

CONTROLE INTERNO SOB A ÓTICA DA COMUNICAÇÃO DE DEFICIÊNCIA AOS RESPONSÁVEIS PELA GOVERNANÇA EMPRESARIAL, EM AUDITORIA INDEPENDENTE

Luiz Carlos dos Santosⁱ

RESUMO

A comunicação de deficiência de controle interno aos responsáveis e administração de uma entidade, pelo auditor independente, é um tema em crescente importância nas últimas três décadas. Este artigo tem por objetivo geral esclarecer sobre a responsabilidade do auditor externo em comunicar as deficiências de controle interno à governança da organização/entidade, de acordo com as normas vigentes. Adotou-se enquanto metodologia de pesquisa, a tipologia exploratória, cuja natureza de abordagem enquadra-se na perspectiva qualitativa por nutrir-se da literatura teórico-normativa acerca do assunto. Os resultados alcançados revelaram que o auditor independente deve reportar, formalmente, as deficiências significativas de controle interno que cheguem ao seu conhecimento, tendo como norma balizadora a NBC TA 265, emitida em 7 de novembro de 2009. Dentre os aspectos conclusivos do estudo, o auditor externo deve se manter atento a situações que podem sinalizar potenciais fragilidades e deficiências no ambiente de controle interno de uma entidade/empresa, quando: há suscetibilidade de perda para certos ativos; omissão ou redução de passivos; transações sujeitas à subjetividade e complexidade na determinação de valores cuja precificação depende de estimativas contábeis a valor de mercado.

Palavras-chave: Entidade/Empresa. Auditoria Independente. Controle Interno. Demonstrações Contábeis. Comunicação de Deficiências Significativas. Responsáveis pela Governança/Administração.

1 INTRODUÇÃO

Auditoria contábil, auditoria independente ou auditoria externa tem compromisso inexorável com a informação, cujo exame se efetiva com respeito à legalidade e transparência das demonstrações contábeis, em consonância com os preceitos de governança corporativa e de controle interno. O exame objetivo das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas, em especial as de auditoria, demonstra cabalmente a aderência entre elas e estes preceitos (CRC-RS, 2011).

Os controles internos são mecanismos que as entidades/empresas utilizam com o propósito de controlar, monitorar e otimizar o uso dos recursos. Assim, espera-se que, dentre outros aspectos, causem efeito no nível de transparência com o propósito de mitigar o risco de ocorrência de fraudes e erros.

De acordo com Cerqueira (2019, p. 1), “Os auditores externos devem comunicar apropriadamente aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que foram identificadas na auditoria das demonstrações contábeis”.

De acordo com (BALL; BROWN, 1968; BEAVER, 1968), a divulgação de informações financeiras consiste em uma maneira dos provedores de capital ajustarem suas expectativas nos retornos das empresas/companhias/entidades, na medida em que possibilita a avaliação de desempenho e a tomada de decisões sobre comprar, vender, empresar, terceirizar etc.

As normas de auditoria independente vigentes há algumas décadas não contemplavam a obrigatoriedade de o auditor comunicar aos responsáveis pela governança as suas observações pela apuração de deficiências de controle interno da entidade/empresa sob exame. Tanto é verdade que, comumente, os auditores ofereciam, nas suas propostas de contratação dos serviços, um relatório complementar cobrindo recomendações para mitigação de eventuais falhas ou fragilidades detectadas, acompanhado de sugestões para aprimoramento dos controles inerentes.

O supra relatório complementar era, então, entendido como um *plus* que poderia ser oferecido ao cliente, no qual o auditor utilizava os seus conhecimentos profissionais na avaliação de riscos, a sua experiência na indústria e a sua familiarização com os negócios do cliente para fazer sugestões relacionadas com o aprimoramento dos controles e implementação de eficiências na gestão dos negócios.

Todavia, os processos de globalização, a complexidade das transações, a harmonização de práticas contábeis internacionais e a revelação de grandes escândalos corporativos na virada do século, dentre outros fatores, promoveram profundas modificações nos paradigmas de governança empresarial. Como decorrência, os conceitos vinculados com boas práticas de controles adquiriram significativa importância, dada a sua inerente associação com as referidas mudanças de paradigmas.

Nessa perspectiva, comunicar deficiências deixou de ser uma atividade acessória dos trabalhos de auditoria externa, passando a ser uma exigência imediatamente seguinte, em termos de importância, ao objetivo principal do trabalho auditor externo, que consiste em opinar acerca da aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis vigentes, sendo esta a problemática deste artigo.

Em torno da supramencionada problemática, visando sua elucidação, questões norteadoras foram estabelecidas, a saber:

- Quais as normas vigentes que disciplinam as comunicações de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança e administração?
- Quais as implicações de cometimento de erros e fraudes em controle interno?
- Qual a distinção entre deficiências significativas e deficiências não significativas em controle interno à luz da auditoria externa?
- Em que difere deficiências previamente identificadas de deficiências detectadas relacionadas ao controle interno?
- Como o relator deve proceder se verificar deficiências significativas de controle interno?
- Qual o prazo máximo a ser respeitado para comunicação de deficiências significativas de controle interno pelo auditor independente?
- O que se entende por situações em que deficiências decorrem de ações da alta administração da entidade/empresa/organização/azienda?
- cláusulas específicas tratando de forma e do conteúdo das comunicações de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança e administração.

O objetivo geral deste estudo é esclarecer sobre a responsabilidade do auditor externo em comunicar as deficiências de controle interno à governança da organização/entidade. Para o alcance da referida propositura foram fixados objetivos específicos adiante elencados:

- Efetuar levantamento acerca da literatura técnico-normativa a respeito de deficiências de controle interno;
- Discorrer sobre os requisitos da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TA 265;
- Caracterizar, teoricamente, a existência de deficiência do controle interno e sua significância.

A metodologia utilizada na pesquisa é do tipo exploratório, segundo caracterização de Gil (2011), enquanto que a natureza de abordagem é qualitativa de acordo com o que apregoa (MINAYO, 2008), apoiada em fontes bibliográficas, documentais e eletrônicas, conforme classificação de Boaventura (2017). Quanto à natureza da exposição do objeto investigativo, o estudo circunscreve-se ao plano teórico em conformidade com os estudos de Santos (2018).

O presente trabalho compõe-se de três capítulos: o primeiro, refere-se a esta introdução; o segundo, denominado referencial teórico-normativo, traz-se as bases para a elucidação da problemática investigativa e o alcance dos objetivos propostos; a terceira, intitulada considerações finais, conclui-se os estudos, de forma a sintetizar a essência do objeto pesquisado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO

Esta seção está subdividida em duas partes: comunicação de deficiências de controle interno; e, responsabilidade do auditor comunicar deficiências de controle interno.

2.1 Comunicação de Deficiências de Controle Interno

A crescente importância que a temática tem proporcionado nas últimas décadas decorre, evidentemente, da relevância que a questão dos controles internos adquiriu. A partir de 1990, tomou-se conhecimento, em nível internacional, de muitas situações que, de certa maneira, surpreenderam a comunidade empresarial.

