

O QUE SABEMOS SOBRE O CONTROLE INTERNO DAS EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO?

WHAT DO WE KNOW ABOUT INTERNAL CONTROL OF BASIC SANITATION COMPANIES?

Marcelo Antonio Pierri Junior¹
Luiz Alberton²

RESUMO

O estudo investigou as práticas e deficiências de controle interno em empresas do setor de Água e Saneamento Básico, utilizando a Metodologia COSO como referência. Foram selecionadas as empresas listadas no setor do período de 2015 e 2022, totalizando 236 observações de práticas de controle e deficiências. Os dados foram coletados dos Formulários de Referência disponíveis no site da B3. Um aspecto destacado foi a necessidade de melhorias significativas, especialmente na área de Tecnologia da Informação, identificada como uma das fontes principais de deficiências de controle interno. As soluções propostas pelas empresas incluíram a remoção de acessos privilegiados e o estabelecimento de monitoramento periódico. Além disso, é essencial aprimorar os processos de comunicação e informação. Dentre os principais pontos, a classificação das deficiências revelou que questões relacionadas a contas do balanço, deficiências na área de TI e ausência de manuais e políticas definidas foram as mais comuns. Isso destaca a importância de concentrar esforços nessas áreas para fortalecer o controle interno como um todo. Sugere-se que pesquisas futuras investiguem o impacto das deficiências de controle interno na performance financeira e operacional das empresas.

Palavras-chave: controle interno; COSO; deficiências de controle interno.

ABSTRACT

The study investigated the internal control practices and deficiencies in companies from the Water and Basic Sanitation sector, using the COSO Methodology as a reference. Companies listed in the sector from the period between 2015 and 2022 were selected, totaling 236 observations of control practices and deficiencies. The data was collected from the Reference Forms available on the B3 website. A highlighted aspect was the need for significant improvements, particularly in the Information Technology area, identified as one of the main sources of internal control deficiencies. The

¹Mestre em Contabilidade. Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina e Docente no Centro Universitário Estácio de Sá. Santa Catarina. Brasil. Email: marcelopierrijr@gmail.com ORCID <https://orcid.org/0000-0003-0061-6350>

²Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor Titular da Universidade Federal de Santa Catarina; Subcoordenador do Programa de Pós-Graduação Profissional em Planejamento e Controle de Gestão - Mestrado Profissional. Departamento de Contabilidade. Santa Catarina. Brasil. Email: Luiz.alberton@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9611-3859>

solutions proposed by the companies included the removal of privileged access and the establishment of periodic monitoring. Additionally, it is essential to improve communication and information processes. Among the main points, the classification of deficiencies revealed that issues related to balance sheet accounts, IT-related deficiencies, and the lack of defined manuals and policies were the most common. This highlights the importance of focusing efforts on these areas to strengthen internal control as a whole. It is suggested that future research investigate the impact of internal control deficiencies on the financial and operational performance of companies.

Key words: internal control; COSO; internal control deficiencies.

Artigo recebido em: 03/02/2025

Artigo aprovado em: 24/10/2025

Artigo publicado em: 05/11/2025

Doi: <https://doi.org/10.24302/agora.v30.5814>

1 INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Lei Federal n. 14.026/2020, que reformula o arcabouço jurídico do saneamento básico, foi estabelecido que as empresas responsáveis pelos serviços públicos de saneamento básico devem cumprir metas de universalização. Além disso, a lei destaca a importância do controle social como um aspecto preponderante no alcance dos resultados. As metas visam assegurar que até 31 de dezembro de 2033, 99% da população tenha acesso a água potável e que 90% da população tenha acesso à coleta e tratamento de esgoto (Dalescio *et al.*, 2022).

A elaboração de um sistema de controle interno estruturado é um aliado importante para a boa prática de governança nas organizações no setor de saneamento (Mattos, 2018). A lei de saneamento destaca a importância do conjunto de mecanismo e procedimentos que garantam à sociedade informações relacionada aos serviços públicos. As mudanças recentes reforçaram a discussão sobre gestão e eficiência dos serviços e operações na área de saneamento básico.

A crescente pressão social sobre as organizações para demonstrarem um controle interno adequado tem elevado a importância das auditorias e da contabilidade, revitalizando seu papel na gestão de riscos (Vinnari; Skaerbaek, 2014). A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TA 265, intitulada Comunicação de Deficiências de Controle Interno e emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, guarda relação com a norma International Standard on Auditing - ISA 265. Esta norma estipula que o auditor deve comunicar de maneira apropriada à administração da

empresa e aos responsáveis pela governança as deficiências de controles internos identificadas durante a auditoria das demonstrações contábeis.

