

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

Ricardo Anhesini Souza

Atributos qualitativos da comunicação dos auditores independentes com os responsáveis pela
governança

São Paulo
2023

Prof. Dr. Carlos Gilberto Carlotti Júnior
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Dolores Montoya Diaz
Diretora da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Profa. Dra. Mara Jane Contrera Malacrida
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Renê Coppe Pimentel
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

RICARDO ANHESINI SOUZA

**Atributos qualitativos da comunicação dos auditores independentes com os responsáveis
pela governança**

Versão corrigida

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Nelson Guedes de Carvalho

São Paulo

2023

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Souza, Ricardo Anhesini .

Atributos qualitativos da comunicação dos auditores independentes com os responsáveis pela governança / Ricardo Anhesini Souza. - São Paulo, 2023.

87 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2023.

Orientador: Luiz Nelson Guedes de Carvalho.

Co-orientador: Eduardo Flores.

1. Comunicação organizacional integrada. 2. ISA 260. 3. Auditoria independente . 4. Contabilidade como linguagem de comunicação. 5. Membros de governança. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária. II. Título.

Nome: Souza, Ricardo Anhesini

Título: Atributos qualitativos da comunicação dos auditores independentes com os responsáveis pela governança

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca examinadora

Profa. Dra.: ELIONOR JREIGE WEFFORT

Instituição: FECAP

Julgamento: _____

Prof. Dr.: GUILLERMO OSCAR BRAUNBECK

Instituição: FEAUSP

Julgamento: _____

Profa. Dra.: ELSE LEMOS

Instituição: ECAUSP

Julgamento: _____

Dedico este trabalho aos profissionais de contabilidade que materializam, em sua atividade, a necessidade de registro e controle que a vida em sociedade requer para a sua prosperidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meus filhos Isadora e André pela inspiração e constante suporte ao meu projeto de voltar às aulas após um longo período de ausência. Agradeço aos meus colegas de mestrado que, em um ambiente de pandemia e distanciamento social, me fizeram sentir tão acolhido. Fazendo uma menção aos colegas Fabio Maturana e Elder Aquino, reconheço a contribuição de todos esses companheiros de mestrado que me ensinaram a prática da resiliência na atividade de pesquisa e tornaram tantas horas de estudos, trabalhos e leituras ainda mais interessantes.

Agradeço ao meu orientador Prof. Nelson Carvalho, que há mais de duas décadas havia me desafiado a um dia retornar à Academia e me proporcionou a melhor experiência coletiva de aprendizado que tive em toda a minha vida.

Agradecimento especial aos professores Eduardo Flores, que além de professor, foi meu co-orientador, Ari Santos, Bruno Salotti e Lucas Barros. Ao professor Luís Fávero, um agradecimento especial, pela proeza de elucidar alguns dos caminhos da análise de dados, enriquecendo substancialmente a minha experiência nesse mestrado.

Escrevi o rascunho desta nota de agradecimento no dia 8 de março, dia em que se comemora o Dia Internacional da Mulher. E aqui faço menção à inspiração e resiliência ensinadas pela Professora Else Lemes, pessoa que me abriu uma visão nova e reveladora do campo de conhecimento da comunicação. Juntamente a ela, agradeço à Professora Raquel Sarquis e às pesquisadoras Sandra Guerra e Tania Baitelo, que de forma brilhante percorreram o caminho da convergência entre comunicação e governança corporativa, possibilitando para esse trabalho o acesso a fontes riquíssimas de conteúdo.

RESUMO

Souza, R. A. (2023). *Atributos qualitativos da comunicação dos auditores independentes com os responsáveis pela governança* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

A interação do auditor independente com os membros responsáveis pela governança nas organizações, além de fundamental para o pleno exercício dos papéis desses atores, é uma atividade normatizada pela ISA 260 (*International Standards on Auditing*). A efetividade dessa comunicação, que é qualificada no racional de construção da norma, pode contribuir para a execução de uma auditoria de maior qualidade, além de prover aos membros da governança elementos fundamentais para o exercício de suas atividades. Neste estudo, identificamos os atributos comunicacionais essenciais para determinar a qualidade dessa interação e pesquisamos, junto a membros de organismos que exercem a governança, sua avaliação quanto à efetividade da comunicação ao obter sua impressão sobre o cumprimento dos objetivos previstos na norma para essa atividade. Adicionalmente, a pesquisa explora a intersecção entre as áreas de comunicação organizacional integrada, a evolução da atividade de auditoria e da governança corporativa, sob a ótica das teorias da comunicação tendo como premissa que a contabilidade é a linguagem de comunicação dos negócios.

Palavras-chave: Comunicação organizacional integrada. ISA 260. Responsáveis pela governança. Auditoria Independente.

ABSTRACT

Souza, R. A. (2022). *Qualitative attributes of communication of external auditors with those charged with governance* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The interaction of the independent auditors with those charged with governance in the organizations, in addition to being fundamental for the proper exercise of the roles of these actors, is an activity standardized by ISA 260. The effectiveness of this communication, which is qualified in the basis for conclusion of such standard, can contribute for carrying out a higher quality audit, in addition to providing governance members with fundamental elements for the exercise of their activities. In this study, we identified the essential communicational attributes to determine the quality of this interaction and surveyed with members of bodies that exercise governance their evaluation regarding the effectiveness of the communication when obtaining their impression on the fulfillment of the objectives foreseen in the standard for this activity. Additionally, the research explores the intersection between the areas of integrated organizational communication, the evolution of the audit activity and corporate governance, from the perspective of communication theories having as a premise that accounting is the language of business communication.

Keywords: Integrated organizational communication. ISA 260. Those charged with governance. Independent Audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Representação gráfica do posicionamento da pesquisa nos campos de conhecimento	21
Figura 2 -	Estrutura geral da pesquisa. Relação entre a questão de pesquisa, revisão bibliográfica e levantamento.....	29
Figura 3 -	<i>The matrix of communication</i>	44
Figura 4 -	Representação gráfica da relação entre as etapas do trabalho, os objetivos da pesquisa e as fases do levantamento	50
Figura 5 -	Representação gráfica da distribuição dos acessos a ferramenta SurveyMonkey entre a fase de desenvolvimento do questionário e a disponibilização para acesso dos respondentes	52
Figura 6 -	Representação gráfica da amostra de respondentes por número de experiências em comitês e conselhos.....	54
Figura 7 -	Representação gráfica por organismos de governança de que participam	57
Figura 8 -	Representação gráfica da frequência anual de interações com os auditores independentes pelos membros da governança	59
Figura 9 -	Representação gráfica do setor ao qual pertencem as organizações para as quais atuam os conselheiros referente à experiência compartilhada.....	60
Figura 10 -	Representação gráfica do resumo bibliográfico e a relação com as questões qualitativas do levantamento.....	61
Figura 11 -	Representação gráfica dos meios de comunicação utilizados pelos auditores nas interações com os conselheiros	63
Figura 12 -	Média das notas por atributo de comunicação	64
Figura 13 -	Percepção de impacto dos conselheiros quanto aos efeitos nas interações com os auditores externos no período da pandemia.....	66
Figura 14 -	Representação gráfica das avaliações dos membros da governança para os objetivos da comunicação com os auditores segundo a ISA 260	69

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Atributos qualitativos da comunicação	25
Quadro 2 -	Relação entre os atributos de qualidade da comunicação e da contabilidade...	33
Quadro 3 -	Relação dos temas pesquisados junto aos conselheiros e sua relação com os requerimentos previstos pela ISA 260	37
Quadro 4 -	Objetivos da pesquisa	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Estrutura organizacional das entidades cujos respondentes atuam em órgãos de governança	55
Tabela 2 -	Órgão de governança de atuação dos respondentes	56
Tabela 3 -	Formação profissional dos conselheiros respondentes	58
Tabela 4 -	Avaliação da frequência dos temas abordados nas interações com os auditores externos	62
Tabela 5 -	Nível de satisfação quanto aos atributos de comunicação identificados	64
Tabela 6 -	Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 1	67
Tabela 7 -	Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 2	67
Tabela 8 -	Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 3	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
DQs	<i>Discussion Questions</i>
ESG	<i>Environmental, Social and Governance</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIRC	<i>International Integrated Reporting Council</i>
IR	<i>Integrated reporting</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
JDM	<i>Judgment and decision making</i>
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBR	Norma Brasileira (emitida pela ABNT)
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PREVIC	Superintendência Nacional de Previdência Complementar
SAS	<i>Statements on Auditing Standards</i>
SOX	Lei Sarbanes Oxley
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
1.1	ADERÊNCIA TEMÁTICA À LINHA DE PESQUISA	18
1.2	JUSTIFICATIVA E CONTEXTUALIZAÇÃO	22
1.3	DEFINIÇÃO DA QUESTÃO DE PESQUISA E DOS OBJETIVOS	23
1.4	LIMITAÇÕES	26
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	29
2.1	A COMUNICAÇÃO ORGANIZACIONAL.....	29
2.2	AUDITORIA – DE SUA ORIGEM ATÉ A LEI SARBANES OXLEY	33
2.2	EVOLUÇÃO DA GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	38
2.3	A INTERSECÇÃO DA COMUNICAÇÃO COM A CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE REPORTE.....	43
3	MÉTODO DE PESQUISA	47
3.1	CARACTERIZAÇÃO DO LEVANTAMENTO	48
3.2	COLETA DE DADOS	50
3.3	OS RESPONDENTES	53
4	ANÁLISES DOS RESULTADOS DO LEVANTAMENTO	59
5	CONCLUSÕES	71
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
	REFERÊNCIAS	79
	APÊNDICES	83

1 INTRODUÇÃO

A capacidade de comunicação é o diferencial cognitivo que coloca o ser humano em posição de vantagem em relação aos demais seres. A organização em sociedade somente foi possível em razão da aplicação dessa capacidade no seu contexto prático, possibilitando a resolução de conflitos, o planejamento de tarefas, a transmissão de conhecimentos, as atividades comerciais e, por que não, como recurso para potencialização da manifestação de empatia e afeto.

Analisando a etimologia do termo comunicação, Martino (2001) nos lembra que o mesmo vem do latim *communicatio*, de onde se depreendem três elementos: uma raiz central *munis*, que significa “estar encarregado de”, ou em outras fontes traduzida simplesmente como “dever”, um prefixo *co*, que expressa “simultaneidade”, de onde extraímos a noção de “realização conjunta”, completada pela terminação *tio*, que por sua vez carrega o sentido de “atividade”.

A. Mattelart e M. Mattelart (2002) destacam que a noção de comunicação passou a receber grande atenção acadêmica a partir do século XIX, porém, somente no século XX a comunicação social se tornou um campo de conhecimento próprio. Segundo os autores, ainda hoje estudantes que se aprofundam na ciência da comunicação social dependem de referências bibliográficas de outras disciplinas, como sociologia, filosofia e antropologia, em função dessa relativa recente elevação da comunicação social para campo de conhecimento específico.