Os impactos havidos, de fato, intrigavam tanto pelos montantes envolvidos quanto pela aparente simplicidade com que aconteciam, Ou seja, o conhecimento de erros e fraudes que comprometiam significativamente a qualidade das demonstrações contábeis, envolvendo grupos empresariais até então tidos como muito respeitáveis, intrigava pela constatação de que muitas das impropriedades reveladas permaneceram ignoradas por tempo significativo.

Os autores Epps e Guthrie (2010) *apud* Teixeira e Cunha, uma deficiência significativa é definida como uma deficiência de controle ou uma combinação de deficiências de controle, o que afeta negativamente a capacidade da empresa para iniciar, autorizar, registrar, processar ou relatar dados financeiros externos, confiantemente, em conformidade com o que é geralmente aceito pelos princípios de contabilidade, pois há mais do que apenas uma probabilidade remota de que existe uma distorção das demonstrações financeiras anuais ou intermediárias da empresa, que de forma inconsequente, não foi evitada ou detectada

Segundo Bertholini (2017), a principal diferença entre erro e uma fraude é que o primeiro decorre de algo fortuito, não intencional, enquanto que o segundo é premeditado e envolve dolo e má-fé. No entanto, apesar de tais distinções, o efeito prático de ambos é o mesmo. Em outras palavras, resultam em impropriedades nas demonstrações contábeis de uma entidade/empresa/azienda.

A ocorrência de impropriedades, independentemente da sua origem (erro ou fraude), normalmente se materializa por fragilidades nos sistemas de controle interno de uma organização. Ou seja, são vulnerabilidades ou deficiências dos sistemas que frequentemente dão espaço para que os erros e as fraudes prosperem. Quer dizer, ocorrem quando os sistemas de controle interno não são suficientemente eficazes para inibir ou mitigar a ocorrência de tais

problemas. Essa situação é tratada, de forma geral, na literatura técnico-normativa, como deficiências de controle interno.

Por fraudes entende-se situações perpetradas com o fito de: registrar ativos inexistentes; omitir passivos; inflar receitas; reduzir despesas e distribuir lucros ou benefícios sobre resultados fictícios. Sob tais circunstâncias, tem-se, evidentemente, um forte questionamento quanto à atuação dos auditores externos. Há que se entender, no entanto, que, à época, ainda prevalecia um conceito subjetivo quanto à real importância das deficiências de controle no trabalho dos auditores (BERTHOLINI, 2017).

Sob o entendimento do autor citado no parágrafo precedente, os auditores efetuavam a sua avaliação própria dos controles e aplicavam uma notação quanto à gravidade das eventuais deficiências identificadas. Se estas não representassem problemas potenciais julgados sérios, ou seja, com potencial remoto de impactar significativamente a integridade das demonstrações contábeis, então o assunto poderia ser considerado como de importância secundária na conclusão do relatório dos auditores, podendo, eventualmente, ser tratado em correspondência à parte, a título de sugestões para implantação ou aprimoramento de controles.

Nessa perspectiva, o conceito de fraudes perpetradas pela alta administração, de certa forma, passava ao largo das preocupações do auditor, na medida em que este obtinha representações formais dando conta de que a companhia adotava práticas de boa governança julgadas suficientes para proteção do seu patrimônio e para uma gestão eficiente dos negócios, sempre permeados por conceitos éticos adequados e de aderência às normas e legislações aplicáveis.

Desse modo, se a administração e os responsáveis pela governança são responsáveis primários pela concepção e implantação de um sistema de controle interno do negócio e estes asseveram, formalmente, que o processo é adequado, encontra-se em funcionamento e vem sendo normalmente aplicado, a princípio não haveria razões para se pensar em fraudes. Do contrário, se a percepção do auditor é de que existem indícios de que a alta administração da empresa/entidade se envolve com práticas inadequadas, ele poderia declinar da aceitação dos serviços, pela simples e elementar razão de que o pressuposto básico de confiança entre as partes inexistente.

Nesse sentido, Bertholini (2017) dá como exemplo, a situação ocorrida com algumas das empresas envolvidas na Operação Lava Jato, para quais os auditores condicionaram a continuidade de prestação de serviços com a troca de administradores envolvidos nas irregularidades constatadas.

Por conta dos escândalos havidos nos Estados Unidos, em 2002, o Congresso americano aprovou a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOx), com importantes definições sobre práticas de governança corporativa. Nesse mesmo ano, a Bolsa de Valores de Nova York aprovou os requisitos de governança editados pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) como condição para admissão das companhias ao mercado de capitais.

A *Section 404* da SOx requer que a administração da entidade se envolva com a estrutura de controle interno da companhia e se manifeste, regularmente, quanto à sua eficácia. Essa exigência se estendeu aos trabalhos dos auditores independentes, os quais passaram, obrigatoriamente, a aferir as manifestações dos administradores relacionadas com qualidade e eficácia dos procedimentos de controles.

Também como parte das medidas saneadoras adotadas para o mercado de capitais americano, a SOx deu origem ao *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), que passou a ser o órgão regulatório aplicável aos auditores independentes. Até então, a atividade de auditoria independente sempre fora autorregulada.

Na sequência, muitos países adotaram regras semelhantes para os seus respectivos mercados, como o que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no Brasil, lançou a Cartilha de Recomendações da CVM sobre governança corporativa e editou, em 2003, a Instrução nº 381 sobre serviços oferecidos pelas auditorias.

A partir de então, portanto, essas novas normas passaram a exigir um nível maior de divulgação, por parte dos administradores, dos procedimentos e das fragilidades dos sistemas de controle interno adotados pelas empresas/entidades e, por decorrência, de um nível mais profundo de envolvimento com o assunto por partes dos auditores independentes.

Em 7 de novembro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC TA 265, a qual guarda plena aderência à norma internacional de auditoria (ISA [*International Standard on Auditing*] 265 – *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management*), emitida pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), a qual entrou em vigor em 15 de dezembro de 2009.

Entre 1992 e 1995, o *Barrings*, banco de investimento inglês, tido, à época, como o mais antigo do mundo, sofreu significativas perdas com operações de mercados futuros, praticadas por sua unidade de Cingapura. Bertholini (2017) assinala que tais perdas resultaram na insolvência do *Barings*, o qual foi adquirido por um valor simbólico pelo banco holandês ING. As operações desastrosas que implicaram na quebra do *Barings* foram praticadas por Nich Leeson, então responsável pelas operações da unidade de Cingapura.

Bertholini (2017) registra que apesar das inúmeras evidências sinalizando a existência de erros e de fraudes, as investigações nunca chegaram a uma conclusão definitiva sobre o que, efetivamente, predominou, já que as perdas havidas foram substancialmente registradas em uma única conta (conta nº 88888) – número considerado de extrema sorte na numerologia chinesa, cuja movimentação era do conhecimento e acompanhamento de parte dos superiores de Leeson e dos auditores do *Barings*.

No período anterior à crise asiática que afetou os mercados entre 1996 e 1998, algumas instituições financeiras japonesas integravam o *ranking* das maiores do mundo. No entanto, com a adoção de regras contábeis mais rigorosas para tratamento de *non performing loans* (originalmente introduzidas pelo Acordo de Basileia I de 1998), significativos ajustes foram requeridos nas provisões para perdas, o que reduziu substancialmente a posição dos bancos japoneses no *ranking* (FRAGA; STRACHMAN, 2013).