Além disso, no ponto de vista brasileiro, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulamentou a divulgação das deficiências de controles internos para as empresas brasileiras de capital aberto por meio da Instrução Normativa (IN) n. 480 de 2009, conduzida através do preenchimento do Formulário de Referência (FR) (Lopes *et al.*, 2019). Assim, é possível realizar uma análise da estrutura e deficiências do controle interno das empresas listadas na B3.

Diante desse contexto, o objetivo desta pesquisa é identificar as práticas e deficiências de controles internos das empresas no setor de Água e Saneamento Básico conforme a ótica da Metodologia COSO. Para isso, realizou-se uma pesquisa de natureza com abordagem qualitativa, por meio de pesquisa documental e análise de conteúdo dos relatórios de auditoria e formulário de referência das empresas de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário brasileiros.

Destaca-se que analisar essas práticas nas empresas do Setor terá papel importante na análise da governança e funcionamento dessas empresas. Há diferenças no desempenho das empresas privadas e públicas, especialmente no setor de água e saneamento básico (García-Rubio; González-Martínez, 2014; Margulies, 2018). Salienta-se que os controles internos desempenham um papel fundamental na avaliação do desempenho das empresas, sendo, consequentemente, ferramentas essenciais de gestão.

A presença de deficiências nos controles internos pode levar a fraudes, prejuízos financeiros e comprometer a saúde financeira da empresa, podendo até mesmo afetar sua continuidade (Maquiaveli, 2023). É importante destacar que empresas mal administradas, carentes de controles adequados, deixam de aproveitar oportunidades de negócios e tornam-se menos atraentes para investimentos (Macedo, 2018). Pesquisas futuras devem analisar os tipos de deficiências de controle, sua frequência e as recomendações realizadas pelas empresas (Zittei *et al.*, 2021).

A partir dos estudos anteriores, verificou-se uma lacuna de pesquisa, principalmente quanto à discussão do controle interno sob o ponto de vista da metodologia COSO e sua importância na gestão das empresas, visto que é fundamental para eficiência das operações das empresas de Saneamento Básico. E,

inclusive para acesso universal e equitativo à água potável e ao esgotamento sanitário para indivíduos, organizações e para a proteção do meio-ambiente.

É relevante salientar que o setor de saneamento no Brasil desempenha um papel significativo em termos territoriais, sociais, ambientais e econômicos. A pesquisa também contribui para os debates sobre o alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU), especialmente relacionado ao ODS 6 - Água Potável e Saneamento. Assim, estudos que abordam a natureza do desempenho, aspectos de governança e a preocupação com o direito de acesso aos serviços de saneamento básico e água potável tornam-se relevantes no atual panorama acadêmico/prático.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 CONTROLE INTERNO

O controle interno teve origem da necessidade de aprimorar os procedimentos adotados pelas organizações em relação aos processos de expansão de fronteiras. Desde então, tem ganhado importância significativa no planejamento e na execução das atividades operacionais de empresas ao redor do mundo.

O controle interno é um procedimento dirigido pelo conselho de administração, diretoria e todos os colaboradores da organização, com o propósito de proporcionar uma segurança razoável em relação ao alcance de objetivos nas dimensões operacional (eficácia e eficiência das operações), comunicação (confiabilidade das informações e relatórios) e conformidade (cumprimento das leis e regulamentações aplicáveis) (Maquiaveli, 2023).

A definição do sistema de controle interno estabelecida pela NBC TA 315 (R2) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, é definida como

[...] um sistema planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, pela administração e por outros empregados para fornecer segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, à efetividade e eficiência das operações e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. Para fins das normas de auditoria, o sistema de controles internos consiste de cinco componentes interrelacionados: (i) ambiente de controle; (ii) processo de

avaliação de riscos da entidade; (iii) processo da entidade para monitorar o sistema de controles internos; (iv) sistema de informação e comunicação; e (v) atividades de controle (NBC TA 315, 2021).