Segundo Hohlfeldt (2005), o modelo contemporâneo da ciência da comunicação foi introduzido pelo sociólogo Harold Lasswell, na década de 1940, fazendo relevante contribuição ao revisar e atualizar os componentes da comunicação. Esse modelo destaca a existência de cinco elementos na atividade de comunicar: *o emissor, a mensagem, o receptor, em qual canal ela ocorre e com quais efeitos*.

A Lasswell é atribuída essa evolução a partir do modelo predecessor de Aristóteles, que, vinte séculos antes, definiu como elementos *a pessoa que fala, o assunto e a pessoa a quem se fala*. Hohlfeldt (2005) compara os modelos, destacando certa vantagem à proposição do sábio grego ao interpretar que o modelo de Aristóteles pressupõe um processo verdadeiramente comunicativo ao inferir que a situação comunicacional é dialógica nesse modelo, ao passo que a dinâmica do modelo *lasswelliano* seria informacional.

Todavia, se o estudo sistematizado da comunicação e dos seus fundamentos históricos e funcionais assume caráter de vanguarda em algumas áreas do conhecimento como, por exemplo, o Direito, a Economia, dentre outros matizes de formação, causa espanto o fato de

que, na contabilidade, a matéria é pouco ou nada abordada, mesmo em algumas ocasiões em que a contabilidade se autodenomina como uma linguagem empresarial (Dias Filho & Nakagawa, 2001; Ijiri, 1975).

Outrossim, causa estranheza o porquê de a comunicação não ocupar um lugar de destaque como disciplina acadêmica para o estudo das ciências contábeis, posto que os contadores são, sobretudo, comunicadores do resultado empresarial.

Martino (2001, p. 28) reúne reflexões que contribuem para esse debate. Para o autor, a verdadeira dimensão do objeto de estudo da comunicação social somente se revela amplamente quando se tem em conta que os processos comunicativos atravessam praticamente toda a extensão das Ciências Humanas.

Nesse contexto, Calhoun (2011) reconhece a dificuldade de definir interdisciplinaridade e tangencia o debate oferecendo um caminho pragmático ao referir-se ao estudo da comunicação como uma oportunidade para aceleração da transformação das demais ciências sociais e humanas. Esse discurso, apresentado na abertura da *61th Annual Conference da International Communication Association*, teve como inspiração a introdução ao tema central do evento do ano de 2011, que era a transformação tecnológica da atividade de comunicação e o seu ambiente de propagação, já impactado na ocasião pela crescente relevância das redes sociais e os canais digitais alternativos de informação.

1.1 ADERÊNCIA TEMÁTICA À LINHA DE PESQUISA

Esta pesquisa, a qual emerge da interface entre os campos de Contabilidade, Auditoria, Governança Corporativa e Comunicação (Social e Organizacional), está circunscrita à linha de pesquisa “Contabilidade para usuários externos”, cujos temas de interesse são, entre outros, a auditoria externa, a governança corporativa, os relatórios financeiros, a transparência e a assimetria informacional, bem como as relações com os investidores.

Posto isso, em sendo a linha de pesquisa a Contabilidade para usuários externos, pode-se considerar implícita uma atividade de comunicação. Todavia, como veremos mais adiante, existe uma quantidade reduzida de estudos disponíveis abordando a comunicação como ferramenta ou processo fundamental no exercício da profissão do contador e, mais especificamente, do auditor independente. E as pesquisas que existem, como destaca Smith (2005), estão mais voltadas para o conteúdo técnico ou abrangência dessa comunicação do que para a sua qualidade ou efetividade na transmissão da mensagem objeto ou assunto, segundo Lasswell (Hohlfeldt, 2005).

A oportunidade que este estudo pretende explorar é a da evolução da aliança entre comunicação e contabilidade para buscar potenciais benefícios nessa relação de uma forma mais ampla, por exemplo, para a materialização de algumas das atuais tendências de evolução da contabilidade e elaboração de relatórios financeiros, como a captura do valor econômico de ativos intangíveis; a inserção da agenda ambiental, social e de governança (ESG, na sigla em inglês); e o relato integrado, entre outros.

Shannon (1949) popularizou a Teoria Matemática da Comunicação na qual se explora o fluxo informacional da mensagem na origem, que percorre um meio e atinge o destinatário, e explora o nível de precisão que pode ser medido pela qualidade da mensagem recebida no destino. Em estudo posterior, contribuindo para a evolução da teoria, Weaver (1953) trouxe mais granularidade à discussão determinando três níveis de problemas para a comunicação – problemas técnicos, problemas semânticos e problemas de efetividade.

A teoria matemática da comunicação foi a base da construção de um estudo sobre a abordagem comunicacional aplicada à contabilidade, na qual a contabilidade se destaca como linguagem empresarial. Bedford e Baladouni (1962) constroem uma exitosa análise identificando os elementos do modelo comunicacional no exercício da atividade contábil. Nesse trabalho, os autores detalham a atividade do contador como agente de comunicação e comparam os modelos das teorias da comunicação com a atividade informacional da contabilidade desenvolvendo uma base de comparação a respeito dos elementos que podem amplificar a qualidade da transformação da informação contábil para seus usuários – receptores da mensagem.

No entanto, para permitir a tipificação dos potenciais benefícios da convergência entre contabilidade e comunicação, focamos este estudo na atuação do auditor externo, sem, evidentemente, limitar eventuais incursões na seção de fundamentação teórica na bibliografia mais ampla dessas disciplinas.

Resumidamente, a atividade profissional do auditor externo abrange a execução de procedimentos de verificação e análise dos processos, controles e registros contábeis da companhia auditada, com o objetivo de formar uma base técnica para a emissão de uma opinião sobre o conjunto das demonstrações financeiras, tendo como referência um nível estimado de risco calculado com base em análise de materialidade.

O exercício dessa atividade pressupõe uma comunicação frequente com todos os níveis hierárquicos da entidade auditada. Em particular, a comunicação com os membros dos organismos de governança corporativa recebe uma atenção especial. Tal atividade é normatizada pelos padrões internacionais de auditoria em seu *standard N. 260, Communication*

*with those Charged with Governance*¹, que requer que essa comunicação seja formal, definindo sua abrangência referencial mínima. Nessa comunicação bidirecional, o auditor essencialmente fornece elementos para o exercício das funções dos conselheiros (membros dos órgãos de governança), e reporta suas observações, bem como colhe informações relevantes para o atingimento de seus objetivos de auditoria e para a formatação de suas conclusões.

Aspectos fundamentais dessa norma merecem destaque, como o amplo sentido com que a comunicação é tratada, incluindo a escrita, em relatórios ou outras representações formais, e a oralidade, seja nas apresentações, entrevistas ou outras atividades de arguição. Outro aspecto interessante é a ênfase dada à natureza bidirecional da comunicação ao referir-se a “dois sentidos” ou “*two-way*” na versão original.

O documento *basis for conclusions*, que delibera a aprovação e emissão desse normativo, reserva espaço para essa discussão à luz dos comentários recebidos enquanto estava em consulta pública. Argumentos no debate que precedeu a emissão da regra sustentavam que o IFAC, não tendo alcance normativo além do campo dos auditores e contadores, não poderia impor regulação aos membros dos organismos de governança. O debate, referido no texto daquele documento, concluiu que, embora esse alcance de fato não existisse, seria um pressuposto que a atividade da comunicação tem como característica intrínseca sua bidirecionalidade, ou natureza dialógica, como já preconizava Hohlfeldt (2005).

O conjunto de normas equivalente americano, emitido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), na seção AU 380 *The Auditor's Communication with those charged with Governance*, que sucedeu ao SAS 114 com o mesmo título e esse ao SAS 61 – *Communication with audit committees*, enfatiza de forma similar a importância da atividade da comunicação. A AU 380 utiliza 6 vezes a expressão *clear communication* e 5 vezes a expressão *communication in timely basis* ou *timely observations*. Ambas as versões normativas expressam, no entanto, o mesmo conjunto de circunstâncias e situações reportáveis nessa comunicação.

São, portanto, atributos relevantes que integram a atividade de auditoria externa e a questão da comunicação: a tempestividade da comunicação, a íntegra da mensagem, a clareza de conteúdo, o amparo técnico normativo dos itens reportados, a fundamentação em evidências e a cobertura dos principais riscos e temas contábeis e de auditoria.

¹ International Standards on Auditing (ISAs), emitidas pelo International Federation of Accountants (IFAC). ISA 260 entrou em vigor em 2007, e sua atual versão foi revisada em 2016.

Wright et al. (2007), em estudo realizado em um momento de grandes transformações regulatórias na atividade de auditoria externa, chamaram a atenção para a necessidade do estabelecimento de uma agenda técnica ampla sobre as temáticas relevantes para o pleno exercício das funções dos auditores e do corpo de gestão das entidades auditadas, com vistas a um reporte adequado aos vários usuários dos relatórios produzidos por esses atores. Pode-se inferir que esse estudo, que precedeu à emissão da norma, influenciou o debate a seu respeito, ao destacar que a expansão das responsabilidades dos auditores, dos comitês de auditoria e dos demais organismos de governança, pós Lei Sarbanes-Oxley², demandaram maior e mais frequente interação entre essas funções.

Seria ainda uma tarefa impossível ou minimamente incompleta uma pesquisa que busca cotejar aspectos de disseminação de informação sem que a comunicação, como campo do conhecimento, fosse explorada. Assim, visitaremos os paradigmas da comunicação associados com a sociologia da regulação e a comunicação organizacional, quando discorrermos sobre os referenciais teóricos a partir da seção 2.1.

Em resumo, como demonstrado na Figura 1, a pesquisa busca explorar os campos de conhecimento específicos das ciências contábeis e da comunicação social para qualificar os atributos comunicacionais importantes para o exercício do papel dos auditores e dos conselheiros em suas interações.

Figura 1 - Representação gráfica do posicionamento da pesquisa nos campos de conhecimento



Fonte: elaborada pelo Autor.

² A Lei Sarbanes Oxley é uma lei federal dos Estados Unidos, assinada em 30 de junho de 2002, tendo como principais autores os congressistas Paul Sarbanes e Michael Oxley. A lei incorpora aditamentos importantes para o mercado de capitais americano, modificando a lei do mercado de capitais de 1933, que criou o Securities Exchange Commission, SEC.

1.2 JUSTIFICATIVA E CONTEXTUALIZAÇÃO

Seja por características pessoais, treinamento específico recebido ou experiência, alguns indivíduos desenvolvem maior capacidade de comunicação. Partimos do pressuposto de que, tendo por base o recorte temático deste projeto, quanto melhor a qualidade da comunicação entre auditores e membros dos organismos de governança, melhor será o desempenho de suas funções. Com isso, geram-se benefícios para a empresa, sua reputação, o mercado de capitais e os demais *stakeholders* (Stewart & Munro, 2007).