Um das razões do nível considerado baixo das provisões para fazer em face das perdas com recebíveis das empresas japonesas, à época, decorria de um aspecto cultural muito forte de intolerância com a condição de inadimplência. Bertholini (2017) assinala que no Congresso Mundial de Contabilidade de 1997, em Paris, uma das seções mais concorridas tratou, pontualmente, de ineficácia e das fragilidades dos mecanismos de controle interno em determinadas economias asiáticas, principalmente a japonesa. Os debates revelaram que, novamente, a questão cultural relacionada à hierarquia predominava entre os principais conceitos relacionados com controle interno. Ou seja, alguns costumes impregnados desde longa data eram mantidos: a ascendência de funcionários mais antigos em relação aos mais novos; a ascendência daqueles com maior faixa etária em relação aos mais jovens; a prática disseminada de não discutir problemas entre unidades ou departamentos nas regiões plenas de diretoria, quer dizer, com conhecimento e transparência aos demais membros do *board*.

Assim, constatou-se a presença de fortes paradigmas de natureza cultural que tornavam difícil ou impraticável a adoção de mecanismos e regras que envolvessem a verificação de dados e informações entre distintos departamentos ou unidades de uma organização.

Enfim, as iniciativas do gênero eram vistas como intromissões de uma área nas atribuições de outra ou, simplesmente, a conotação de desconfiança em um ambiente permeado por confianças mútuas. Infere-se, portanto, que ambientes culturais com tal viés tendem, de forma sintomática, a tratar as deficiências de controle interno predominantemente como decorrentes de erros, não de fraudes.

O caso do Banco Nacional, em 1995, foi o primeiro escândalo de grandes proporções que ocorreu no sistema financeiro brasileiro, o qual deu origem ao Programa de Reestruturação do Sistema Financeiro (PROER). O Banco Central do Brasil (BACEN) descobriu, à ocasião, que o Banco Nacional vinha, há anos, maquiando as suas demonstrações contábeis com a utilização de centenas de contas fantasmas para encobrir operações de crédito fictícias. Em suma, uma parcela substancial dos ativos não existia, tampouco as receitas decorrentes de tais operações (GLOBO, 2013)

De acordo com o Globo (2014), grandes escândalos ocorridos nos Estados Unidos entre 2000 e 2002, envolveram grandes grupos, a exemplo de Eron, WorldCom e Tyco, diferentemente dos exemplos anteriores, esses casos abrangeram estruturas complexas com significativo número de empresas e transações que permitiam tratamento contábil dúbio ou, então, abuso de conceitos para exclusão ou omissão dos registros contábeis.

A título de exemplificação, Bertholini (2017) comenta que a estrutura consolidada da Eron chegou a ter três mil empresas de propósito especial, muitas com duração efêmera de poucos dias. Foi o que, segundo o autor, permitiu que uma das maiores e mais respeitadas companhias, à época, divulgasse uma receita bruta significativamente inflada, bem como omitisse parcela substancial dos seus passivos.

Conforme Folha de São Paulo (2014), a Parmalat era um dos principais grupos empresariais da Itália, que, à ocasião, revelou estar passando por uma forte crise financeira. As suas demonstrações contábeis e os relatórios da administração indicavam, no entanto, a existência de reservas financeiras suficientes para suportar a crise. As investigações revelaram que uma parcela substancial de tais reservas simplesmente era falsa, culminando com a declaração do *Bank of America* negando a existência de uma conta com aproximadamente quatro bilhões de euros em nome da companhia.

2.2 Responsabilidade do Auditor em Comunicar Deficiências de Controle Interno

Sobre o assunto, a NBC TA 265, exarada pelo CFC em 2009, é muito clara – cabe ao auditor independente (externo) comunicar, apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno, que foram identificadas/apuradas na auditoria das demonstrações contábeis. Frise-se que a mencionada norma não impõe responsabilidades adicionais ao auditor na obtenção de entendimento do controle interno, assim como no planejamento e execução de testes de controle além dos requisitos da NBC TA 315, itens 4 e 12, e da NBC YA 330. A NBC TA 260 estabelece

requisitos adicionais e fornece orientação sobre a responsabilidade do auditor na comunicação com os responsáveis pela governança em relação à auditoria das demonstrações contábeis.

Observe-se, portanto, que a NBC TA 265 se circunscreve à responsabilidade do auditor em comunicar deficiências de controle interno. Conseqüentemente, como definido em seu alcance, não tem por objetivo tratar da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da empresa/entidade e do seu ambiente (objeto da NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por intermédio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente), nem da materialidade no planejamento e na execução da auditoria (ancorada pela NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados).

Além disso, a NBC TA 265 não tem a amplitude e o alcance contemplados na NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, a qual fixa requisitos adicionais com os responsáveis pela governança da empresa/entidade.

Visando propiciar melhor entendimento, Bertholini (2017) imagina uma situação na qual os trabalhos de auditoria não identificaram deficiências de controle interno que justificassem ser reportadas aos responsáveis pela governança, ou seja, não há nada a comunicar. Essa situação não elimina nem restringe a manutenção normal das comunicações requeridas pela BNC TA 260, as quais têm por objetivo cobrir outros assuntos inerentes à condução de um trabalho de auditoria independente.

2.2.1 Existência de Deficiência do Controle Interno e a Sua Significância – como caracterizar

No item 6, a NBC TA 265 define deficiência de controle interno quando:

I – o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis, ou,

II – falta um controle necessário para prevenir, ou detectar, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Deficiência significativa de controle interno é a deficiência ou combinação de deficiências de controle interno que, no julgamento profissional do auditor, é de importância suficiente para merecer atenção dos responsáveis pela governança.

Já o item A5 da supramencionada norma esclarece:

A importância de uma deficiência ou de uma combinação de deficiências de controle interno não depende somente se a distorção realmente ocorreu, mas, também, da probabilidade de que a distorção poderia ocorrer e a possível magnitude da distorção. Portanto, podem existir deficiências significativas mesmo que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.

Percebe-se que a norma trata, genericamente, de deficiências de controle interno – todavia, especifica o conceito de deficiências significativas. A importância de tais distinções decorre do exercício natural de julgamento do auditor, para o qual as normas da profissão privilegiam o seu livre-arbítrio.

Entende-se que erros acontecem no cotidiano de qualquer organização e, como tal, normalmente resultam em distorções nas demonstrações contábeis. Consequentemente, as deficiências de controle interno ocorrem em qualquer lugar, sempre. O discernimento necessário, em quaisquer circunstâncias, consiste em se avaliar os impactos e desdobramentos que as deficiências de controle interno provocaram ou que poderão vir a provocar, consideradas isolada ou conjuntamente.

Assinale-se que as deficiências consideradas importantes pelo auditor (tratadas pela norma como deficiências significativas) devem ser formal e apropriadamente comunicadas, enquanto aquelas tidas como irrelevantes e de pouca importância podem ser comunicadas de maneira informal. Em suma, trata-se de uma postura opcional à disposição do auditor.