O modelo adotado na NBC TA 315 tem enfoque na divisão de componentes definidos pelo COSO. Fundado em 1985, o COSO foi estabelecido para apoiar a National Commission on Fraudulent Financial Reporting, uma iniciativa independente do setor privado que investigou os fatores causadores de relatórios financeiros fraudulentos. Além disso, o COSO desenvolveu recomendações destinadas a empresas de capital aberto, seus auditores independentes, a SEC e outros órgãos reguladores, bem como instituições educacionais (Coso, 2024).

Em 2013, o COSO revisou o documento Internal Control - Integrated Framework de 1992, atualizando a definição de controle interno com base em conceitos fundamentais. De acordo com essa revisão, controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, projetado para proporcionar segurança razoável no que diz respeito à realização de objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Essa definição enfatiza que o controle interno é:

Conduzido para alcançar objetivos em uma ou mais categorias separadas, mas sobrepostas – operacional, divulgação e conformidade. Um processo contínuo de tarefas e atividades - um meio para um fim, não um fim em si mesmo. Executado por pessoas – envolve não apenas políticas, procedimentos e sistemas, mas também as ações tomadas pelas pessoas em todos os níveis da organização para exercer controle interno. Capaz de oferecer segurança razoável - embora não absoluta - para a estrutura de governança e a alta administração da entidade. Adaptável à estrutura da entidade - flexível na aplicação, podendo ser implementado em toda a organização ou em unidades específicas, como subsidiárias, divisões, unidades operacionais ou processos de negócios particulares (COSO, 2013).

É amplamente reconhecido que os controles internos estão comumente ligados aos processos de conformidade em organizações de porte médio e grande. Eles constituem elementos integrantes dos procedimentos de gestão e fazem parte das atividades operacionais das empresas (Macedo, 2018). A perspectiva comum de empresários e gestores em relação aos controles internos é que esses processos

representam uma burocracia necessária para garantir que a empresa funcione de acordo com padrões regulatórios e legislações, assegurando a proteção dos ativos.

A metodologia COSO com a reformulação em 2013, ajustou conceitos fundamentais introduzidos na estrutura original, que se transformaram em princípios, associados aos cinco componentes e que proporcionam ao usuário clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno (Silva, 2017).

Os Cinco componentes da estrutura são:

- a) Ambiente de controle: é a consciência que a entidade possui sobre controle interno. O ambiente de controle é efetivo, quando as pessoas da entidade sabem de suas responsabilidades, o limite de suas autoridades e possuem o comprometimento de fazerem suas atribuições de maneira correta. A alta administração deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, código de ética e código de conduta a serem adotados (COSO, 2013).
- b) Avaliação e gerenciamento de riscos: A existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles internos. Depois de estabelecidos os objetivos, devem ser identificados os riscos que ameaçam seu cumprimento e tomadas as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados (COSO, 2013).
- c) Atividade de controle: Atividades executadas de maneira adequada, que permitem a redução ou administração dos riscos identificados anteriormente. Podem ser atividades de controle e desempenho e devem ser transmitidas a todos os integrantes da entidade (COSO, 2013).
- d) Informação e comunicação: dá suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, ou vice-versa, em um formato e uma estrutura de tempo que lhes permitem executar suas atividades de controle com eficácia (COSO, 2013).
- e) Monitoramento: É a avaliação e apreciação dos controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. O monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais,

como é o caso da auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna (COSO, 2013).

2.2 SANEAMENTO BÁSICO E ÁGUA

De acordo com a Lei n. 14.026 de Julho de 2020, que constitui o novo Marco Regulatório do Saneamento, o saneamento básico: é composto conjunto de serviços públicos, infraestruturas e instalações operacionais de:

- a) abastecimento de água potável: constituído pelas atividades e pela disponibilização e manutenção de infraestruturas e instalações operacionais necessárias ao abastecimento público de água potável, desde a captação até as ligações prediais e seus instrumentos de medição;
- b) esgotamento sanitário: constituído pelas atividades e pela disponibilização e manutenção de infraestruturas e instalações operacionais necessárias à coleta, ao transporte, ao tratamento e à disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até sua destinação final para produção de água de reúso ou seu lançamento de forma adequada no meio ambiente;
- c) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos: constituídos pelas atividades e pela disponibilização e manutenção de infraestruturas e instalações operacionais de coleta, varrição manual e mecanizada, asseio e conservação urbana, transporte, transbordo, tratamento e destinação final ambientalmente adequada dos resíduos sólidos domiciliares e dos resíduos de limpeza urbana; e
- d) drenagem e manejo das águas pluviais urbanas: constituídos pelas atividades, pela infraestrutura e pelas instalações operacionais de drenagem de águas pluviais, transporte, detenção ou retenção para o amortecimento de vazões de cheias, tratamento e disposição final das águas pluviais drenadas, contempladas a limpeza e a fiscalização preventiva das redes;