Durante a fase de levantamento de referências bibliográficas, constatamos que a área de comunicação relacionada com a contabilidade e, mais especificamente, com a atividade de auditoria externa, tinha um volume pequeno de pesquisas desenvolvidas e artigos acadêmicos. Seguindo a orientação da disciplina de metodologia de pesquisa, submetemos essa constatação aos seguintes questionamentos: 1) A busca de fontes bibliográficas foi suficientemente robusta e profunda? e 2) O tema tem relevância para o campo de conhecimento na linha de pesquisa escolhida?

Quanto ao primeiro item, buscamos inicialmente, nos sites dos diversos programas de pós-graduação em contabilidade no Brasil, pesquisas relacionadas com auditoria externa. O resultado mostra que, desde 2013, para cada pesquisa na área de auditoria, havia 11 para outros temas, em especial a contabilidade societária. Nas pesquisas cujo tema central é a auditoria contábil, o termo *comunicação* aparece na maior parte dos trabalhos, mas com ênfase na forma do relatório do auditor ou no reporte de deficiências de controles internos, mas não na atividade de comunicação e interação entre auditores e a governança da entidade.

Para a confirmação da relevância do tema, além de entrevistas com profissionais auditores externos, membros de conselhos e comitês de auditoria e gestores ou conselheiros de institutos que conduzem agenda de temas relevantes para a atividade de governança corporativa, também nos pautamos em observações de pesquisas anteriores.

Nelson e Tan (2005) destacam, em seu trabalho a respeito de julgamento e tomada de decisões para auditores (*JDM – Judgment and decision making*), que o tema de interações, onde a comunicação se encaixa, é o menos pesquisado no campo de conhecimento da auditoria. Ahlqvist e Lagerlof (2017) pesquisaram especificamente a qualidade na comunicação entre auditores externos e os profissionais das empresas auditadas, e entre outras observações, concluíram que faltavam referências a respeito do significado e características do que representaria uma comunicação efetiva entre as partes. Smith (2005) aborda diferentes aspectos da capacidade comunicativa e técnicas de comunicação para contadores e auditores em geral,

fazendo referências a pesquisas que sustentam a relevância do treinamento e capacitação em tais técnicas como fundamentais para a melhoria da qualidade do trabalho do auditor. Destaca ainda o autor que comunicação fica atrás apenas de proficiência em tecnologia como foco de necessidade de aperfeiçoamento profissional para os auditores. Na seção fundamentação teórica, abordaremos em mais detalhes as contribuições desses e de outros artigos que ajudam a construir esse contexto.

Por fim, ainda avaliando a relevância do tema, no estudo anual da Spencer Stuart nos Estados Unidos (2021 US Spencer Stuart Board Index), o número de reuniões da governança foi em média 9.2 reuniões anuais, sendo que 70% dos respondentes reportaram participar de 6 a 12 reuniões por ano. As interações formais entre auditores e membros dos comitês de governança, segundo Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2010), têm sido de 6.2 reuniões anuais. Na seção de análise dos resultados do levantamento feito junto a conselheiros e demais membros de organismos de governança, poderemos comparar essa cifra com a experiência da nossa amostra.

A necessidade de estudos sobre o tema proposto se justifica, portanto, levando-se em conta: a) a crescente complexidade dos riscos empresariais em ambientes de constante transformação nos quais conhecimentos aprofundados de temas substituem discussões genéricas; b) a importância do trabalho desempenhado pelo auditor externo como componente das atividades de governança; c) a ampliação do debate sobre governança corporativa, responsabilidade social e sustentabilidade no âmbito dos princípios ESGs; d) que o tema carece de maior visibilidade e de estudos com base teórico-conceitual e empírica; e) a interface promissora entre os estudos das áreas de contabilidade, auditoria e governança corporativa com a comunicação.

1.3 DEFINIÇÃO DA QUESTÃO DE PESQUISA E DOS OBJETIVOS

Ainda que o estudo tenha a ampla pretensão de despertar maior interesse pelo desenvolvimento de trabalhos da zona de intersecção da comunicação com a contabilidade, iremos nos concentrar no âmbito da comunicação como ferramenta relevante para a execução de uma atividade vital da auditoria externa.

Diante do contexto exposto, propomos a seguinte questão de pesquisa: O que caracteriza a efetividade da comunicação entre auditores externos e os responsáveis pela governança e como essa comunicação é avaliada/percebida por representantes da governança nas organizações?

Para o propósito desta pesquisa, “comunicação efetiva” deve ser interpretada como aquela que atinge os objetivos aos quais a atividade se propõe. Para elucidar essa interpretação, recorreremos aos objetivos da comunicação como definido no texto do normativo da Internacional Standards on Auditing (ISA 260), aqui em sua versão traduzida para o português (tradução nossa):

O Papel da Comunicação - Esta ISA está principalmente centrada nas comunicações do auditor aos responsáveis pela governança. Entretanto, uma comunicação eficaz nos dois sentidos é importante para ajudar: (a) O auditor e os responsáveis pela governança a compreender o contexto dos principais temas da auditoria e a desenvolver um relacionamento de trabalho construtivo, sem prejuízo da manutenção da independência e objetividade do auditor; (b) O auditor a obter dos responsáveis pela governança informação relevante para a auditoria; e (c) Os responsáveis pela governança a cumprirem as suas responsabilidades de acompanhamento do processo de reporte financeiro, reduzindo por esta via os riscos de distorção material das demonstrações financeiras.

Assim, os três elementos que determinam a efetividade da comunicação, e que são necessariamente analisados neste estudo, são: 1) que a comunicação entre auditores externos e os responsáveis pela governança tenha propiciado o pleno entendimento dos temas relevantes para a execução da auditoria; 2) que os auditores externos tenham obtido dos responsáveis pela governança informações materiais para a auditoria; e 3) que os responsáveis pela governança tenham recebido, na interação com os auditores, informações apropriadas e que contribuam para o exercício de sua função de supervisão do processo de reporte financeiro.

A identificação dos elementos de efetividade para a comunicação específica do auditor com os responsáveis pela governança auxilia na definição desse conceito, porém o exercício da comunicação se materializa por outros atributos e técnicas. Faz-se, portanto, necessária a exploração de como a comunicação organizacional está estruturada e quais seriam esses atributos qualitativos. Mumby (2013, p. 14) faz importantes contribuições ao definir que organizações são resultantes de processos de comunicação, de onde podemos extrair que a qualidade da organização é uma variável da qualidade da comunicação.

O Quadro 1 foi concebido a partir da compilação de elementos contidos em textos que discorrem sobre os atributos qualitativos da comunicação organizacional (Mumby, 2013; Kunsch, 2016) e aqueles que emergem como recomendação na própria norma ISA 260. Os atributos foram especificamente filtrados para refletir aqueles de maior aplicabilidade no contexto da comunicação funcional, que caracteriza a comunicação do auditor com a governança. Já as colunas referem-se a resultados esperados desses atributos, seja quanto à abrangência do conteúdo (*completeness*), o atingimento dos objetivos (*effectiveness*) e a qualidade da apresentação, ou quanto a sua fluidez.

Quadro 1 - Atributos qualitativos da comunicação

Atributo da comunicação funcional	Abrangência (<i>completeness</i>)	Efetividade (objetivos)	Harmonia (fluência/qualidade estética)
Frequência	x	x	x
Tempestividade		x	
Clareza do conteúdo	x	x	
<i>Feedback</i> (disseminação e retorno)		x	
Meios, canais ou formato		x	x
Compreensão	x	x	x

Fonte: elaborado pelo Autor.

Dessa forma, podemos definir como objetivos deste estudo:

Objetivo Geral: Investigar as intersecções entre auditoria, governança corporativa e comunicação quanto à efetividade dos processos de disseminação de informação para benefício do resultado da auditoria, por meio de uma análise qualitativa da comunicação dos auditores com os membros dos organismos de governança.

Objetivo Específico: Identificar a percepção de responsáveis pela governança em organizações sobre a qualidade na comunicação entre auditores e os órgãos de governança nessas organizações para fins do atingimento de suas funções.

Objetivo Teórico: Identificar na literatura existente, assim como em outras fontes de dados, indicativos que nos possibilitem conhecer e compreender a linha do tempo e o atual estado dos estudos sobre o papel do auditor contábil, governança corporativa e comunicação organizacional integrada, e suas possíveis intersecções futuras.

Objetivo Prático: Inventariar as ações que possam resultar em melhorias, caso seja observada essa oportunidade em nossas análises. Ainda nessa categoria, pretendemos obter *feedback* dos responsáveis pela governança quanto ao momento atual da comunicação à luz das implicações das limitações impostas pela pandemia de Covid-19.

1.4 ESTRATÉGIA DE PESQUISA

O trabalho foi delineado para permitir o atingimento dos objetivos definidos e para responder à questão de pesquisa. Trata-se de uma pesquisa teórico-conceitual e empírica e se inicia com uma exploração bibliográfica e documental dirigida para os campos de conhecimento de interesse. Em suplemento, propusemos a realização de um *survey*, com o objetivo de construir um retrato representativo do estado da comunicação entre auditores e órgãos de governança no Brasil, permitindo, inclusive, que os dados coletados sirvam de base para pesquisas futuras, deste ou de outros pesquisadores.

Martins e Theófilo (2007) destacam a eficácia da utilização de levantamentos para identificar as características das relações de pessoas ou grupos, da maneira como se desenvolvem em situações naturais. Ademais, o levantamento propicia o acesso a dados primários, que somados à pesquisa documental, tornam-se fontes fundamentais para a construção das conclusões neste trabalho.

O avanço de pesquisa sobre a comunicação dos auditores pode, além de expandir o horizonte de conhecimento sobre o tema, fundamentar intervenções que venham a aumentar sua eficiência e eficácia práticas, favorecendo a resolução de demandas de auditoria de forma mais tempestiva, além de fornecer material que contribua para a capacitação, tanto dos auditores quanto dos membros dos órgãos de governança.

Possíveis consequências da ampliação dos estudos no tema podem levar a: 1) proposição de ferramentas e metodologia para elaboração de apresentações para os órgãos de governança; 2) sugestões de treinamento para as áreas de educação continuada das empresas de auditoria com foco em técnicas de comunicação; 3) contribuição aos institutos e associações que congregam conselheiros e membros de comitês de auditoria, em seus programas de formação técnica; entre outros benefícios correlatos. No entanto, não se configuram objetivos diretos do estudo.

1.5 LIMITAÇÕES

Esta pesquisa, como já discutido acima, aventura-se na exploração da intersecção entre diferentes campos de conhecimento, buscando convergir as temáticas mais relevantes para uma base comum, que se afunila na normatização da comunicação entre auditores independentes e os membros dos organismos de governança.