2.2.2 Quando, como e quem comunicar

Corroborando-se Bertholini (2017), a norma requer que o auditor comunique à administração, em níveis apropriados de responsabilidade, por escrito e tempestivamente, as deficiências significativas de controle interno identificadas no transcorrer da auditoria. É muito simples a compreensão de tais requisitos. Caso se fale de deficiências significativas, quer individuais, quer tomadas em conjunto, é claro que podem impactar materialmente as demonstrações contábeis sob exame.

Logo após a detecção e validação de uma deficiência avaliada como significativa, a administração deveria envidar os melhores esforços para quantificação e avaliação dos desdobramentos inerentes, bem como tomar as medidas saneadoras aplicáveis às circunstâncias. É imprescindível, portanto, que a comunicação seja efetivada de forma tempestiva, com o propósito de que as demonstrações contábeis sejam apropriadamente ajustadas antes da sua divulgação.

A NBC TA 265, para outras deficiências avaliadas pelo auditor como não significativas, admite que não sejam comunicadas à administração da entidade, dispensando-se o grau de formalidade requerido para as deficiências significativas. Como exemplo, a comunicação poderia se dar mediante exposição oral em reuniões com os administradores.

Atente-se que, em determinadas situações, o auditor pode examinar as demonstrações contábeis de instituições/entidades do setor público, com o que considerações específicas deveriam ser observadas, conforme aplicável às circunstâncias. Em seu item A27, a NBC TA 265 contempla o que se segue:

Os auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais de comunicar deficiências de controle interno que foram identificadas durante a auditoria, de diferentes maneiras, em nível de detalhes, e para partes não previstas nesta Norma. Por exemplo, deficiências significativas podem ter que ser comunicadas ao órgão legislativo ou outro órgão executivo. A lei, o regulamento ou outra autoridade também pode determinar que os auditores do setor público comuniquem deficiências de controle interno, independentemente da importância dos possíveis efeitos dessas deficiências. Além disso, a legislação pode requerer que os auditores do setor público comuniquem assuntos relacionados a controles internos de forma mais amplas do que as deficiências de controle interno que devem ser comunicadas de acordo com esta Norma, por exemplo, controles relacionados a cumprimento de determinações das autoridades legislativas, regulamentos ou cláusulas de contratos ou acordos de concessão.

Esse é um tema relativamente complexo, no Brasil, dado o grande número de órgãos e agentes regulatórios aos quais as instituições/entidades sob controle da União, dos Estados e dos Municípios podem estar sujeitos. Sob certas circunstâncias e em alguns setores de atividade, coexistem normas e regulamentos que se sobrepõem e, em certas situações, conflitam-se. Sob tais circunstâncias, os administradores das entidades/instituições e os seus auditores devem atentar para a graduação a ser aplicada a determinada deficiência, a qual, à luz da interpretação de um agente regulatório, pode ser categorizada como significativa ou não significativa. Nesse sentido, segundo Bertholini (2017), o mais prudente, tanto para administradores como para auditores, consiste em segregar as deficiências entre aquelas consideradas genéricas, com base em senso comum, daquelas aplicáveis para apropriado atendimento às exigências regulatórias a que a atividade esteja sujeita.

2.2.3 Considerações específicas para entidades de pequeno porte

As entidades/empresas de pequeno porte normalmente contam com poucos colaboradores, o que, de certa forma, limita a prática saudável de segregação de funções no desempenho das atividades. Por outro lado, sob tais circunstâncias, é comum se ter uma presença mais próxima das transações por parte dos proprietários, investidores e executivos categorizados. Não se deve esperar, no entanto, que as empresas/entidades de pequeno porte tenham manuais de procedimentos e regras de conduta detalhadas para toda a organização, a exemplo do que se tem, normalmente, em grandes corporações. As circunstâncias descritas

não inibem a necessidade de que o auditor reporte, formalmente, as deficiências significativas de controle interno que cheguem ao seu conhecimento. Afinal, a inobservância de uma norma contábil requerida para tratamento de determinada transação pode resultar em distorções materiais nas demonstrações contábeis e, como tal, ser caracterizada como deficiência significativa de controle.

2.2.4 Indícios e evidências sobre indícios e evidências ou combinação de evidências que o Auditor deveria observar – exemplos

A NBC TA 265, em seus itens A6 e AT especifica exemplos e indicadores que podem sinalizar potenciais fragilidades e deficiências no ambiente de controle interno de uma empresa/entidade. Nesse sentido, o auditor deve estar atento às situações em que: existe a probabilidade de que certas transações possam levar a distorções relevantes nas demonstrações contábeis; há suscetibilidade de perda para certos ativos; passivos possam ser omitidos ou reduzidos indevidamente; há transações sujeitas à subjetividade e complexidade na determinação de valores cuja precificação depende de estimativas contábeis a valor de mercado. A preocupação do auditor não deve se restringir a distorções que ocorreram, mas também àquelas em que há uma exposição de risco futuro.

2.2.5 Importância de controles no processo de elaboração das demonstrações contábeis

No processo de elaboração das demonstrações contábeis, cuidados adicionais devem ser observados, a começar pela constatação de que são submetidas e monitoradas por adequada supervisão por parte da administração. Atenção especial deve ser tomada quanto: à seleção e aplicação das práticas contábeis apropriadas ao negócio; às transações significativas com partes relacionadas; às transações significativas não recorrentes; ao controle sobre lançamentos; aos registros manuais em ambientes automatizados. Bertholini (2017), chama a atenção para o fato de uma importante evidência que pode sinalizar deficiências significativas de controle interno da entidade/empresa consiste na situação em que demonstrações contábeis de exercícios anteriores foram reapresentadas, para refletir correções relevantes decorrentes de erros ou fraudes.

Sob tais circunstâncias, o auditor deve observar, cuidadosamente, se as causas e razões que deram origem a reapresentação podem vir a se repetir. Assim, o auditor deve atentar se

tais causas decorrem de particularidades inerentes à indústria que a entidade atua, quando, então, é sabido que o ambiente empresarial é propício a certas fragilidades.

De maneira geral, é de se esperar que qualquer entidade/empresa tenha um processo de avaliação de riscos, o que pode variar de políticas e práticas simplificadas e informais a um sistema sofisticado de avaliação de riscos formalizado e permanentemente monitorado pela alta administração. A ausência de um processo de avaliação de riscos, sob circunstâncias nas quais se espera que exista, ou evidências de respostas ineficazes identificadas nas situações em que o processo de avaliação exista são sintomas claros que deveriam chamar a atenção do auditor. A título de exemplificação, as entidades que atuam na indústria financeira normalmente mantêm políticas e manuais de procedimentos formais definindo regras para avaliação das informações cadastrais dos mutuários à concessão de créditos e às respectivas garantias.

A despeito de ser um procedimento requerido pelas agências regulatórias, a constatação frequente dos procedimentos de fiscalização indica que, sem sempre, tais regras são integralmente aplicadas, ocorrendo lacunas ou desvios ao longo do prazo de vigência da operação de crédito. Tais falhas, no mais das vezes, referem-se à acuidade com as formalidades burocráticas requeridas, como: dados cadastrais não atualizados; certidões não apresentadas tempestivamente; reconhecimento de firmas; falta de testemunhas nos contratos; averbação de garantias junto às repartições.

