apresentaram algum tipo dessas deficiências mencionadas, isso representa 37,5% da base total.

A pesquisa apresenta uma limitação quanto ao lapso temporal, se limitando os formulários de referência do ano de 2022. Desse modo, como sugestão para pesquisas futuras, seria a ampliação da base, utilizando um intervalo de tempo maior, e também a utilização do protocolo de Ge e MacVay atualizado, presente do Apêndice A, considerando as categorias identificadas nesse estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. Auditoria - Abordagem Moderna e Completa. São Paulo: Atlas, 2019: Grupo GEN, 2017. *E-book*. ISBN 9788597013801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013801/>. Acesso em: 02 abr. 2023.

ASSI, Marcos. Controles Internos E Cultura Organizacional - Como Consolidar A Confiança Na Gestão Dos Negócios - 3º edição 2019 - edição comemorativa 10 anos - Lançamento. Saint Paul Publishing (Brazil), 2019. *E-book*. ISBN 9788580041583. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580041583/>. Acesso em: 02 abr. 2023.

BRASIL. Instrução Normativa 308 da Comissão de Valores Mobiliários, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes, e revoga as Instruções CVM nº 216, de 29 de junho de 1994, e 275, de 12 de março de 1998. <http://www.cvm.gov.br>.

BRASIL. Instrução Normativa 591 da Comissão de Valores Mobiliários, de 26 de outubro de 2017. Altera a Instrução Normativa CVM 308. <http://www.cvm.gov.br>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 315 (R2): Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante. 19 DE AGOSTO DE 2021. Disponível em: [NBC TA 315 R2 \(cfc.org.br\)](https://www.cfc.org.br/nbc-ta-315-r2). Acesso em: 02 de abr. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA 265: Comunicação de Deficiências de Controle Interno. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.210/09. Disponível em [RES 1210.pdf \(cfc.org.br\)](https://www.cfc.org.br/res-1210-09). Acesso em: 02 de abr. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Governança Corporativa. Disponível em: [IBGC | conhecimento-governanca-corporativa](#). Acesso em: 02 de abr. 2023.

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 5ª edição, 2015. Disponível em: [Publicacao \(ibgc.org.br\)](#). Acesso em: 02 de abr. 2023.

GIL, Antonio de L.; ARIMA, Carlos H.; NAKAMURA, Wilson T. Gestão: controle interno, risco e auditoria. [Pinheiros, São Paulo, SP]: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502197558. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502197558/>. Acesso em: 10 abr. 2023.

PIZO, Frank. Mapeamento de Controles Internos Sox. [São Paulo]: Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597016345. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016345/>. Acesso em: 10 abr. 2023.

LOPES, Isabella; MARQUES, Vagner; LOUZADA, Luiz. Deficiências de Controles Internos das Empresas Listadas na B3. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, João Pessoa, v. 7, n.3, p. 105 -126, Set./Dez. 2019. Disponível em: [Deficiências dos Controles Internos das Empresas Listadas na\[B3\] | Revista Evidenciação Contábil & Finanças \(ufpb.br\)](#). Acesso em: 02 de abr. 2023.

BASTOS, Victoria; MARQUES, Vagner. Analisando a Associação entre as Deficiências de Controles Internos e o Gerenciamento de Resultados. XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 24 a 26 de julho de 2019. Disponível em: [1384.pdf \(fipecafi.org\)](#). Acesso em: 02 de abr. 2023.

BRANDÃO, Carolini; MARQUES, Vagner; BLLARINI, Laise; FREITAG, Viviane. Red flags de auditoria e divulgação das deficiências de controles internos nas empresas do IBRX 100. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v.18, n.48, p.22-39, jul./set. 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e76636>. Acesso em: 16 de abr. 2023.

SILOTE, Natalia; RZENDE, Etiene; MARQUES, Vagner; FREITAG, Viviane. Deficiências de Controles Internos, republicações e opinião do auditor: evidências no mercado brasileiro. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, ISSN 1981-8610, Brasília, v.15, n. 3, art. 4, p. 310-328, jul./set. 2021. Disponível em: [Vista do Deficiências de Controles Internos, republicações e opinião do auditor: \(repec.org.br\)](http://repec.org.br). Acesso em: 16 de abr. 2023.