Conforme destacado por Conterato *et al.* (2018), o saneamento emerge como um pilar essencial para o avanço econômico e social de uma nação. A gestão eficiente dos serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto, juntamente com sua disposição adequada, resulta em melhorias significativas na qualidade de vida da população, especialmente no que diz respeito à saúde infantil, contribuindo para a redução da mortalidade infantil.

Além disso, o saneamento desempenha um papel positivo em diversos setores, como turismo, valorização imobiliária, aumento da produtividade dos trabalhadores, despoluição de corpos d'água e preservação dos recursos hídricos, entre outros aspectos. Mattos (2018) discutem controles internos e agências reguladores do setor de água. Conforme observado pelo autor, há uma tendência de superavaliação em certas medidas de controle, como já discutido anteriormente. As Agências

Reguladoras de Saneamento Básico, sem dúvida, precisam focar mais em seus próprios sistemas de controle interno para garantir uma governança eficaz. Isso ocorre porque não demonstraram possuir os níveis adequados de controle interno de acordo com os padrões internacionais de avaliação.

3 PERCURSO METODOLÓGICOS

A pesquisa pode ser classificada da seguinte forma: descritivo em relação aos objetivos, documental em termos de procedimentos, e qualitativa na abordagem do problema. O objeto de estudo serão as deficiências de controle interno e informações disponíveis no período de 2015-2022.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa é classificada como documental. Nas pesquisas documentais possuem algumas vantagens, pois é uma fonte rica e estável de dados: não implica em custos elevados, não requer interação com os participantes da pesquisa e permite uma análise profunda das fontes. Neste estudo, analisou-se os formulários de referência disponíveis no site da B3 e CVM.

A amostra inicial do estudo foi composta por 11 empresas listadas na [B]³ que estão classificadas no setor de Água e Saneamento Básico. Os dados dos formulários de referência foram coletados no período de 2015 a 2022, período do qual o mesmo passou a ser disponibilizado no sítio eletrônico da [B]³. O campo utilizado foi o 5.2 – descrição dos controles internos (2023) e 5.3 - descrição dos controles internos (2015-2022). Uma das empresas não possuía informação nos formulários de referência (Enviromental Esg Participações) foi excluída da amostra.

Para a análise dos dados, empregou-se a técnica de Análise Qualitativa de Conteúdo com uma abordagem indutiva. Na análise qualitativa de conteúdo pode ser realizada através de duas abordagens: indutiva ou dedutiva. Na abordagem indutiva, as categorias e códigos de análise são desenvolvidos a partir da interpretação do material coletado no campo, que emerge da questão de pesquisa (Mayring, 2004).

O controle interno foi categorizado conforme Ge e Mcvay (2005) e Lopes, Marques e Louzada (2019). As classificações para as deficiências de controle interno conforme os autores: (i) treinamento; (ii) Estoque e Accruals; (iii) Reconhecimento de Receitas; (iv) (re)conciliação de contas; (v) Segregação de função; (vi) Falhas em

subsidiárias; (vii) Políticas contábeis e fechamento; (viii) Falhas em subsidiárias; e (iv) outras deficiências.

E, além dessa categorização, classificou-se conforme a estrutura da metodologia COSO, (i) ambiente de controle; (ii) Avaliação e gerenciamento de riscos; (iii) atividade de controle; (iv) Informação e comunicação; e (v) monitoramento.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta os resultados em tópicos e subtópicos de acordo com os critérios de análise para o controle interno dessas empresas.

Das 10 empresas analisadas durante todo o período, 9 apresentaram deficiências no controle internos informadas no Formulário de Referência durante o período de análise. O total foram 236 observações sobre deficiências e apontamentos feitos pelos auditores nas recomendações. Uma média de 5 observações por empresa.

4.1 CONTROLE INTERNO E OS COMPONENTES CONFORME O COSO

Inicialmente, classificou-se as deficiências de controle interno conforme desvios em um dos componentes da estrutura do COSO. Na literatura, Araujo (2014), Barros *et al.* (2015), Castro (2014), Glock (2015), Santos e Souza (2016, 2017), entre outros, destacam que a metodologia COSO oferece aos gestores uma ferramenta de suporte à gestão, abrangendo desde o planejamento e definição de objetivos até o estabelecimento de controles e avaliação contínua da organização.