São falhas com as quais se pode, até certo ponto, conviver, pois não representam, efetivamente, risco eminente de potenciais problemas e que também podem ser solucionadas ao longo do tempo. Em determinadas circunstâncias, no entanto, as falhas podem resultar em riscos significativos, como aquelas decorrentes de: cláusulas contratuais dúbias ou mal redigidas; aceitação de garantias superavaliadas; operações novas com clientes com histórico de inadimplência; dispensa de apresentação de demonstrações contábeis atualizadas. Em suma, são situações nas existem indícios de que a operação envolve alto risco e que, dependendo da materialidade dos valores envolvidos, podem resultar, futuramente, em impactos relevantes nas demonstrações contábeis.

2.2.6 Requisitos e cuidados adicionais com legislação ou normas regulatórias aplicáveis em diferentes jurisdições

As legislações ou os regulamentos em algumas jurisdições podem estabelecer requisitos adicionais para que o auditor comunique aos responsáveis pela governança da

empresa/entidade ou às agências regulatórias um ou mais tipos específicos de deficiências de controle interno que o auditor tenha identificado durante a sua auditoria.

No Brasil, as companhias abertas são requeridas, pela Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009, a elaborar um formulário de referência, no qual um grande número de dados e informações é prestado pela administração da entidade/empresa, adicionalmente àquelas contidas nas demonstrações contábeis. Entre essas informações, há uma seção específica descrevendo: política de gerenciamento de riscos e controles internos; existência e atuação de órgãos de *compliance* como auditoria interna e comitê de auditoria; aderência a princípios adotados por entidades reconhecidas, como *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* (COSO).

Ainda como parte dos assuntos vinculados aos controles internos, a administração da entidade/companhia deve mencionar as deficiências significativas e recomendações feitas pelos auditores independentes, bem como comentar a sua concordância ou não com tais recomendações e as providências que serão tomadas para saneamento ou mitigação dos problemas abordados.

Nos Estados Unidos, os principais agentes regulatórios que tratam do assunto em tela são a *Securities and Exchange Commission* (SEC) e o *Public Company Oversight Board* (PCAOB). A abrangência de atuação de ambos é muito ampla no Brasil, dado que abrangem as companhias com papéis listados no mercado de capitais dos Estados Unidos, o que compreende: companhias brasileiras; subsidiárias de companhias americanas; subsidiárias de companhias sediadas em outros países. Dessa forma, é representativo o número de empresas sujeitas a tais regras e de auditores que atendem a clientes nessas condições. De uma maneira geral, a comunicação de deficiências de controle interno é assemelhada, e os assuntos cobertos para fins locais tendem a ser os mesmos por serem reportados aos órgãos regulatórios dos Estados Unidos. Há, no entanto, um grau de especificidade mais profundo, com o que são tratados em dois blocos: *significant deficiencies* e *material weaknesses*. No *Appendix A – Definitions*, que acompanha o pronunciamento *Auditing Internal Control over Financial Reporting That is Integrated With of Audit Financial Statements*, do PCAOB, são feitas as distinções entre *material weaknesses* e *significant deficiency*.

Sobre o *material weaknesses*, traduz-se, literalmente, como fraquezas materiais ou fragilidades relevantes. Trata-se de uma deficiência ou combinação de deficiências relacionadas com controles internos aplicáveis aos relatórios financeiros, das quais decorre uma provável possibilidade de resultarem em distorções relevantes nas demonstrações anuais

ou intermediárias da companhia/entidade, e que não possam ser previamente identificadas ou detectadas.

Ressalte-se que a distinção entre deficiências previamente identificadas e detectadas consiste em que as primeiras são identificadas antes que efetivamente ocorram, ou seja, os mecanismos de controle podem detectá-las de forma preventiva, enquanto que as segundas já ocorreram - significa dizer, os mecanismos de controle não impediram a ocorrência das falhas, no entanto, foram eficazes em detectá-las tempestivamente (BERTHOLINI, 2017).

Apesar de tais diferenças envolverem sutilezas e certa subjetividade, julga-se importante salientar que essa é realmente a maior dificuldade de aplicação prática nas normas brasileira e americana. De fato, a comunicação de deficiências de controle interno envolve questões objetivas como tempestividade, formato e adequação das informações divulgadas e outras muito subjetivas, as quais compreendem as interpretações quanto à tipificação do conteúdo a ser reportado envolvendo os conceitos de deficiências significativas, *material weaknesses* e *significant deficiencies*.

2.2.7 Prazo para comunicações e manifestação da administração da empresa/entidade

Atente-se que, em condições normais, o prazo máximo a ser respeitado é que as comunicações de deficiências significativas de controle interno sejam formalizadas em até 60 dias após a data da emissão do relatório do auditor independente. Esse é o prazo fixado pela NBC TA 230 – Documentação de Auditoria – para a conclusão da montagem do arquivo final da auditoria, cujos papéis de trabalho relacionados com as deficiências de controle interno fazem parte.

Enfatize-se que, em se tratando de companhias abertas, os auditores deveriam encaminhar, por escrito, em data anterior à aprovação das demonstrações contábeis, todas as situações de deficiências significativas de controle interno chegadas ao seu conhecimento no transcorrer dos trabalhos de auditoria. O propósito evidente é de que a administração da entidade tenha tempo e oportunidade para solucionar ou mitigar as deficiências apontadas pelos auditores, antes do encerramento das demonstrações contábeis sob exame.

Nessa perspectiva, a NBC TA 265, no seu item A14, reza:

Independentemente da época da comunicação por escrito das deficiências significativas, o auditor pode comunica-las verbalmente em primeira instância à administração e, quando apropriado, aos responsáveis pela governança para auxiliá-los a tomar tempestivamente as medidas corretivas para minimizar os riscos de

distorção relevante. Contudo, isso não isenta o auditor de comunicar as deficiências significativas por escrito, conforme requerido por esta Norma.

Observe-se que o nível de detalhes das deficiências significativas a ser comunicado é uma questão de julgamento profissional do auditor. Ao exercê-lo, o auditor levará em conta, dentre outros fatores: a natureza da empresa/entidade/companhia, tanto de interesse público quanto privado; o seu porte e a sua complexidade; a natureza das deficiências significativas identificadas; a composição da governança da entidade; eventuais requisitos legais ou regulatórios.

Segundo Bertholini (2017), no Brasil, ainda não há conhecimento de dados e informações estatísticas por parte dos reguladores. Nos Estados Unidos, todavia, em abril de 2016, o PCAOB publicou o Release nº 2016-001, com o título *Inspection Observations Related to PCAOB Rules and Auditing Standards on Communicatins with Audit Commitees*.

De acordo com o supramencionado autor, uma parte do Release nº 2016-001 cobre os resultados da revisão de 219 firmas de auditoria no transcorrer do ano 2014, cobrindo 551 relatórios para os mais variados clientes. A maior parte desses relatórios correspondeu a serviços de auditoria conduzidos em território americano – porém, uma parcela decorre de trabalhos elaborados em subsidiárias de empresas listadas no mercado de capitais americano, operando em outros países.