ZITTEI, Marcus; NASCIMENTO, Edvaldo; SOUZA, Renato; SILVA, Arthur. Análise da Relação entre as Deficiências dos Controles Internos, a Governança Corporativa e a Qualidade da Informação Contábil. Linceu On-line. v. 11, n. 2 (2021). Disponível em: [Análise da relação entre as Deficiências dos Controles Internos, a Governança Corporativa e a Qualidade da Informação Contábil | Zittei | Revista Linceu On-Line \(fecap.br\)](http://fecap.br). Acesso em: 16 de abr. 2023.

COSO. Controle Interno – Estrutura Integrada, 2013. Disponível em: [COSOIICIF 2013 Sumario Executivo.pdf \(mpu.mp.br\)](http://mpu.mp.br). Acesso em: 06 de mai. 2023.

Conselho Federal de Contabilidade. (2009). Resolução CFC Nº. 1.210/09 Aprova a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno. http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1210.pdf

VAASSEN, Eddy; MEUWISSEN, Roger; SCHELLEMAN, Caren. Controle interno e sistemas de informação contábil: sob a ótica de empresas privadas e públicas. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502200746. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502200746/>. Acesso em: 06 mai. 2023.

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559775002. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775002/>. Acesso em: 21 mai. 2023.

OLIVEIRA, Antônio Benedito S. Controladoria: fundamentos do controle empresarial. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. E-book. ISBN 9788502618336. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502618336/>. Acesso em: 27 mai. 2023.

CRESWELL, John W. Investigação qualitativa e projeto de pesquisa. Porto Alegre: Grupo A, 2014. E-book. ISBN 9788565848893. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788565848893/>. Acesso em: 23 mai. 2023.

GIBBS, Graham; FLICK, Uwe. Análise de dados qualitativos. (Métodos de pesquisa). Porto Alegre: Grupo A, 2009. E-book. ISBN 9788536321332. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536321332/>. Acesso em: 23 mai. 2023.

TEIXEIRA, Silvio; CUNHA, Paulo. Índice de Deficiências do Controle Interno: Análise de Empresas Brasileiras Listadas na BM&FBOVESPA. Congresso Anpcont, 4 á 6 junho de 2016. Ribeirão Preto - SP. Disponível em: [MFC327.pdf \(anpcont.org.br\)](https://anpcont.org.br/MFC327.pdf). Acesso em: 27 de mai. 2023

CUNHA, Paulo; SILVA, Aline; ROHENKOHL, Leonardo. Deficiências de Controle Interno e Escolhas Contábeis Conservadoras e Oportunistas. Revista Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, V.22 N.3, p. 368-385, Set-Dez. 2019. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/2014>. Acesso em: 27 de mai. 2023.

CUNHA, Paulo; SILVA, Aline; TEIXEIRA, Silvio. Recomendações aos comitês de auditoria em empresas brasileiras. Revista de Contabilidade e Organizações (2018), v. 12: e138. Disponível em: [Recomendações aos comitês de auditoria em empresas brasileiras | Revista de Contabilidade e Organizações \(usp.br\)](#). Acesso em: 27 de mai. 2023.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá Barreto. Controladoria na gestão - 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502088627. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088627/>. Acesso em: 02 jul. 2023.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Publicado em 16/05/2023. Disponível em: <https://www.coso.org/SitePages/About-Us.aspx>. Acesso em: 16 jul. 2023

Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Novo modelo das Três Linhas do IIA 2020. Publicado em 20/07/2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-ii-a-2020>. Acesso em: 16 de jul. 2023

Lei Sarbanes – Oxley. Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. Deloitte Touche Tohmatsu. 28. Lei Sarbanes-Oxley • Maio 2003. Disponível em: [CFO \(legiscompliance.com.br\)](#). Acesso em: 16 de jul. 2023

GE, Weili; MCVAY, Sarah. The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. Accounting Horizons (2005) 19 (3): 137–158. Disponível em: [The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act | Accounting Horizons | American Accounting Association \(aaahq.org\)](#). Acesso em: 27 de mai. 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>> Acesso em: 26, ago 2023.