Os 5 componentes recomendados são: (i) ambiente de controle; (ii) Avaliação e gerenciamento de riscos; (iii) atividade de controle; (iv) Informação e comunicação; e (v) monitoramento. Utilizou-se como base para identificar e compreender as observações conforme cada categoria.

Tabela 1 – Classificações das observações de deficiências de controle interno observadas na amostra

Componente do Controle Interno	Quantidade de Observações
Ambiente de controle	16
Avaliação e Gerenciamento de Riscos	9
Atividade de Controle	137
Informação e Comunicação	34
Monitoramento	40
Total	236

Fonte: dados da pesquisa

Observou-se na Tabela 01 que a Atividade de Controle foi o componente mais frequentemente afetado, com um total de 137 observações de deficiências. Esse achado sugere que podem existir lacunas significativas nos procedimentos estabelecidos para garantir a conformidade com políticas e regulamentações, bem como para mitigar riscos operacionais e financeiros. Essas deficiências podem representar uma ameaça à eficácia geral do controle interno na organização, destacando a necessidade de revisão e fortalecimento das práticas de controle dentro dos processos operacionais.

Além disso, a análise revelou que áreas como Informação e Comunicação e Monitoramento também apresentaram um número considerável de observações de deficiências, com 34 e 40 casos, respectivamente. Isso sugere que a transparência e a comunicação eficaz de informações dentro da organização podem ser áreas de preocupação, assim como a necessidade de um acompanhamento mais rigoroso das atividades de controle para garantir sua efetividade ao longo do tempo.

Na Tabela 1, foi evidenciado que o Ambiente de Controle apresentou um número menor de observações de deficiências, totalizando 16 casos. Isso sugere que, embora haja uma base estabelecida para o controle interno na organização, ainda existem áreas que requerem melhorias para fortalecer a cultura de controle e o compromisso da alta administração com a integridade e a ética organizacional. Avaliação e gerenciamento de risco foi pouco apontada no campo de controle interno. O motivo pode estar relacionado ao foco na análise dessa pesquisa. Pois não foi utilizado como enfoque a parte de gerenciamento de riscos no formulário de referência.

As citações da CASAN, retiradas do Formulário de Referência item 5.3 – controle internos reforçam a informação e a estrutura que as deficiências de controle interno são apontadas

Patrimônio:

- a) Existem ações de ocupação e usucapião sobre bens da Companhia;
- b) Os relatórios da Empresa contratada para realização do inventário e conciliação contábil não trouxeram as informações de natureza contábil, apenas física, o que reduziu a efetividade do trabalho contratado para fins contábeis;
- c) As Matrículas dos imóveis estão desatualizadas, impossibilitando a identificação da situação atual dos bens;
- d) Necessidade de compra de maquinário para controle de inventário periódico,
- e) Formalização e estudo aprofundado acerca da vida útil e recuperabilidade dos bens;

Comercial:

- Fraudes praticadas por parte dos consumidores atrapalham o processo de cobrança pelo consumo dos produtos/serviços da Companhia;
- Interrupção da prestação de serviços de fiscalização comercial (caça-fraude).

Tecnologia da Informação:

- Ausência de plano formalizado de contingência para incêndios e outras catástrofes;
- Ausência de Plano Estratégico de T.I atualizado (última data do ano de 2005);

Auditória Interna

- a) Manuais defasados e ausência de fluxos e procedimentos internos no setor;
- b) Inexistência de programa de repetição de falha;
- c) Ausência de pessoal já experiente, pessoal em fase de qualificação, após saída dos responsáveis em processo de PDVI (formulário de referência, CASAN – 2019).

Observa-se diversas situações levantadas que denotam algumas características que precisam ser ajustadas no componente da COSO. Problema na falta de monitoramento como destacado “Inexistência de programa de repetição de falha;” e “Ausência de pessoal já experiente, pessoal em fase de qualificação, após saída dos responsáveis em processo de PDVI.”