Conforme Bertholini (2017), os resultados das revisões foram, de modo geral, considerados satisfatórios pelas autoridades, mas, para 36 dos 551 relatórios examinados, a revisão do PCAOB constatou falhas que os qualificou como insatisfatórios. Para esses casos, os principais problemas identificados são: os auditores deixaram de comunicar a sua estratégia geral de auditoria, prazos de execução e os principais riscos que haviam identificado em tais auditorias; os auditores deixaram de comunicar fortes indícios que identificavam falta de capacidade da administração para assegurar a continuidade normal dos negócios da entidade, como seria esperado em um parágrafo de ênfase em seu relatório de auditoria; os auditores não mantinham, em seus papéis de trabalho, evidências documentais de que teriam feito comunicações orais ao comitê de auditoria da empresa examinada, relacionado com assuntos considerados de importância para a auditoria, como as deficiências de controle interno.

As inspeções do PCAOB envolvendo as citadas auditorias também incluíram uma revisão da metodologia de trabalho e do programa de treinamento dos auditores, bem como discussões e entrevistas com os comitês de auditoria dos clientes objeto de tais auditorias. Os resultados das revisões complementares revelaram que, de modo geral, as empresas de

auditorias têm se preocupado em aprimorar qualitativamente a metodologia de trabalho e o treinamento de seus sócios e *staff* nos assuntos sob discussão. Todavia, na avaliação dos revisores, tais aprimoramentos ainda não incorporam, apropriadamente, todo o conteúdo informativo requerido pelos novos padrões.

Bertholini (2017) assevera que essas constatações confirmam uma situação previsível quando se trata de um tema com alto grau de subjetividade como o que se discute. Segundo esse autor, é claro e compreensível que, sob a perspectiva dos reguladores, toda e qualquer deficiência de controle deveria ser reportada, enquanto, sob a ótica dos administradores, tais comunicações deveriam se restringir àquelas efetivamente inevitáveis e sobre o que seja realmente importante divulgar. O papel das partes induz tais posturas. Por parte dos reguladores, sinaliza os seus cuidados em cuidar da saúde das entidades, uma vez que estão atentos aos eventuais desvios ou afastamentos das normas e dos regulamentos vigentes. Na visão dos administradores, ao contrário, a revelação e divulgação de deficiências de controle podem sinalizar má gestão nos negócios da entidade. Nesse contexto, os auditores independentes, apesar de não terem responsabilidade primária comparável à dos reguladores e dos administradores, passam a ter uma importante responsabilidade em situações de divergências de entendimento entre reguladores e administradores.

A título de ilustração, cita-se a situação prática que ocorre, no Brasil, com a aplicação da Resolução nº 2.682, do Conselho Monetário Nacional (VMN), de 21 de dezembro de 1999, a qual dispõe sobre critérios de classificação das operações de crédito e regras e regras para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa, aplicável às instituições financeiras ou entidades equiparadas. De forma sintética, a referida resolução estabelece uma ordem crescente de risco a ser seguida pelas instituições financeiras, com o que as operações de crédito são catalogadas de AA (menor risco possível e que não requer a constituição de provisão para possíveis perdas) a H (aquelas classificadas como de maior risco e para as quais se requer a constituição de provisões para perdas pelo montante total do crédito).

A Resolução nº 2.682/199 define que a responsabilidade primária pela classificação do risco é da administração da entidade que concedeu o crédito, e que essa avaliação deve ser efetuada seguindo créditos consistentes e verificáveis, com base em informações internas e externas, bem como considerando diversos fatores, adiante elencados: situação econômico-financeira do devedor e de seus garantidores; seu grau de endividamento; capacidade de geração de resultados; fluxos de caixa; riscos inerentes ao setor de atividade em que o mutuário atua.

Em seu art. 3º, a Resolução nº 2.682/1999 preconiza que, nos casos de grupo econômico, as classificações de risco das entidades que compõem o grupo devem seguir aquela que apresentar maior risco, sendo admitida, em condições excepcionais, classificação diversa.

Já no seu art. 4º, a Resolução nº 2.682/1999 estabelece que a classificação deva ser feita mensalmente e considera que, nos casos em que houver atrasos nos pagamentos das parcelas de principal ou de encargos, uma nova classificação, com base nos dias de atraso, deve proceder àquela do risco original. A título de exemplo, se uma operação se encontra em atraso entre 31 e 6º dias, deve-se adotar o risco tipo C, independentemente se o cliente tem uma classificação original de risco A.

No art. 12, a Resolução nº 2.682/199 define que o “auditor independente deve elaborar relatório circunstanciado de revisão dos créditos adotados pela instituição quanto à classificação nos níveis de risco e de avaliação do provisionamento registrado nas demonstrações financeiras”. Por fim, a Resolução mencionada também considera diversos outros fatores, a exemplo de: situações envolvendo renegociações de dívidas; operações de longo prazo (superiores a 36 meses); apropriações e estornos nos registros de receitas e encargos.

Note-se que o monitoramento permanente das operações de crédito requer a combinação de referenciais objetivos (como são os percentuais para cálculo da provisão), associados a outros que abarcam certo grau de subjetividade (como a qualidade de gestão do tomador do crédito, os seus controles internos, a natureza e finalidade do uso dos recursos, os riscos inerentes da atividade que a entidade ou seu grupo econômico atuam, a própria avaliação econômico-financeira do tomador etc.). Veja-se que se está falando de uma das áreas mais sensíveis nas demonstrações contábeis de uma instituição financeira dos seus negócios. É de se supor, portanto, que, na maioria dos casos, os empréstimos a receber correspondem ao principal ativo de tais entidades, e a provisão para devedores duvidosos compreende a principal parcela retificadora desse ativo.

Mencionadas tais considerações, é de se notar que a própria dinâmica operacional dos mutuários resultará, a rigor, em grande probabilidade de que a estimativa de potenciais perdas seja diferente em cada data que se faça as aferições. Como a norma requer que essas aferições sejam feitas mensalmente, está claro que dificilmente se disporá de dados e informações completas e confiáveis, de cada mutuário (ou grupo econômico a que pertença), que permita um alto grau de exatidão quanto à plena aderência à norma. De acordo com Bertholini (2017, p. 155) “o bom senso recomenda, no entanto, que a administração desenvolva esforços

objetivando obter o melhor nível de informações para que se possa atender à norma com melhor acuidade possível. E é isso que tanto os agentes regulatórios como o auditor independente esperam encontrar”.

Enfim, na medida em que o auditor encontra evidências de que a entidade dispõe de um sistema adequado para coletar e tabular dados e informações e dispõe de um processo ordenado e tempestivo para manutenção e registro das variações requeridas na provisão para devedores duvidosos, então se têm criadas as condições básicas que propiciam supor que a administração está desenvolvendo adequada aderência às normas que regulam o assunto.

2.2.8 Deficiências comunicadas de forma reiterada e não solucionadas satisfatoriamente

Ratifique-se que o fato de que o auditor já tenha comunicado anteriormente a existência de determinada deficiência de controle interno não elimina a necessidade de que tenha que a repetir, se as medidas corretivas julgadas necessárias não foram tomadas pela administração da entidade. Em tais situações, ao reiterar a comunicação, o auditor pode perguntar à administração ou, quando apropriado, aos responsáveis pela governança, por que as deficiências significativas reportadas anteriormente não foram corrigidas. Afinal, a ausência injustificada de ações corretivas representa, de *per si*, uma deficiência significativa.