O recorte da pesquisa objetivou especificamente a identificação dos atributos que determinam a qualidade dessa comunicação e a avaliação dos atores dessa atividade, buscando entender sua efetividade. Assim, entende-se ser possível contribuir para a melhoria do processo comunicativo, em especial com uma maior ênfase na capacitação dos atores para o processo.

No entanto, durante a execução da pesquisa, deparamo-nos com temas de profunda relevância que despertam entusiasmo para a execução de trabalhos adjacentes, quais sejam:

- O aprofundamento na questão da agenda das interações entre auditores e governança. Respostas obtidas no *survey* demonstram elevado nível de satisfação com a efetividade da informação para fins do exercício das funções, porém claramente identificaram *gaps* na

intensidade da abordagem de assuntos percebidos como relevantes pela governança. A pesquisa não se dedica à discussão do conteúdo técnico das interações.

- O levantamento buscou colher a percepção de qualidade sob o ponto de vista dos membros dos organismos de governança em relação a atividade de comunicação, entretanto, os questionários não se estenderam para colher a percepção dos auditores.

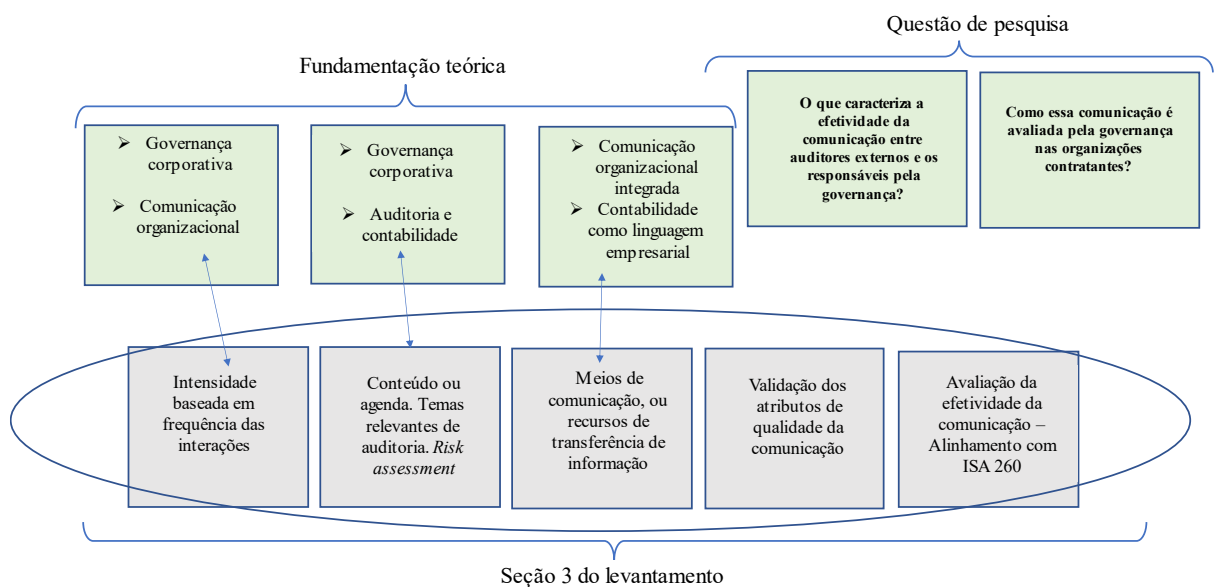
- A evolução do relatório integrado traz indiscutíveis oportunidades para a exploração do tema da comunicação. Neste trabalho, abordou-se o tema exclusivamente como uma tendência, porém não se percorreram as inúmeras referências literárias produzidas e em construção sobre o tema.

- Por fim, embora a metodologia descritiva na execução do *survey* não tivesse a pretensão de produzir análises estatísticas e correlacionais quanto ao resultado das respostas, concluiu-se que existem inúmeras oportunidades para tal.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta pesquisa, de natureza teórico-conceitual e empírica, buscou sustentação em extensa e diversa análise bibliográfica para construir sua fundamentação teórica. A Figura 2 ilustra a relação da fundamentação teórica com o levantamento efetuado por meio do *survey* e a questão de pesquisa.

Figura 2 - Estrutura geral da pesquisa. Relação entre a questão de pesquisa, revisão bibliográfica e levantamento



Fonte: elaborada pelo Autor.

Exploramos assim, na revisão literária, os campos de conhecimentos basilares para a fundamentação teórica da pesquisa.

2.1 A COMUNICAÇÃO ORGANIZACIONAL

A comunicação organizacional é definida como o processo de interação entre os indivíduos da organização para transmitir e compartilhar informações, socializar novos conhecimentos e, por meio dos sistemas de informação, proporcionar a propagação destes para todos os níveis organizacionais (Weick & Sutcliffe, 2007).

Como enfatiza Kunsch (2016), a comunicação deve ser percebida como parte inerente das organizações, pois estas são formadas por pessoas que se comunicam para a realização de

seus objetivos em suas interações diversas, realizando tarefas que podem ser complexas como o planejamento estratégico ou exercendo funções operacionais de rotina. Ainda destaca a autora que uma corrente de estudiosos define a qualidade de auto-organização do processo comunicacional, ou seja, a comunicação tem a capacidade de promover o saneamento de problemas da organização. Os problemas são identificados, discutidos, soluções propostas e implementadas.

Fazendo uma analogia com o desenvolvimento tecnológico, esse conceito pode ser a base para o debate sobre o impacto do aprendizado de máquinas e processos difusores de informação exercidos a partir da aplicação de algoritmos, entretanto, ainda nessas circunstâncias o processo comunicacional mantém sua relevância, ainda que alavancado por diferentes meios de transmissão.

Em síntese, a comunicação organizacional confunde-se com a própria criação da organização e as atividades corporativas para execução e propagação de seus propósitos. Sob um olhar mais direcionado, uma dimensão dessa atividade é a comunicação funcional, que se constrói sob o paradigma funcional pragmático e que alguns autores (Mumby, 2013; Kunsch, 2014) defendem como sendo fundamental para o pleno atingimento dos propósitos da organização. Sob a égide da comunicação organizacional funcional, estariam as atividades de controle, *compliance*, regulação etc., que são tão caras para os campos do conhecimento que convergem para a abordagem deste trabalho – contabilidade, auditoria e governança corporativa.

Consistente com a questão de pesquisa deste trabalho, que busca identificar os atributos da comunicação que caracterizam sua efetividade na relação entre auditores externos e membros da governança, explorar-se-á a comunicação organizacional, que é o ambiente onde essa interação ocorre, e seu paradigma funcionalista, a sua transmissão e entendimento.

A comunicação organizacional, no pensamento contemporâneo, não é considerada como uma atividade contida em uma empresa ou um espaço definido que influencia a linguagem nas interações de um grupo específico ou a serviço de uma empresa, mas um fenômeno com maior radiação na sociedade, impulsionado, nos nossos dias, pelos meios digitais, viabilizando processos mais ágeis e com impacto transformacional.

Kunsch (2014) renova a temática ao definir o conjunto de estratégias de comunicação das organizações, incluindo as diferentes linguagens, seus meios e públicos, como comunicação integrada. A comunicação integrada tem recebido atenção acadêmica relevante globalmente, tendo o protagonismo da autoria e primeiras incursões nessa pesquisa a Escola de Comunicação e Artes da USP.

Segundo Kunsch (2014), as organizações investem em comunicação para manter o conjunto de colaboradores engajados e alinhados com os objetivos da empresa. Martins (2019) observa importante correlação entre a resiliência organizacional e a atividade da comunicação organizacional. Em um ambiente de negócios em que a competição acirrada por mercados e talentos é uma constante, e as inovações tecnológicas impõem um ritmo acelerado de transformações nos modelos de negócios, a comunicação exerce papel fundamental para assegurar alinhamento estratégico, independente dos indivíduos que executam as funções promovendo essa resiliência.

A efetividade da comunicação organizacional, por sua vez, depende de inúmeros fatores, como clareza, consistência, frequência e meios de transmissão de mensagens. Quanto melhor o acesso à informação, maior a efetividade percebida.

Nesse aspecto, pode-se estabelecer uma relação interessante com o tema central desta pesquisa. Indivíduos, por vezes independentes da organização, como os auditores externos e membros de órgãos de governança, comunicam-se a respeito da organização, apoiando-se na linguagem propagada pela comunicação organizacional, porém com possível *gap* entre os entendimentos. Devesa (2017) lembra que a comunicação é um ato imperfeito, e que as condicionantes dos transmissores e receptores podem ser distintas, eventualmente levando à perda de sentido na mensagem. É foco do levantamento junto aos conselheiros com mandato de governança identificar e tipificar esse *gap*, especificamente para o ambiente da auditoria.

Outra possível segmentação da comunicação organizacional dar-se-ia no âmbito do público-alvo. Uma primeira divisão proposta seria a comunicação interna e externa. Sobre isso, alguns autores sugerem que os processos de comunicação externos são tipicamente liderados pelas áreas de marketing e relações públicas, e os internos, liderados pela área de comunicação interna e os quadros de recursos humanos. Em estudos recentes, como Costa (2001), o grupo de relações com investidores aparece como sujeito híbrido nessa conceituação, ou seja, a comunicação com acionistas ou possíveis investidores e outros membros do mercado de capitais, como analistas e reguladores, recebem informação da companhia por meios comuns àqueles utilizados na comunicação interna.

A proposição dos atributos comunicacionais determinantes de qualidade, avaliados no levantamento executado nesta pesquisa, parte das características atribuídas à comunicação efetiva. Segundo Marchiori (2018), a única forma de modificar uma organização é por meio de sua cultura, portanto o desenvolvimento e implementação de novas visões estratégicas são altamente dependentes de uma comunicação frequente e eficaz que atinja esse objetivo.

Como o alicerce deste trabalho são esses atributos qualitativos da comunicação entre governança e auditores externos, consultamos ainda as referências promulgadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) para fins de qualidade. A norma ABNT NBR ISO 9001/2015, especificamente define quais os requisitos básicos para determinar qualidade na comunicação. Esse documento, em sua seção 7.4, define que a organização deve determinar as comunicações internas e externas pertinentes para o sistema de gestão da qualidade, incluindo: a) sobre o que comunicar; b) quando comunicar; c) com quem se comunicar; d) como comunicar; e) quem comunicar.

Ainda no trabalho de Marchiori (2018), referências são feitas a pesquisas que demonstram que organizações e seus profissionais dedicam tempo significativo em produzir informação, que é processada e utilizada para seus devidos fins, mas pouca ênfase é dada na definição de uma estratégia de comunicação ou transmissão dessa informação.