Na amostra da pesquisa foi identificado que todas as empresas que apresentaram alguma deficiência de controle interno também possuíam uma deficiência relacionada a área de Tecnologia da Informação (TI). Como exemplo, têm-se a deficiência de controle interno apresentada pela SABESP:

Identificamos uma conta de usuário (suporte ao sistema ERP) com acesso privilegiado (superusuário). Essa conta, se usada incorretamente, pode dar ao usuário acesso às transações do sistema para fazer alterações indevidas. Além disso, essa deficiência de controle pode afetar a eficiência dos controles automatizados, dos controles manuais com componentes automatizados no nível do processo e das informações contidas no banco de dados do sistema que foram usados para executar os controles automatizados e manuais. (formulário de referência, SABESP– 2019)

Destaca-se que a empresa apresentou algumas soluções para aprimorar e resolver cada um dos componentes, como observado no formulário de referência da SABESP em 2019 nas respostas aos problemas identificados:

Remoção do acesso privilegiado;
Análise dos registros de acesso da conta relevante;
Ações para assegurar que o acesso privilegiado ocorra somente em caráter excepcional e pelo tempo necessário, sujeito a justificativa e com base na autorização de dois gestores; e
Monitoramento periódico de ações de usuários privilegiados. (formulário de referência, SABESP– 2019).

Em relação ao Componente Informação e Comunicação, têm-se como destaque alguns apontamentos como o feito para Copasa (2018).

Aprimorar canal de denúncias

Verificamos que ainda não existe uma política para definir e padronizar a apuração e tratativa das denúncias.

Recomendamos que a Companhia realize reuniões frequentes com o “board” para assegurar os propósitos do Canal de Denúncias.

Recomendamos ainda, a criação de procedimentos internos (manual de investigações) para padronizar a apuração e dar transparência e credibilidade para o processo investigativo interno.

Sugere-se que nesse documento conste:

- Fluxograma definido, com prazos para apuração, resultados e resposta;
- Papéis e responsabilidades, definindo a cooperação entre as áreas (Auditoria Interna, Jurídico, RH entre outras) (formulário de referência, COPASA– 2018)

Observa-se que a recomendação dos processos de controle vão desde a criação de procedimentos internos, definições de responsabilidades e validação de um canal externo como determina os princípios desse componente.

Identificou-se informações nos relatórios que destacam a real necessidade de aprimoramento do controle interno, como no formulário de referência da Ciclus (2023):

Ausência de políticas e controles internos

Situação identificada

Atualmente, os controles internos da Companhia dependem essencialmente das pessoas, não havendo processo de documentação e de comunicação de responsabilidades para os colaboradores. Políticas anticorrupção e conformidade (compliance)

Situação identificada

Ausência de diretrizes claras e formalizadas sobre os valores da empresa e conduta esperada dos colaboradores, bem como demais diretrizes de integridade: política anticorrupção, política de brindes e presentes, política de conflitos de interesses, política ou procedimentos para processos licitatórios, entre outros.

4.2 TIPOS DE DEFICIÊNCIAS DE CONTROLE INTERNO

Na sequência, os tipos de deficiências de controles (Tabela 02) foram analisados para enfatizar a característica principal de cada observação utilizando como base a classificação inicial de conforme Ge e Mcvay (2005) e Lopes, Marques e Louzada (2019).

Tabela 02 – Classificações das observações de deficiências de controle interno observadas na amostra

Tipos de Deficiências	Quantidade	%
Contas específicas	91	38,56%
Deficiências na Área de T.I	45	19,07%
Ausência de Manuais e políticas definidas	38	16,10%
Segregação de Funções	17	7,20%
(Re) conciliação de Contas	14	5,93%
Reconhecimento de Receitas e despesas	12	5,08%
Período de Fechamento	10	4,24%
Treinamento	4	1,69%
Falhas em Subsidiárias	3	1,27%
Falhas Tecnológicas	2	0,85%
Total	236	100,00%

Fonte: dados da pesquisa

Verificou-se que 38,56% das deficiências divulgadas referiram-se aquelas relacionadas a contas específicas do Balanço, Deficiências na área de T.I (19,07%), Ausência de manuais (16,10%), que juntas totalizaram mais de 70% das deficiências divulgadas.

Dentre os exemplos de deficiências de contas específicas, têm-se uma deficiência apontada no formulário de referência da COPASA em 2021:

Ausência de metodologias para perdas de aplicação financeira com as determinações do CPC 48/IFRS 09.

Situação observada

Identificamos que a Companhia não possui uma formalização acerca do aprimoramento dos critérios a serem aplicados e considerados para fins de contabilização das perdas esperadas para as aplicações financeiras.