Parafraseando Bertholini (2017), não é incomum a administração e os responsáveis pela governança declararem o seu conhecimento acerca das deficiências significativas relatadas pelo auditores e declararem ter optado por não as corrigir em função do custo de adoção de medidas saneadoras ou de outras considerações. Ocorrendo tal situação, o auditor deve manter a sua postura em reiterar a comunicação das deficiências significativas recorrentes, lembrando-se de que, para as entidades sujeitas às normas de agências regulatórias, certas deficiências têm significância distinta daquelas aplicáveis a outras entidades não sujeitas a tais normas.

A NBC TA 265, tratando-se de situações recorrentes de deficiências consideradas não significativas, comporta o seguinte tratamento em seu item A24:

Se o auditor comunicou à administração as deficiências de controle interno que não sejam deficiências significativas no período anterior e a administração optou por não as corrigir pelo custo ou por outras razões, o auditor não precisa repetir a comunicação no período corrente. Além disso, não é requerido ao auditor repetir informações sobre essas deficiências se elas foram comunicadas anteriormente à administração por outras partes, como auditores internos ou agências reguladoras. Entretanto, pode ser adequado para o auditor comunicar novamente essas outras deficiências no caso de ter havido mudança da administração, ou de novas informações que cheguem ao seu conhecimento que alteram o entendimento

anterior do auditor e da administração sobre deficiências. Contudo, o fato de a administração não corrigir outras deficiências de controle interno anteriormente comunicado, pode ser tornar uma deficiência significativa requerendo que seja comunicada aos responsáveis pela governança. A determinação se esse é o caso depende do julgamento do auditor nas circunstâncias.

Assina Artemio Bertholini (2017) que a experiência prática recente tem revelado que o entendimento nem sempre tem sido pacífico com relação à aplicação desse conceito, dado que muitos auditores e administradores têm sido interpretados por agentes regulatórios ao questionarem a qualidade e o conteúdo informativo das comunicações sobre deficiências de controle interno. Como já visto em considerações anteriores, o tema comunicações de deficiências de controle interno pressupõe certa harmonia, entendimento e convergência de ações entre os auditores externos e os administradores da entidade/azienda, preservando-se, obviamente, a independência das partes e o espaço de exercício de julgamento de cada qual.

Portanto, é de se supor ser sempre saudável uma discussão entre administradores e auditores sobre assuntos passíveis de serem considerados deficiências de controle interno. Estes, ao serem detectados (situação que já ocorreu) ou considerados, previamente, como potencialmente passíveis de ocorrer, deveriam passar por uma avaliação comum de ambos – auditores e administradores. Feita tal crítica, saber-se-á, de fato, o assunto levantado procede e quais medidas saneadoras ou mitigadoras serão implementadas. Os investidores, agentes regulatórios e demais usuários das informações contábeis serão apropriadamente informados acerca de tais deficiências e as medidas já adotadas ou em curso para saná-las.

No entanto, esse ambiente saudável e de adequada responsabilidade profissional entre administradores e auditores, nem sempre existe, o que as comunicações sobre as deficiências de controle interno conterem divergências ou lacunas importantes entre as partes, a exemplo de: não há convergência de opinião entre auditor e a administração quanto ao mérito da deficiência; o mesmo ponto ou assunto tem sido tratado como deficiência significativa em um ano e como deficiência não significativa em outro, sem que haja motivo plausível para tal distinção; as deficiências são reportadas sem uma apropriada distinção, misturando-se assuntos que representam deficiências significativas daqueles que seriam tipificados como tal; divergências de datas ou lacunas nas comunicações, quando os administradores divulgam as deficiências em data anterior ao reconhecimento do relatório correspondente por parte do auditor; divergências de opinião em situações de existência de práticas contábeis alternativas aceitáveis.

Assinale-se que são situações nas quais a administração decide adotar determinada prática contábil que, embora aceitável, não representa aquela que o auditor considera a mais

adequada para a situação. Assim, mesmo que os impactos sejam relevantes nas demonstrações contábeis, não seria correto tipificar o assunto como deficiência significativa de controle interno, vez que sua tipificação não decorre de erro ou fraude, mas, sim, da adoção de uma prática contábil aceitável.

2.2.9 Deficiências decorrentes de ações da alta administração: situações

A maior parte das ocorrências envolvendo erros ou fraudes decorrentes deficiências significativas de controle interno nas entidades, segundo Bertholini (2017), é associada com funcionários responsáveis pelas atividades inerentes à gestão dos negócios, ou seja, a média gerência e outros cargos executivos que estão à frente dos processos operacionais.

É de pleno conhecimento, os responsáveis pela governança da entidade têm a responsabilidade primária pela implantação e eficácia dos mecanismos de controle interno. Estes, no entanto, cuidam para que os funcionários a nível gerencial e os seus subordinados executem as tarefas objetivando assegurar: adequada eficiência operacional; proteção dos ativos; apropriado registro das transações. É compreensível, portanto, que os responsáveis pela governança tenham como preocupação permanente a adequada manutenção do sistema de controle interno, até porque poderão ser responsabilizados por eventuais falhas em seu funcionamento. Assim, a rotina normal para as comunicações de deficiências significativas de controle interno, por parte dos auditores independentes, tem como endereço a atenção dos responsáveis pela governança da empresa/entidade.

Porém, surgem situações, em que os assuntos por serem comunicados colocam em dúvida a competência e a integridade dos membros da alta administração e/ou os responsáveis pela governança da organização. Segundo Bertholini (2017), traz alguns dos casos de escândalos ocorridos a partir dos anos 1990, já citados neste artigo, nos quais é notório o envolvimento dos altos escalões das empresas.

Registre-se que outras situações foram tornadas públicas, a partir de 2014, extraídas da Operação Lava Jato, nas quais se evidencia o envolvimento de fraudes perpetradas pelo alto escalão das empresas envolvidas. Sob tais circunstâncias, o auditor deve avaliar, cuidadosamente, se as comunicações deveriam se limitar ao patamar mais elevado de governança da entidade. Significa dizer, para além da formalização das recomendações de deficiências significativas aos responsáveis pela governança, possivelmente o mais apropriado e desejável seja reiterá-las junto aos investidores e acionistas, bem como aos agentes regulatórios e órgãos governamentais de controle, conforme aplicável às circunstâncias.

Saliente-se que, como recursos extremos, o auditor poderia declinar de emitir uma opinião acerca das demonstrações contábeis, sob alegação de que a deterioração dos mecanismos de controle e as suas dúvidas quanto à integridade da administração e os responsáveis pela governança não permitem concluir, satisfatoriamente, que as demonstrações contábeis da entidade reflitam, apropriadamente, a situação financeira e o resultado de suas operações, de acordo com as práticas vigentes.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo intitulado “Controle interno sob a ótica da comunicação de deficiência aos responsáveis pela governança empresarial, em auditoria independente”, de ordem teórica ou revisional, foi possível observar as normas vigentes que disciplinam as comunicações de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança e administração, as quais oferecem um amplo respaldo e referenciais de como o auditor deve se posicionar ao tratar de aspectos objetivos, a exemplo de tempestividade, formato, coerência nas informações divulgadas, dentre outros.