Mumby (2013, p. 119) faz uma inserção mais crítica ao impacto da comunicação na organização e identifica na linha do tempo a formação do pensamento da cultura corporativa como grande impulsionador dos processos de execução estratégica e transformação das companhias.

Para elaboração do questionário, foram privilegiadas duas dimensões resultantes dessa exploração da fundamentação teórica. Uma com relação aos meios de comunicação utilizados nas interações entre os auditores independentes e os membros da governança. Devesa (2017) destaca que a estratégia de comunicação é fundamental para a qualidade da compreensão do que se comunica, e a definição do método de comunicação é parte importante dessa estratégia. O Quadro 2 relaciona os meios elencados para o exercício da comunicação típicos no ambiente de interação entre auditores e conselheiros.

A outra dimensão são os atributos identificados como determinantes para a efetividade da comunicação. Para essa dimensão, usamos como base, principalmente, as referências contidas nos trabalhos de Mumby (2013) e Kunsch (2014), em sua imersão sobre a importância da comunicação organizacional como elemento transformador da cultura das empresas e qual seus atributos para que permeie e mobilize a organização e seus membros. Muitos desses atributos possuem característica semântica muito próxima, o que demandou a aplicação de filtro e consolidação para reduzir a um número razoável de atributos bem definidos.

Iudícibus (1987) destaca que o desenvolvimento do campo do conhecimento da contabilidade, em âmbito internacional, vinha estabelecendo, como pré-requisito aos princípios fundamentais de contabilidade, certos cuidados como a qualidade da informação contábil e a prevalência da essência sobre a forma. Os atributos de qualidade destacados pelo autor na sua

obra foram a tempestividade, a integralidade, a comparabilidade, a compreensibilidade e a confiabilidade. No Quadro 2, é estabelecida uma relação entre esses atributos, demonstrando sua convergência.

Quadro 2 – Relação entre os atributos de qualidade da comunicação e da contabilidade

Atributos da comunicação organizacional efetiva (Mumby, 2013; Kunsch, 2014)	Atributos de qualidade da contabilidade (Iudícibus, 1987)
Frequência	Tempestividade
Tempestividade	Tempestividade
Clareza do conteúdo	Compreensibilidade, Confiabilidade
<i>Feedback</i> (disseminação e retorno)	
Meios, canais ou formato	Integralidade
Compreensão	Compreensibilidade, Confiabilidade

Fonte: elaborado pelo Autor.

Essa convergência não surpreende ao se avaliar, como definido e explorado mais adiante, que a comunicação organizacional, estando a serviço da disseminação da informação, requeira essas qualidades para atingir efetividade, e que a contabilidade, por sua vez, ao transmitir uma informação a seu usuário, será mais exitosa se possuir essas qualidades.

2.2 AUDITORIA – BREVE HISTÓRICO

Registros históricos apontam para a existência da atividade de auditoria desde o século XIII. Watts e Zimmerman (1983) pesquisaram evidências de que a intensificação da atividade de comércio marítimo após a conquista de Constantinopla pelas forças do oeste resultou na criação das primeiras multinacionais sob o formato das guildas inglesas (*English Merchant Guilds* no original), que detinham o controle, em modelo de cartel, das atividades comerciais de então. O funcionamento das guildas inglesas tinha elevado grau de complexidade, inclusive quanto a equidade de preços, exclusividade de participação pelos membros, divisão de lucros e autorização da realeza para sua constituição. Os membros das guildas, provedores de capital e os gerentes operadores (*officers*) mantinham contratos estabelecendo as relações, inclusive determinando um processo de prestação de contas. Os registros pesquisados demonstravam que a auditoria não era um requerimento nos estatutos, e sim demandada *ad hoc* e de forma voluntária, e os relatórios de auditoria davam fé de que as previsões normativas e operacionais estavam sendo cumpridas no ciclo operacional de navegação e comércio, que era relativamente longo, por vezes durando uma década ou mais. Ainda no texto de Watts e Zimmerman, tais registros revelaram que os responsáveis pela condução da auditoria eram os Stewards e os demais membros sêniores das guildas, organizados na forma de comitês. Embora não

configurada independência, as fontes pesquisadas pelos autores demonstravam o impacto positivo da atividade de auditoria para possibilitar adequada confiabilidade nos resultados financeiros reportados pelos responsáveis.

Em outro estudo sobre a evolução cronológica da atividade de auditoria, Imhoff (2003) destaca que, no ápice da Revolução Industrial, já no século XVIII e em meio aos primeiros passos de um mercado de capitais com acesso público organizado e normatizado, configurava-se uma segregação ainda mais distante entre acionistas e corpo gerencial. Se por um lado esse mercado de capitais organizado permitia maior acesso a fontes de financiamento ou oportunidades de poupança, criava-se também a necessidade de monitoramento e acesso à prestação de contas das corporações.

A pulverização das fontes fornecedoras de capital ampliando o distanciamento entre gerentes e acionistas, no entanto, criou a possibilidade de eventuais comportamentos oportunistas do corpo de gestão na condução das operações da empresa. Conseqüentemente, surgiu a demanda para a inserção de um outro ator, o auditor independente, contratado também voluntariamente pelos representantes dos acionistas da companhia para verificar a performance do corpo gerencial na condução dos negócios realizados com o seu capital. A figura do auditor independente ficou contida no interior da empresa, confinada ao relacionamento entre o investidor e a gestão por décadas, até que, com o advento da reforma do mercado de capitais americano, após o *crash* de 1929, teve seu papel elevado para uma função pública e normatizada com o *Securities Exchange Act* de 1934 (Imhoff, 2003).

O auditor independente passou então a emitir um relatório público, dirigido aos acionistas da companhia ou seus representantes, expressando sua opinião quanto à aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos. Essa atividade, como destacado por Jensen e Meckling (1976), é componente da função de monitoramento e asseguuração da qualidade das informações, abordada na Teoria da Agência. Watts e Zimmerman (1983), por sua vez, exaltaram os benefícios da atividade de auditoria na contenção dos custos de agência e destacaram a amplitude da atividade do auditor independente, inclusive quanto a outras instâncias de sua atuação como participante do ciclo de governança corporativa.

A atividade de auditoria expandiu-se, propiciou a formação de firmas que exercessem cobertura internacional e desenvolveram-se metodologias de trabalho que permitiram aos auditores aumentar sua segurança em expressar opinião sobre os relatórios financeiros emitidos pelas corporações. Em paralelo, os princípios contábeis também evoluíram e se desenvolveram, capacitando as áreas de finanças a refletir com maior precisão a posição financeira das empresas

e seu patrimônio líquido. Os relatórios financeiros se tornaram o principal instrumento para demonstrar a performance e a capacidade financeira das companhias e, conseqüentemente, o êxito da gestão de seu corpo executivo (Imhoff, 2003). Ainda segundo Imhoff (2003), criaram-se incentivos para manobras no reconhecimento de “más notícias” nos relatórios e a responsabilidade do auditor se amplificou como importante personagem na última linha de defesa.

Os reguladores americanos e europeus exerceram papel protagonista na normatização da profissão contábil e em especial do profissional de contabilidade que exercia a função de auditor. No decorrer das décadas, essas normas evoluíram com relativa convergência. A globalização contribuiu para essa tendência, assim como a popularização de mídias integradas de alcance intercontinental que facilitam o acesso simultâneo a bases de dados comuns. A reação dos reguladores, no entanto, aos danos causados aos mercados de capitais pelos escândalos corporativos no final dos anos 90 e início dos anos 2000 foi quase que sincronizada.

Esta pesquisa está apoiada especificamente na versão americana desse histórico, mas sua implicação e versão europeia acompanharam o mesmo caminho. A criação do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) foi um marco expressivo para a definição da priorização da agenda de normatização da profissão do auditor, até então tida como autorregulada. Em 2004, o PCAOB iniciou um movimento visando influenciar a criação de norma para definir diretrizes no processo de comunicação entre os auditores externos e os responsáveis pela governança (Wright et al., 2007). Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2002), que é coautor na pesquisa de Wright, já destacavam, em 2002, a existência de um *gap* significativo entre a expectativa quanto a comunicação por parte dos membros da governança e os auditores.

Em estudo relativamente recente, Ahlqvist e Lagerlof (2017) abordaram a questão da qualidade da comunicação entre auditor externo e a empresa auditada. Os autores destacam que a área de comunicação tem sido muito pouco explorada em contabilidade e auditoria, a não ser quanto aos aspectos de qualidade de auditoria, sendo comunicação um possível atributo de medição dessa qualidade. O foco dos autores foi cobrir possíveis impactos do processo informacional sobre três aspectos: a duração do mandato da auditoria, o *feedback* do auditor à empresa auditada quanto aos seus *findings* e a disseminação da informação para o endereçamento dos temas relevantes da auditoria, nos níveis apropriados. A conclusão da pesquisa indicou que tanto o *feedback* quanto a duração do mandato tinham importante efeito sobre a comunicação entre auditores externos e a administração da empresa.

A discussão sobre a qualidade da comunicação entre essas partes é histórica e evolui em conjunto com o próprio desenvolvimento das atividades de auditoria independente e de governança corporativa, como destacado por Wright et al. (2007), que abordaram o assunto sob a ótica da importância crescente da qualidade e do escopo da comunicação do auditor com os comitês de auditoria e conselhos de administração. Os autores discutiram, em seu trabalho, um elenco de temas técnicos de vital importância para a profissão do auditor e destacaram a necessidade de futuras pesquisas a respeito do assunto no momento em que a profissão passou a ser regulamentada pelo PCAOB.

Smith (2005) foi mais específico e tratou, em seu estudo, sobre as técnicas de comunicação necessárias para a boa condução das atividades dos auditores. Em sua conclusão, destacou que excelência em comunicação é imprescindível para o auditor ter sucesso na sua atividade em um ambiente de negócios complexo e em constante transformação. Acrescenta ainda que auditores devem prover informação precisa e relevante, que pode impactar as decisões da companhia auditada e que, ao explicar os *findings* de auditoria, assegura sua compreensão, além de ouvir atentamente para também obter nível apropriado de entendimento do objeto da auditoria.

O trabalho de Wright et al. (2007) contribuiu para a proposição temática das interações dos auditores com a governança. Na introdução do trabalho dos autores, especificamente destacou-se a intenção da normatização dessa atividade proposta pelo regulador em seu PCAOB *briefing paper* (2004), e ressaltado o intuito do estudo para contribuir com o tema.

O objetivo de um *briefing paper* é o de fomentar a discussão sobre um dado assunto regulatório e propor a emissão de novos normativos quando apropriado ou necessário. O documento contém uma série de questões propostas (*discussion questions* ou *DQs*) que essencialmente visam provocar o debate e análise dos impactos do SOX Act de 2002 sobre a norma existente de reporte dos auditores independentes aos comitês de auditoria - SAS 61, e expor outras oportunidades de melhoria no processo comunicacional dos auditores e governança para benefício do exercício de suas funções.