B3. [Classificação setorial | B3](#), 2023. Disponível em: https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/acoes/consultas/classificacao-setorial/ Acesso em: 26, ago. 2023.

BRASIL. Lei Nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Disponível em: [L9779 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 31, mar. 2024.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes E Ativos Contingentes. 16 DE SETEMBRO DE 2009. Disponível em: [Pronunciamento \(cpc.org.br\)](#). Acesso em: 31, mar. 2024.

APÊNDICE A - PROTOCOLO DE COLETA DE DADOS

DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO EM CONTAS ESPECÍFICAS: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS RELATÓRIOS DE REFERÊNCIA DE EMPRESAS LISTADAS NA B3

Apresentação do Estudo

Analisar das deficiências de Controle Interno em contas específicas, com base nos relatórios de referência do ano de 2022 de empresas listadas na B3.

Método: Para a análise de dados documental a pesquisa coletará nos formulários de referência publicados na CVM, informações a respeito das deficiências de controle interno em contas específicas dentro do setor de consumo cíclico, a escolha se justifica com base no estudo de Lopes, Louzada e Marques (2019), que verificaram as empresas que apresentaram maior deficiências de controle interno eram do setor de consumo cíclico, uma vez que são empresas que sofrem maior impacto dos ciclos econômicos, como alterações de inflação e taxas de juros.

Os dados foram categorizados com auxílio de ferramentas *do pacote office*.

Procedimento de Coleta de Dados

Dados Secundários: Os Formulários de Referência, foram obtidos através do site da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como também dentro do próprio site da empresa listada.

Dados analisados: Foram 88 Formulários de Referência (2022), extraídos das 90 empresas, listadas na B3 como sendo do setor de consumo cíclico.

Procedimento de Codificação - Code Book

Foram categorizadas as informações sobre a Deficiências de Controle Interno categorizadas por Ge e McVay (2005) e por Lopes, Louzada e Marques (2019) consideradas como contas contábeis específicas pois foram o grupo que reúne potenciais particularidades contábeis.

Code Book – Natureza das deficiências de controle interno: Uma análise a partir dos relatórios de referência de empresas listadas na B3

Código	Atualização - Categorização Ge e McVay (2005)	Exemplos - Descrição dos controles internos
Adiantamentos de Serviços	Deficiências de controle interno relacionadas à reconciliação de adiantamentos de serviço.	Não encontrado.
Ativos Fixos	Controle inadequado sobre a classificação de saldos de ativos fixos.	Ausência de Inventário do Ativo Imobilizado.
Contabilização de Despesas	Contabilização inadequada de acréscimos, como despesas antecipadas e despesas acumuladas.	Não existe um percentual fixo estabelecido para o rateio de despesas entre as empresas do grupo.
Contingências	Falta de conformidade com os procedimentos para reconhecimento de riscos gerais.	Identificada a necessidade de aprimoramento de determinadas atividades visando o cumprimento das regras estabelecidas pelo CPC 25 (provisões).
Controle de Aquisições	Implementação inadequada de controles sobre aquisição de operação e entidades.	<i>Não encontrado.</i>
Controle de Perdas	Controles internos inadequados para contabilização de perdas contingentes, incluindo dívidas.	Segregação da conta de Provisão para Devedores Duvidosos de acordo com a Legislação Fiscal.
Debêntures Conversíveis	Contabilização imprópria para debêntures conversíveis com garantias e medidas relacionadas ao reconhecimento de conversão de descontos, garantias e custos de emissão.	<i>Não encontrado.</i>
Derivativos	Contabilidade imprópria para derivativos.	A companhia não incluiu em suas demonstrações financeiras individuais e consolidadas, divulgações requeridas pelas normas contábeis no que diz respeito ao fluxo financeiro dos derivativos financeiros.
Direito De Uso	Contratos de Aluguéis (Arrendamentos) de Imóveis Vencidos e Não Renovados (Desproteção jurídica do direito de uso).	Contratos de aluguéis da Matriz, filiais, vencidos.
Documentação – opções de ações	Problemas, com a falta de documentação eficaz, para as operações de opções de ações e outros modelos de remuneração com base em compensações.	<i>Não encontrado.</i>
Equivalência Patrimonial	Contabilização imprópria de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.	Ausência de prestação de contas e da apresentação das informações financeiras e contábeis de companhias investidas.
Estoque	Questões de controle interno com relação às transações de estoque.	Ineficiência nos procedimentos de contagem de inventário físico.
Impairment	Fraquezas no processo de coleta de informações para realização do teste de redução ao valor recuperável de ágio registrado e ativos intangíveis com vida útil indefinida.	Fragilidades no controle do impairment de estoque tanto de unidades concluídas, em construção e de terrenos.