Verificou-se, por outro lado, a existência de aspectos subjetivos quanto à tipificação do conteúdo a ser reportado, acerca dos conceitos de deficiência significativas, *material weaknesses* e *significant deficiencies*, para os quais sempre estarão presentes as peculiaridades operacionais de cada entidade/empresa/companhia/azienda/organização e o ambiente regulatório a que a que esteja sujeita. Sob tal cenário, passam a ter preponderância os campos de julgamento e juízo de valor, próprios da atividade profissional da auditoria independente.

Constatou-se que o tratamento dessa temática é relativamente recente, portanto, é de se supor que ainda se tenha algum tempo para que determinadas questões possam vir a ter interpretações e tratamento mais homogêneo/padronizado. Buscando-se a didática, é possível se resumir/sintetizar tais dificuldades em duas grandes indagações/questões, as quais irão requerer um período de amadurecimento para que se chegue a interpretações convergentes, a saber: a) a distinção entre erro ou fraudes *versus* tratamentos contábeis alternativos; e, b) a categorização/classificação de deficiências significativas *versus* não significativas. Discussões e divergências de entendimento que têm havido entre auditores e administradores, assim como entre ambos e os agente regulatórios. Detectou-se que muitas dessas discussões têm se tornado públicas, mediante notas explicativas ou relatórios da administração nas demonstrações contábeis ou por divulgação de processos movidos por autarquias ou agentes regulatórios.

Apurou-se que a distinção entre erros ou fraudes *versus* tratamentos contábeis alternativos remete a situações nas quais a administração da entidade opta por adotar uma prática contábil por ela considerada aceitável, com a qual o auditor não concorda.

Observou-se sobre o tema que existem situações que têm contraposto auditores adotando a prática de incluir, nas suas propostas ou nos contratos para prestação de serviço de auditoria independente, cláusulas específicas tratando de forma e do conteúdo das comunicações de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança e administração.

Por tudo o que foi exposto, entende-se que a problemática deste estudo foi elucidada, questões norteadoras respondidas e objetivos (geral e específicos) alcançados. Em um próximo artigo retomar-se-á o tema, trazendo exemplos práticos do que foi aqui discutido no plano teórico, ainda que não tenha sido esgotado o assunto, por ser tão complexo e carregado de nuances.

REFERÊNCIAS

- BALL, R.; BROWN, P. (1968, Aug). An empirical evaluation of accounting numbers. **Journal of Accounting Research**, 6, p. 159-178. Disponível em: <http://www.sciepub.com/reference/237108>. Acesso em: 28 jul. 2020.
- BEAVER, W. (1968). The information content of annual earnings announcements. **Journal of Accounting Research**, 6, p. 67-92. Disponível em: BEAVER, W. (1968). <http://pubs.sciepub.com/jfa/6/1/2/index.html>. Acesso em: 27 jul. 2020.
- BERTHOLINI, Artemio. Comunicações de deficiências de controle interno aos responsáveis pela governança e administração. In: **Academia Brasileira de Ciências Contábeis et. al.** (Org.). PROCONTAM: Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de Atualização em Contabilidade: Ciclo 3. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2017. P. 135-173 (Sistema de Educação Continuada a Distância), v. 2.
- BOAVENTURA, E. M. **Exercícios de metodologia da pesquisa**. Salvador: Quarteto, 2017.
- CERQUEIRA, F. **Os auditores externos devem comunicar apropriadamente aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que foram identificadas na auditoria das demonstrações contábeis** (2019). Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/comunica%C3%A7%C3%A3o-de-defici%C3%Aancias-significativas-controles-e-cerqueira/?originalSubdomain=pt>. Acesso em: 29 jul. 2020.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM nº 480/09, de 07 de setembro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 dez. 2009.
- CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Resolução nº 2682, de 21 de dezembro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.214/09. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 dez. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.212/09. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 dez. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.210/09. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 dez. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.209/09. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03, dez. 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.206/09. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 dez. 2009.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **A importância dos preceitos de governança corporativa e de controle interno sobre a evolução e a internacionalização das normas de contabilidade e auditoria** (2011).

Disponível em: http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_governanca_corporativa1.pdf.

Acesso em: 31 jul. 2020

ENTENDA o caso Nacional. **O globo**, Rio de Janeiro, 03 set. 2013. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/entenda-caso-nacional-9809140>. Acesso em: 27 jul. 2020.

ENTENDA como surgiu a crise da Parmalat da Reuters. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 jan. 2014. Disponível em: <http://tools.folha.com.br/print?site=emcimahota&url=http%3A%2Fwww1.folha.uol.com.br%2Ffolha%2F Reuters%2Fult112u52536.shtml>. Acesso em: 25 jul. 25 jul. 2020.

ESCÂNDALOS corporativos globais respiram nas firmas de contabilidade e auditoria. **O Globo**, Rio de Janeiro, 14 nov. 2014. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/escandalos-corporativos-globais-respiram-nas-firmas-de-contabilidade-auditoria-14565408>. Acesso em: 26 jul. 2020.

FRAGA, J. S.; STRACHMAN, E. Crise financeira: o caso japonês. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 23, n. 3, p. 521-552, set./dez. 2013. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-63512013000300002&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 28 jul. 2020.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. Fipecafi . São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 27. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. Release nº 2016-001 – Inspection Observations Related to PCAOB **Rules and Auditing Standards on Communications whit Audit Committees**. Washington: PCAOB, 2016.

SANTOS, L. C. **Como elaborar o capítulo da metodologia de um artigo técnico-científico, monografia, dissertação e tese** (2018). Disponível em:

http://www.lcsantos.pro.br/arquivos/186_A_REDACAO_METODOLOGIA06042018-135344.pdf. Acesso em: 28 jul. 2020.

TEIXEIRA, S. A; CUNHA, P. R. Índice de deficiências do controle interno: análise de empresas brasileiras listadas na bm&fbovespa *In: X CONGRESSO ANPCONT* (2016), Ribeirão Preto-SP. Disponível em: <http://anpcont.org.br/pdf/2016/MFC327.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2020.

ⁱ Bacharel em Ciências Contábeis (UFBA); Bacharel em Direito (UFBA); Licenciado em Administração (UNEB); Tecnólogo em Administração Hoteleira (IFBA); Especialista em Administração Tributária (UCSAL); Mestre em Educação (UQAM-Canadá); Doutor em Ciências Empresariais (UMSA-Argentina); Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano (UNIFACS-Salvador); Professor Pleno da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), atuando no Departamento de Ciências Humanas (DCH), *Campus I* e cooperando no Departamento de Educação (DEDC), *Campus XIII*; Líder do Grupo de Pesquisa/CNPq-Gestão de Organizações; Membro efetivo do Conselho Editorial da Editora da Universidade do Estado Bahia (EDUNEB), representante da grande área das Ciências Sociais Aplicadas; Membro do Conselho Editorial da Revista Acadêmico Mundo; Avaliador “ad hoc” Institucional e de Cursos - INEP/MEC; auditor fiscal do Estado da Bahia-aposentado; e-mails - lcsantos722@gmail.com; lsantos@uneb.br - *site* instrucional: www.lcsantos.pro.br. ID Lattes: 361640631008583.