O conjunto de tópicos de comunicação que selecionamos para incluir no levantamento submetido à amostra de conselheiros pesquisada inclui temas que estão abordados nesse elenco de DQs, como ilustrado na Tabela 2, e que foram posteriormente incluídos na versão promulgada da norma. As referências na tabela estão feitas para os parágrafos da versão corrente da ISA 260.

Quadro 3 - Relação dos temas pesquisados junto aos conselheiros e sua relação com os requerimentos previstos pela ISA 260

Temas pesquisados	Tópicos contidos na ISA 260, nas <i>DQs</i> ou no <i>Basis for conclusion</i>
Planejamento da auditoria	Parágrafo A9 e A11 - Escopo planejado e timing da auditoria
Controles internos	Parágrafo A13 - Controles internos e outros temas de planejamento
Riscos de tecnologia	Parágrafo A17 - Assuntos relevantes de auditoria, podendo ou não conter <i>findings</i>
Assuntos legais e tributários	Parágrafo A17 - Assuntos relevantes de auditoria, podendo ou não conter <i>findings</i>
Riscos de negócios (incluindo regulatórios)	Parágrafo A17 - Assuntos relevantes de auditoria, podendo ou não conter <i>findings</i>
Riscos de fraude, ética e conduta	Parágrafo A13 - Controles internos e outros temas de planejamento
ESG (Meio ambiente, Social e Governança)	Parágrafo A26 a A28 - Outros assuntos relevantes de reporte
Independência e conflitos de interesses	Parágrafo A29 a A32 - Independência do auditor

Fonte: elaborado pelo Autor.

A relação de temas propostos para inclusão nas perguntas do questionário foi extraída da literatura referencial, como demonstrado acima, e adaptada para a linguagem usada nessas comunicações. Essa lista não pretende exaurir todos os temas possíveis ou requeridos para discussão nas interações entre governança e auditores, mas objetiva ilustrar quais são e explorar junto aos conselheiros sua percepção quanto à frequência com que os temas são abordados.

Depreende-se dessa subseção dos referenciais teóricos que a atividade de auditoria apresenta uma evolução importante quanto aos métodos utilizados, foco dos trabalhos e principalmente o alinhamento de sua normatização com a regulamentação do mercado de capitais para atender às expectativas dos usuários do seu trabalho. Mais particularmente considerando o foco do trabalho desenvolvido, a convergência dos objetivos da auditoria independente com as demais instâncias de governança das corporações. A lei Sarbanes Oxley foi, sem dúvida, o principal impulsionador dessa discussão, e em especial por sua ênfase nas responsabilidades e escopo da governança corporativa. O PCAOB, por sua vez, ciente que as normas de auditoria necessitavam evoluir em relação ao tema de comunicação, exerceu seu papel ao provocar o debate.

Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2010) fizeram levantamento no outro extremo dessa pesquisa. Acessaram aproximadamente 50 sócios e gerentes de auditoria que haviam completado pelo menos 3 ciclos de auditoria pós SOX e colheram impressões a respeito das

mudanças no processo de interação com a governança e suas implicações para a condução da auditoria. A pesquisa detalha a ênfase dada às interações quanto a temas de maior relevância após a SOX e quanto ao conteúdo e formato das reuniões. Nota-se, segundo os autores, importante incremento na qualidade das interações com conseqüente benefício para as partes.

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA E A COMUNICAÇÃO

A governança corporativa ganha destaque nas organizações também com o desenvolvimento do mercado de capitais e a expansão dos relacionamentos dessas com seus diversos públicos. As estruturas de governança variam de corporação para corporação, mas seguem uma base fundamental que define as inter-relações entre os seus órgãos quanto à função de comando e controle, à hierarquia, à independência e ao mandato. A governança corporativa, em seu modelo de operação tradicional, pauta-se no funcionalismo positivista, por ser constituído por um conjunto de regras e relações de poder voltados para atender a seus princípios, que o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) lista como: transparência, equidade, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

No entanto, o exercício das atividades de governança tem se desenvolvido para atender às demandas contemporâneas da sociedade em relação às corporações, proporcionando novas possibilidades de atuação, em especial voltadas para a responsabilidade social e a comunicação do seu propósito junto aos públicos-alvo (Kunsch, 2014).

Quanto à visibilidade e percepção externa e interna, os componentes da governança poderão ter maior ou menor destaque, dependendo de sua função ou da estratégia da organização. A relação com os investidores, normalmente, requer uma especial atenção e segue um protocolo formal inclusive regulamentado por autoridades reguladoras de mercado. Já a comunicação administrativa respeita as funções de cada componente dentro do modelo de governança adotado e cumpre um rito formal estabelecido nos estatutos e demais tratados que regem a empresa. Todos os atos societários, as implementações de estratégias, as definições das remunerações dos executivos, entre outros temas relevantes, transitam nesse meio a partir de proposições que resultam em discussões e, finalmente, deliberações.

Wintoki, Linck e Netter (2012) abordam a relação entre a estrutura dos órgãos de governança e a performance das empresas, estabelecendo correlação entre essas variáveis. Algumas dessas estruturas organizacionais possuem, em seu corpo de governança, alçadas e comitês distintos e requerem diferentes interações com as demais instâncias de controle e salvaguarda no curso do seu trabalho.

A origem da governança corporativa se confunde com a criação e a organização das empresas. Observa-se uma certa unanimidade de que a governança corporativa como área de conhecimento tem origem nos trabalhos de Berle e Means (1932), que na década de 30 exploraram o possível distanciamento entre os interesses dos gestores e dos acionistas, concluindo que os instrumentos de controle disponíveis não tinham eficácia para mitigar possíveis efeitos desse conflito. Demsetz (1983) foi mais agudo em sua conclusão, com base em observações empíricas, de que as corporações modernas têm seu quadro acionário tão diluído que seus interesses seriam sub-representados em decisões corporativas relevantes.

Abre-se espaço, a partir dessas reflexões, para a ampliação desse campo de conhecimento, relacionando a atividade de governança com a composição societária e organização funcional das empresas.

No texto clássico *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure* (Jensen & Meckling, 1976), os autores descrevem o dilema do agente (corpo executivo) com o principal (acionistas) e estabelecem os marcos para o desenvolvimento da atividade de governança, abordando inclusive o debate sobre qual a responsabilidade social dos negócios. Da mesma forma, outros estudos desenvolvidos desde Berle e Means dedicam-se em relacionar esses pensamentos e abrigam a criação e expansão de diversas teorias da governança corporativa como a *Agency theory*, *Stewardship theory*, *Stakeholder theory*, *Resource Dependency theory*, *Transaction Cost theory* and *Political theory* como fundamentos de governança corporativa (Abdullah & Valentine, 2009; Daily, Dalton, & Cannella, 2003).

A partir desse marco, o campo de conhecimento da governança vem se expandindo, resultando em vasto acervo para o desenvolvimento de pesquisas e a criação de novas teorias ou a expansão e refinamento das existentes. Em síntese, a provocação feita pelos autores dessas teorias e outros que se dedicaram ao tema desperta a discussão sobre as motivações dos componentes relevantes na organização com função de administração, gerenciamento, financiamento e capital, e embora não proponha a governança corporativa como alternativa para a solução do dilema, pavimenta de forma inequívoca o caminho para seu desenvolvimento nesse sentido.

Nesse mesmo período, em especial na fase do pós-guerra, as empresas seguem ganhando maior relevância econômica em virtude do desenvolvimento de novas tecnologias e da ampliação de sua capacidade produtiva. Esse progresso e os primeiros passos rumo a um modelo de suprimentos globalizado internacionalizaram essas organizações e várias delas se tornaram conglomerados globais, atuando em segmentos diversos (Silveira & Barros, 2008). Em paralelo, a abertura de novas fronteiras continentais e uma convergência nos hábitos

de consumo da sociedade, impulsionadas pela popularização de certas marcas, criaram as primeiras grandes multinacionais em diversos setores da economia – de automóveis a serviços financeiros; de bens de consumo a geradores e distribuidores de energia.

Ainda segundo Silveira e Barros (2008), o crescimento e expansão das organizações foram substancialmente financiados por instrumentos do mercado de capitais com a atração de investidores, em especial os chamados investidores institucionais, que passaram a deter parcelas significativas de capital nessas empresas. Para atender aos anseios de influência política desses investidores e ao mesmo tempo permitir governabilidade na execução de estratégias, ou o atendimento a interesses nacionais ou de reguladores, as estruturas de gestão foram se sofisticando e aumentando sua complexidade.

A governança corporativa ganha ainda mais destaque e se amplifica além da concepção de teorias centradas na solução dos problemas de agência ou do relacionamento entre capital, financiamento e gestão, ganhando um teor mais legalista e formal. No Reino Unido, esse ponto de inflexão foi marcado pela criação do comitê Cadbury em maio de 1991, que produziu no ano seguinte o Cadbury Report. O comitê foi criado para monitorar e desenvolver mecanismos de controle sobre as corporações e elevou a relevância do termo governança corporativa incorporando e trazendo destaque para os aspectos financeiros do exercício da atividade de governança.

Guerra (2009) aborda a onda de *takeovers* hostis que, a partir dos anos 80, demonstraram que os instrumentos de mercado de capitais tradicionais somente teriam eficácia em defender os interesses mais amplos das organizações se pautados em estruturas de governança mais robustas e abrangentes. Esses *takeovers* caracterizaram-se pela atuação de investidores que acumulavam poderes políticos por meio de expansão de sua participação nas sociedades e, com isso, aumentaram sua influência e passaram a priorizar interesses do capital sobre os interesses da organização ou da sociedade em que estavam inseridos.

Fama e Jensen (1983) enfatizam que os problemas de agência se equiparam aos problemas das participações acionárias por meio de ações ordinárias, ou em inglês *common shares*, trazendo à tona a questão do minoritário e dos interesses residuais e questionando quais instrumentos, na estrutura organizacional, podem ser exercidos para promover equidade ou representação dos interesses nos processos de decisão. A conclusão dos autores sugere uma estrutura de governança voltada para o exercício dessa função.

Da mesma forma, os escândalos corporativos causados por distorções contábeis, fraudes ou o colapso financeiro pelo uso irresponsável de instrumentos financeiros derivativos, no final dos anos 90, revelaram que focos de decisões empresariais estratégicas não circulavam de

forma fluida ou suficientemente abrangente para satisfazer aos integrantes da gestão, o que culminou com a adoção pelos reguladores de normas e práticas corporativas reconhecidas até então como as mais eficazes, como no caso da implementação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) em 2002, destaca Guerra (2009).

Bushman e Smith (2001) desenvolveram estudo aprofundado sobre a relação da qualidade da informação financeira no processo de governança das corporações. Em suas conclusões, destacam possíveis vícios preconizados pela gestão em função dos incentivos de compensação e a importância da atenção da governança para conter esses potenciais riscos.