De acordo com a IFRS 9/CPC 48, item 5.2.2:

“A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável na Seção 5.5 a ativos financeiros mensurados ao custo amortizado de acordo com o item 4.1.2 e a ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A.”

Recomendação

Recomendamos que a entidade atualize sua metodologia de risco de crédito, incorporando em sua política critérios objetivos a serem considerados pela Companhia para fins de provisionamento das perdas esperadas para essa classe de ativo financeiro. Adicionalmente, realize uma análise dos impactos na probabilidade de default para que tais montantes possam ser monitorados

com maior frequência pela Companhia. (formulário de referência, COPASA - 2021)

Na pesquisa de Lopés, Louzada e Marques (2019), as deficiências referentes ao treinamento e as falhas tecnológicas apresentaram a maior representatividade da amostra. E, reconhecimento de receita e acúmulo de funções foram que apresentaram as menores. Os resultados podem ser diferentes em decorrência do setor escolhido e do período.

Na sequência, demonstra-se a quantidade de deficiência de controles internos por ano.

Tabela 03 – Classificações das observações de deficiências de controle interno observadas na amostra

Ano	Qtde de Deficiências de Controle Interno
2015	26
2016	23
2017	34
2018	35
2019	39
2020	34
2021	15
2022	30

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 03, a quantidade de deficiências de controle interno identificadas em cada ano, ao longo de um período de oito anos. Observa-se que o número de deficiências variou ao longo do tempo, apresentando algumas flutuações. Inicialmente, houve um aumento de 2015 para 2017, seguido por um período de estabilidade em 2018 e 2019, com um aumento significativo novamente em 2020. Um dos pontos importantes é que após identificada as falhas de controle interno pelos auditores, recomendações e ações são tomadas pelas empresas. Reforçando a ideia de que a divulgação e remediação das deficiências nos controles internos oferecem vantagens significativas aos investidores (Mitra; Hossain, 2011), contribuindo para aprimorar a qualidade da informação contábil e reforçar a confiança nas informações relatadas (Mitra; Hossain, 2011).

No entanto, em 2021, houve uma queda acentuada no número de deficiências identificadas. Essa variação ao longo dos anos sugere que o controle interno das organizações está sujeito a mudanças e pode ser influenciado por uma série de

fatores, como mudanças nas práticas de gestão, alterações regulatórias, avanços tecnológicos, entre outros. Esses dados podem ser úteis para compreender padrões de desempenho e identificar tendências ao longo do tempo, além de orientar estratégias para fortalecer o controle interno nas organizações.

Em 2022, a quantidade de deficiências de controle interno voltou a subir, porém, esse resultado é decorrente de duas empresas novas no setor de Água e Saneamento (Ciclus e Águas do sertão). Analisando as perspectivas das demais empresas, constata-se que há um processo de maturação e adaptação do controle interno e de novos processos que surgem durante esse período.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar as práticas e deficiências de controles internos das empresas no setor de Água e Saneamento Básico conforme a ótica da Metodologia Coso. Para tanto, 11 empresas (236 observações de práticas de controle/deficiências) não financeiras listadas na Brasil, Bolsa, Balcão (B3) foram analisadas entre o exercício social findos em 2015 e 2022. Os dados foram obtidos na base de dados no Formulário de Referência no sítio eletrônico da B3.

Um ponto crucial identificado é a necessidade de melhorias significativas, especialmente no que diz respeito à área de Tecnologia da Informação, que foi apontada como uma das principais fontes de deficiências de controle interno. Isso foi exemplificado por casos como o da SABESP, onde a falta de controle adequado sobre as contas de usuário privilegiadas representava um risco substancial para a integridade e eficiência dos processos automatizados e manuais.

As soluções propostas pelas empresas para lidar com essas deficiências demonstram ações concretas para fortalecer os controles internos, como a remoção de acessos privilegiados e a implementação de monitoramento periódico. Além disso, é evidente a necessidade de aprimorar os processos de comunicação e informação, como ressaltado pelo exemplo da COPASA, onde a falta de políticas claras para apuração e tratamento de denúncias exigia uma revisão e padronização dos procedimentos internos.

A classificação das deficiências por tipos revelou que questões específicas relacionadas a contas do balanço, deficiências na área de TI e ausência de manuais

e políticas definidas representam a maioria das falhas encontradas. Isso sugere a importância de focar esforços na melhoria dessas áreas específicas para fortalecer o controle interno como um todo. Sugere-se para pesquisas futuras identificar o impacto das deficiências de controle interno na performance financeira e operacional das empresas.