Informações Internas (Seg Op)	Problemas na geração de informações internas por segmento operacional.	Ausência de Emissão de Relatório Financeiro de Fornecedores ao Final do Mês Calendário.
IR	Inadequações na contabilização de impostos de renda.	Exclusão dos juros Selic na apuração do IRPJ e da CSLL.
Código	Atualização - Categorização com Base na Realidade Brasileira	Exemplos - Descrição dos controles internos
ISS	Ausência de Recolhimento Tempestivo de ISS Retido de Prestadores de Serviços.	A Companhia não tem recolhido os encargos de ISS tempestivamente, quando retidos de prestadores de serviços, o que pode acarretar apropriação indébita, com eventuais consequências jurídicas severas, inclusive quanto aos seus administradores.
Parcelamentos	Atualização de saldos contábeis de parcelamentos.	Variações identificadas ao efetuar o cruzamento entre saldos contábeis e extrato de parcelamentos.
Partes Relacionadas	Procedimentos inadequados para reconciliar contas e transações entre empresas.	A empresa possui operações de mútuos e conta-corrente com pessoas ligadas e, de acordo com a Administração, não há formalização por meio de contrato, além de não haver qualquer reconhecimento contábil de juros.
Pensões	Contabilização imprópria para responsabilidades com pensões.	Não encontrado.
Pessoal	Riscos trabalhistas e previdenciários.	Contratação de profissionais na forma de pessoa jurídica, no qual prestam serviços com características que possam caracterizar vínculo empregatício.
Políticas De Ci	Ausência de formalização de processos e políticas que contribuem na prevenção e detecção de erros bem como no monitoramento e melhoria do ambiente de controles internos.	Ausência de evidências de revisão e aprovação das estimativas contábeis aplicáveis.
Registro De Intangíveis	Deixar de registrar patentes ou marcas comerciais em tempo hábil, ou de analisar oportunamente a utilidade de manter patentes e marcas registradas com possível prejuízo.	Não encontrado.
Securitizações De Recebíveis	Deficiências na documentação de programa de securitização de recebíveis.	Não encontrado.
Seguros	Deficiências no processo de registro de passivos relacionados a franquias com seguros.	Não encontrado.
Softwares	Procedimentos de contabilização inadequados para registro de desenvolvimento de software.	Não encontrado.

Fonte: Ge e MacVay (2005) e Autora.

Referências

Ge, W, & Mcvay, S (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the sarbanes-oxley act. *Accounting Horizons*, v. 19, n. 3, p. 137–158, 1 set. <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.3.137>

Saldaña, J. (2013). *The coding manual for qualitative researchers*. 2nd. Los Angeles: Sage.

LOPES, Isabella; MARQUES, Vagner; LOUZADA, Luiz. Deficiências de Controles Internos das Empresas Listadas na B3. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, João Pessoa, v. 7, n.3, p. 105 -126, Set./Dez. 2019. Disponível em: Deficiências dos Controles Internos das Empresas Listadas na[B3] | *Revista Evidenciação Contábil & Finanças* (ufpb.br). Acesso em: 02 de abr. 2023.