Um dos avanços com a SOX, já incluído como recomendação no Cadbury Report uma década antes, foi a obrigação da constituição de conselhos de administração (*boards*) de empresas listadas terem a maioria de seus membros independentes, ou seja, que não estivessem vinculados à empresa em funções executivas. Esse avanço claramente contribuiu para o aprimoramento das atribuições primordiais dos *boards*, que atuam como conselheiros (*advisors*) e como fiscalizadores ou monitores do corpo executivo (Wang & Jan, 2017). Assim, tipicamente, uma estrutura de governança corporativa é composta por uma Assembleia de Acionistas, um Conselho de Administração, uma Diretoria Executiva e diversos Comitês, entre eles destacam-se os comitês de auditoria, de remuneração e de pessoas (ou sucessão de executivos), entre outros.

A irradiação das estruturas de governança corporativa nas empresas participantes do mercado de capitais tem sido relevante desde então. Os estatutos das organizações, ou seus documentos de oferta de captação, seja em rodadas de *follow on*, seja em ofertas iniciais (IPO's na abreviatura do inglês, *Innitial Public Offer*), contemplam, em detalhes, a forma como os processos de decisão estão contidos na estrutura de gestão e governança dessas companhias. Uma questão interessante abordada por Jones e Pollitt (2003) debate o tamanho ou abrangência da atuação da governança. Os autores basearam-se no resultado de várias investigações conduzidas em empresas no Reino Unido, seja como previa a emissão do Cadbury Report, seja em processos similares na década que se seguiu a esse marco. A conclusão do trabalho demonstra que as recomendações de governança que emergiram desse processo no Reino Unido foram mais abrangentes, alargando a base das estruturas de governança, cobrindo assim temas de interesse de um número maior de *stakeholders* e se distanciando da tendência até então do mercado americano.

A partir dessa conceituação, pode-se inferir que a governança corporativa tem como elemento fundamental para seu sucesso a definição e a implementação de uma adequada estratégia de disseminação da informação. Ou, ainda, que os eventos que levaram à evolução

da governança corporativa derivaram da expectativa de uma melhor comunicação entre os componentes da gestão empresarial, assim como da empresa para seus públicos-alvo.

Nesse contexto, observa-se a estratégia de comunicação, quanto à governança, sob duas importantes dimensões: a primeira seria a comunicação fluida e organizada entre os componentes dessa governança para assegurar seu pleno funcionamento. Os membros independentes, geralmente, requerem mais detalhes e frequência no acesso a dados e informações. É responsabilidade da administração e dos gestores das diversas áreas operacionais assegurar essa fluidez e a tempestividade da comunicação.

A segunda está relacionada com a representação da corporação perante seus *stakeholders* e abrange a produção e divulgação de informação que promova a identidade organizacional perante esse público de forma ampla e consistente.

Baitello (2011) defende que a governança corporativa seja entendida não apenas como filosofia de gestão empresarial, mas que seja admitida como um conjunto de práticas relevantes por todos os públicos envolvidos. Com esse propósito, enfatiza ser necessário agregar estratégias e técnicas de comunicação organizacional para que a governança funcione como uma “instituição” positiva.

Essa citação ressalta com clareza que o processo de comunicação organizacional pode ser o instrumento diferencial para trazer efetividade ao exercício da governança, tanto para o funcionamento de seu papel administrativo e de salvaguarda dos objetivos da organização como para promover e fixar sua identidade junto aos usuários externos da informação.

Baitello (2011) remete essa reflexão também para o cumprimento dos objetivos fundamentais da governança de preservar e ampliar o valor da sociedade, melhorar seu desempenho e contribuir para a continuidade da organização, destacando os princípios básicos preconizados pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), que são a transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade social corporativa.

Dessa forma, não somente os resultados financeiros e os dividendos distribuídos interessam ao público-alvo, mas todo o impacto causado pela organização para obtenção desses resultados, incluindo as questões socioambientais, a ética e o código de conduta, a gestão de riscos e o grau de sustentabilidade dos negócios. A coleta, interpretação, formatação e reporte dessas informações, observadas as dimensões citadas anteriormente, constituem tarefa crítica nas organizações e abrangem todo o seu ciclo de negócios. Sua execução, portanto, é uma atividade transversal e deve se apoiar nas várias áreas operacionais, porém fundamentalmente caracteriza-se como uma atividade de comunicação e deveria ser protagonizada pela área de

relações públicas, atividade definida como função de gerenciamento da comunicação entre organizações e públicos.

Destaca-se, nesse contexto, o conceito de comunicação integrada, já relevante como campo de conhecimento a partir de estudos desenvolvidos por Kunsch (2003), para quem a comunicação integrada pressupõe uma junção da comunicação institucional, da comunicação mercadológica e da comunicação interna, que formam o composto da comunicação organizacional. Esse conjunto, operado de forma harmoniosa e sinérgica, redundará na efetividade da comunicação nas organizações. A comunicação integrada permite que se estabeleça uma política global em função de uma coerência maior entre os programas de uma linguagem comum de um comportamento homogêneo, além de se evitarem as sobreposições de tarefas. Os diversos setores trabalham de forma conjunta, tendo ante os olhos os objetivos gerais da organização e ao mesmo tempo respeitando objetivos específicos de cada um (Kunsch, 1997, p. 115-6).

2.3 A INTERSECÇÃO DA COMUNICAÇÃO COM A CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE REPORTE

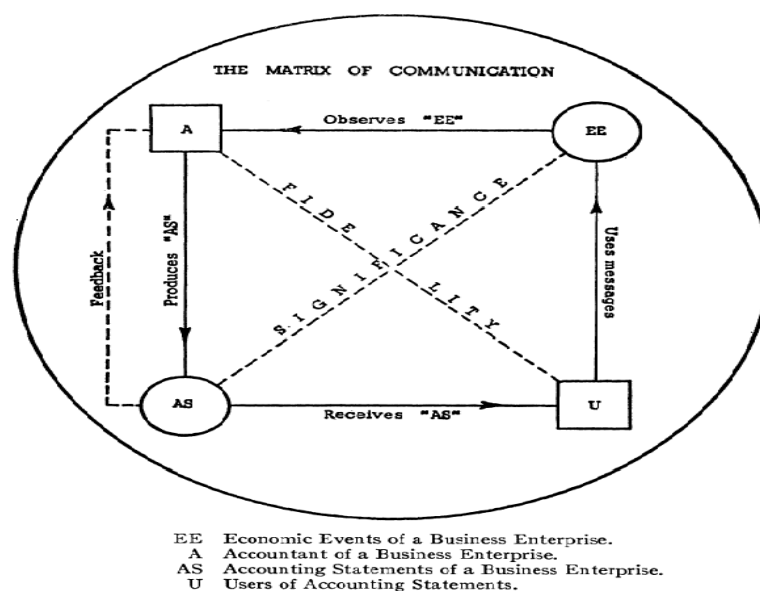
Há pelo menos 60 anos, estudos robustos se encarregam de discutir a contabilidade como linguagem de comunicação empresarial e de negócios. Bedford e Baladouni (1962) aprofundaram-se no tema testando a aplicação do modelo clássico de comunicação de Lasswell para a transferência da informação contábil e sua assimilação. A introdução a esse artigo adverte que “As muitas oportunidades que a teoria da comunicação pode trazer para a contabilidade ainda estão substancialmente inexploradas”. Naturalmente que no intervalo de 60 anos entre essa produção científica e o desenvolvimento desta pesquisa observam-se significativas evoluções na literatura e normatização contábil: a padronização dos princípios contábeis, amplificação do escopo e cobertura dos relatórios financeiros ou demonstrações contábeis, as regulações do mercado de capitais quanto a requerimentos de divulgações, o relatório dos auditores etc. Todas essas evoluções incluem componentes apoiados de forma primordial em atributos da comunicação efetiva – consistência, padronização, frequência, clareza etc.

No entanto, a contínua produção de estudos científicos explorando o assunto evidencia uma ainda reprimida demanda por elucidações e aprofundamentos.

Bedford e Baladouni (1962) proclamam que entender a contabilidade como um sistema comunicacional é adequado e pode fornecer uma visão mais clara quanto ao escopo e natureza do que se pretende atingir com a informação contábil. Novamente o modelo de comunicação

de Aristóteles é referenciado identificando os três elementos básicos da comunicação indicados pelo filósofo grego: transmissor, mensagem e receptor. No entanto, enfatizam que a tese defendida pelo estudo é de que a contabilidade seria uma função do processo de comunicação. Para suportar essa ideia, os autores desenvolveram um modelo refletido no diagrama denominado Matrix da comunicação (Figura 3), demonstrando sistematicamente a estrutura da comunicação. O ponto focal de discussão na obra remete ao debate de que a contabilidade transmite uma informação em formato de mensagem que requer que o receptor utilize interpretação para decifrá-la, e não um código que contenha um significado específico. A discussão é sutil, mas relevante, e permeia toda a extensão das teorias da comunicação.

Figura 3 – *The matrix of communication*



This content downloaded from
 143.107.252.159 on Mon, 28 Nov 2022 20:36:09 UTC
 All use subject to <https://about.jstor.org/terms>

Fonte: Bedford e Baladouni, 37(4), 650-659, oct., 1962.

Dias Filho e Nakagawa (2001) retornam ao tema com ênfase na linguagem utilizada na evidenciação contábil e a sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. Novamente um atributo de qualidade da comunicação que denota que a clareza na transferência da informação foi tratada no contexto da contabilidade como linguagem da comunicação empresarial.

Como relatado adiante, na seção de resultado do levantamento por meio do questionário, alguns respondentes destacaram, nos boxes de comentários voluntários, a questão da falta de clareza. É necessário esclarecer que este estudo não provoca a reflexão quanto à comunicação

dos temas contábeis, mas sim explora um recorte específico da comunicação do auditor com os membros da governança.

Iudícibus (1987) estabeleceu clara conexão entre a Teoria da Comunicação e o exercício da atividade do contador, como citado em Dias Filho (2000), e destaca que a adequada interpretação e compreensão pelo usuário da comunicação contábil leva em conta a sua habilidade e conhecimento. Carvalho (1991), também citado por Dias Filho (2000), antecipava que o profissional de contabilidade deveria investir cada vez mais no aperfeiçoamento da comunicação.

A título de exemplificação e para materializar as tendências atuais no campo da governança, podemos destacar a ênfase na agenda ambiental, social e de governança (ESG, na sigla em inglês), que passaram a ser consideradas como elemento fundamental na tomada de decisão de investidores para formação de suas carteiras de investimento. A atuação da empresa perante os aspectos relacionados com ESG tornou-se informação indispensável nos relatórios anuais das organizações.