Por fim, é importante destacar que os resultados desta pesquisa podem variar de acordo com o setor e o período analisado, como evidenciado por estudos anteriores. Uma das limitações da pesquisa é quanto a divulgação das deficiências dos controles internos que passou a ser divulgada pelas empresas em seus Formulários de Referências em 2016, referentes ao exercício de 2015. No entanto, as conclusões aqui apresentadas reforçam a necessidade contínua de monitoramento e aprimoramento dos controles internos, visando garantir a eficácia e integridade das operações das organizações.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. G. R. **Controle interno na perspectiva do Framework COSO ERM:** um estudo na Universidade Federal da Paraíba. 2014. 113 p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2014.

BARROS, C. C. et al. Avaliação dos sistemas de controles internos dos municípios do estado de Roraima. In: Congresso ANPCONT, 9., 2015, Curitiba. **Anais...** ANPCONT, 2015. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/ix/anais/artigo/cpt-0811-avaliacao-dos-sistemas-de-controles-internos-dos-municipios-do-estado-de-roraima>. Acesso: 22 fev. 2024

BLUMEN, A. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público.** Coordenação: Valmir Leônicio e Eurípedes Sales. Belo Horizonte: Fórum, 2015

CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno:** uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CONTERATO, E. et al. **Saneamento.** Porto Alegre: SAGAH, 2018.

COSO. **About us.** Committe of Sponsoring Organization, 2024. Disponível em: <https://www.coso.org/>

DALESCIO, S. T. M. R. et al. Análise dos Indicadores Econômico-Financeiros das Empresas de Saneamento Frente ao Novo Marco Legal do Saneamento Básico e a Lei de Licitações. **22º USP International Conference in Accounting.** 2022

Disponível em: <https://www.tcm.go.gov.br/escolatcm/wp-content/uploads/2022/09/Analise-dos-Indicadores-Economico-Financeiros-das-Empresas-de-Saneamento-Frente-ao-Novo-Marco-Legal-do-Saneamento-Basico-e-a-Lei-de-Licitacoes.pdf>

GONZÁLEZ-GÓMEZ, F.; GARCÍA-RUBIO, M. A.; GONZÁLEZ-MARTÍNEZ, J. Beyond the public- private controversy in urban water management in Spain. *Utilities Policy*, v. 31, 2014. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jup.2014.07.004>

LOPES, I. M. O., LOUZADA, L.C.; MARQUES, V. A. Deficiências de Controles Internos das Empresas listadas na B3. **Revista Evidenciação Contábil e Finanças**. v. 7; n .3; p 105-126, 2019. Doi: <https://doi.org/10.22478/ufpb.2318-1001.2019v7n3.41207>

MACEDO, E. L. D. **Controles internos**: percepções de gestores de negócio e de compliance sobre sua utilização como instrumento de competitividade. 2018. (Dissertação de Mestrado em Gestão) – Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24191>

MARGULIES, B. N. **Desempenho das empresas de saneamento básico brasileiras**: uma análise dos setores público e privado. 2018. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2018.

MAQUIAVELI, E. O. R. et al. **Fatores explicativos das deficiências de controle interno**. 2023.

MATTOS, R. C. C. **A atuação do sistema de controle interno e sua relevância nas agências reguladoras de saneamento básico**. 2018. 169 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) - Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca, Fundação Oswaldo Cruz, Brasília, 2018.

MAYRING, P. et al. Qualitative content analysis. **A companion to qualitative research**, v. 1, n. 2, p. 159-176, 2004.

MITRA, S.; HOSSAIN, M. Corporate governance attributes and remediation of internal control material weaknesses reported under SOX Section 404. **Review of Accounting and Finance**, v. 10, n. 1, p. 5-29, 2011.

SILVA, J. W. G. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas**: aplicação da metodologia do COSO 2013. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Bahia, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/25693>. Acesso em: 21 mar. 2024.

VINNARI, E.; SKAEBAEK, P. The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 3, p. 489-526, 2014.

ZITTEI, M. V. M. et al. Análise da relação entre as Deficiências dos Controles Internos, a Governança Corporativa e a Qualidade da Informação Contábil. **Revista Liceu On-Line**, v. 11, n. 2, p. 156-178, 2021.