Em paralelo, um movimento ainda mais recente foi a criação dos relatórios integrados (*Integrated reporting - IR*), que consolidam informações financeiras e não-financeiras em um único reporte. Sua implementação tem sido promovida pelo *International Integrated Reporting Council (IIRC)*, que define IR como “uma comunicação concisa a respeito da estratégia, governança e performance, no contexto do ambiente externo da Organização para a criação de valor a curto, médio e longo prazo” (IIRC, 2016, p. 7). Embora muitas organizações que reportam ESG se utilizem de relatórios separados, existe um crescente número de firmas adotando IR, como constatado na pesquisa desenvolvida pela KPMG (2017).

Essas organizações assumem que esse tipo de reporte fornece uma visão mais profunda das ações corporativas da organização aos vários *stakeholders* do que a visão clássica de informações financeiras e de sustentabilidade tradicionais (Owen, 2013).

Aqui, observa-se a clara oportunidade de convergência entre as técnicas e conhecimento adquiridos pelas áreas de relações públicas e sua visão acerca da comunicação integrada e a premência de incrementar a qualidade das divulgações de informações promovendo transparência e prestando contas das ações de responsabilidade social corporativa, como princípios de Governança destacados anteriormente. Essa atividade toma forma pela integração das capacidades de produção de informação financeira e não financeiras com as técnicas de comunicação. Idealmente, a governança deveria dar espaço, possivelmente por meio da criação de comitê de comunicação e *reporting*, para coordenar essa atividade. Nota-

se que o escopo dessa comunicação ultrapassa a atual extensão da atividade de relações com investidores.

Uma questão importante é se o mercado valoriza a utilização de relatórios integrados e se o custo associado à sua elaboração justifica ou gera retornos satisfatórios para a organização. Landau et al. (2020) produziram um estudo não conclusivo a respeito dessa temática, destacando que os esforços relativos à elaboração e asseguuração ou auditoria desse tipo de relatório poderia não ter correspondência em agregação de valor financeiro para a empresa. Porém, por ser um estudo centrado em uma amostra limitada de empresas e por se pautar em aspectos quantitativos igualmente limitados, a própria conclusão do estudo sugere que uma discussão mais qualificada deveria advir de pesquisas mais profundas.

Com relação a essa temática, é importante remeter às reflexões de Torquato (2015) a respeito dos objetivos e resultados da comunicação organizacional e seu caráter de investimento em vez de custo. Ao avaliar a relação custo-benefício de gastos com comunicação, os tomadores de decisão nas organizações deveriam expandir seu raio de visão e análise para permitir um espectro mais amplo, contemplando os elementos intangíveis capitalizados com uma comunicação consistente e que agregue valor à corporação no longo prazo, assim como para a sociedade.

Observa-se que a questão da Governança Corporativa pode usufruir de mais articulação com os campos de comunicação organizacional e relações públicas, principalmente no âmbito da comunicação como ação integrada que vai além da divulgação de informações, e que considera: 1) mais mobilização dos atores envolvidos no processo (de auditores aos representantes das partes interessadas); 2) mais participação das áreas organizacionais nos processos de discussão e decisão (como é o caso dos comitês); 3) mais atenção e monitoramento às questões emergentes no campo social, as quais têm influenciado de maneira determinante o valor das organizações e de sua reputação. Nesse sentido, uma visão meramente processual parece não ser suficiente, embora seja necessária e vital para a governança corporativa. Cabe às organizações, cada vez mais, pensar nos processos de comunicação de forma mais complexa, acompanhando o espírito do tempo.

3 MÉTODO DE PESQUISA

Esta seção da pesquisa contempla o planejamento e a estruturação adotados para sua execução, estabelecendo a conexão entre a revisão literária bibliográfica, a análise documental e as evidências coletadas por meio do levantamento de dados primários, com a utilização de *survey*. Martins e Theófilo (2007) denominam como estratégia de pesquisa o conjunto de técnicas de investigação para abordar e analisar dados empíricos no contexto das ciências sociais aplicadas. Enfatizam ainda que é descabido o entendimento de que possa haver pesquisas exclusivamente quantitativas ou qualitativas. Segundo os autores, as pesquisas em ciências sociais contemplam necessariamente ambas as abordagens.

A clara definição do método de pesquisa, no entanto, é fundamental para que o trabalho atinja seus objetivos (Ciribelli, 2003). Em estudos substancialmente teóricos, é natural que o pesquisador lance mão de diversas fontes de informação e dados para construir sua questão de pesquisa e definir seus objetivos. Todavia, a parametrização das técnicas a serem utilizadas visa assegurar que a estrutura do projeto permita seu pleno entendimento, facilitando a interpretação e disseminação das conclusões. Segundo Lemos (2016), a pesquisa exploratória pode ser considerada como a fase inicial do processo de pesquisa, visto que sua ênfase está na coleta de informações para tornar mais clara uma ideia, fenômeno ou tema.

Assim, definimos uma estratégia de pesquisa cuja abordagem é essencialmente exploratória descritiva, e se apoia em elementos quantitativos para capturar, a partir de uma amostra, percepções, informações e opinião de um público-alvo qualificado que, por meio de suas respostas, forneçam subsídios para a formatação das conclusões sobre a questão de pesquisa.

Neste trabalho, dedicamo-nos a responder à questão a respeito de quais são os atributos que determinam a efetividade da comunicação entre auditores e membros da governança corporativa das empresas e a obter informações desses membros da governança a respeito de sua avaliação a respeito da efetividade das interações para fins do atingimento dos objetivos da comunicação entre esses atores.

Adotamos a abordagem exploratória quanto à literatura nos campos do conhecimento fundamentais para cotejar sua intersecção – comunicação organizacional, governança corporativa e contabilidade e auditoria – acessoriamente voltada para possibilitar a construção de um questionário que contemplasse, de forma abrangente, se os objetivos do estudo poderiam se beneficiar de tal técnica. A partir da coleta dos dados pelo levantamento, aplicamos uma

abordagem analítica descritiva, com o propósito de avaliar os padrões e comportamentos que foram coletados junto ao público de interesse.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO LEVANTAMENTO

Partindo da observação de que existem relativamente poucos estudos investigando as intersecções entre comunicação organizacional, governança corporativa, contabilidade e auditoria, especificamente nos propusemos a explorar esse elo.

Para tanto, a pesquisa foi pautada em um estudo bibliográfico nos campos de conhecimento relacionados, buscando em artigos, pesquisas e livros referenciais importantes para o projeto. Também fundamentamos o trabalho com um estudo documental acessando relatórios de mercado e normativos inerentes às atividades profissionais desses atores. Segundo Fonseca (2002), o estudo bibliográfico feito a partir de referências teóricas já analisadas é, invariavelmente, a fase que fornece sustentação ao trabalho de pesquisa, mas por vezes é a fonte exclusiva dessa, à medida que combina componentes dos conhecimentos acessados para formação de uma nova teoria ou determinação de um contexto. Martins e Theófilo (2007) destacam a importância da estratégia de análise documental em ciências sociais por constituírem fontes primárias de informações, dados e evidências.

O procedimento de levantamento, por sua vez, é considerado de grande valia para estudos descritivos (Gil, 2002). Nesse tipo de pesquisa é fundamental a identificação clara da população e a escolha de um critério de amostragem, visto a barreira evidente de atingir a totalidade dessa população. Segundo Gil (2002), o *survey* pode ser referido como a obtenção de dados ou informações sobre a opinião de um determinado grupo de pessoas que seja participante daquela população-alvo.

A construção do questionário combinou diferentes técnicas de pesquisa. Várias questões de múltipla escolha foram empregadas na primeira seção do questionário para possibilitar a adequada confirmação da experiência dos respondentes e obtenção de dados demográficos, possibilitando a construção de um perfil para os respondentes. Na seção quantitativa, lançamos mão de recursos como a escala Likert, que permite medir a graduação de satisfação dos conselheiros em relação aos atributos de comunicação e sua aplicação prática nas interações com os auditores.

O *survey*, na forma de questionário eletrônico em plataforma digital, permitiu acesso a dados primários colhidos junto a uma população de membros de conselhos de administração, conselheiros fiscais e membros de comitês de auditoria, que foram acessados com o apoio de

institutos e associações de investidores ou de gestores, principalmente, mas não limitados, a empresas organizadas como sociedades anônimas.

Conforme descrito na execução detalhada mais adiante, a amostragem inicia-se com a definição do público-alvo ou população de interesse, que são os profissionais que participam de órgãos responsáveis por governança nas empresas. A estratégia amostral para atingir esse público foi a amostragem não probabilística acidental. Nessa técnica amostral, os participantes vão aderindo à pesquisa enquanto esta estiver disponível, até completar um número considerado adequado (Martins & Theóphilo, 2007). A utilização de técnica não probabilística acidental pode inferir que a amostra seja não representativa da população. Aplicamos questões ao levantamento para corrigir essa possível limitação.

Assim, revisitamos os objetivos da pesquisa para relacioná-los com a abordagem metodológica.

Quadro 4 - Objetivos da pesquisa

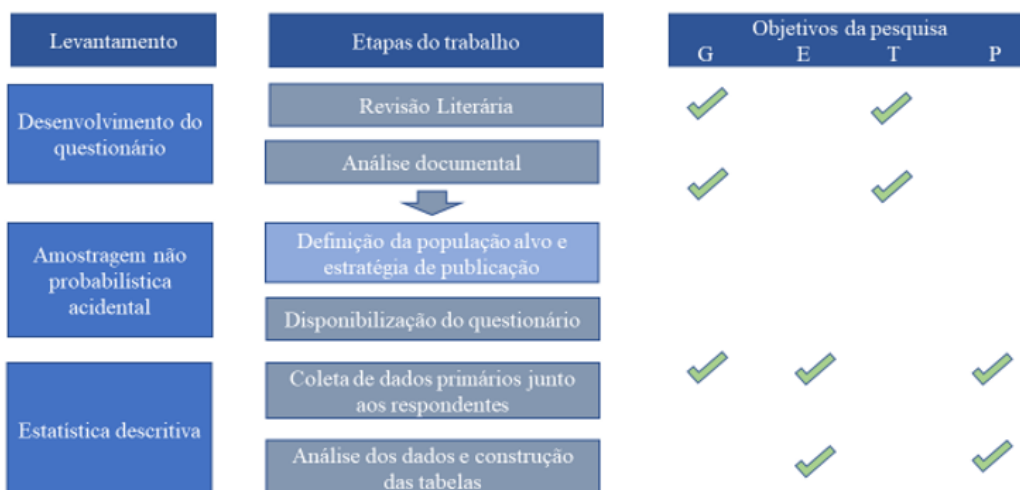
Objetivo Geral (G):	Investigar as intersecções entre auditoria, governança corporativa e comunicação quanto à efetividade dos processos de disseminação de informação para benefício do resultado da auditoria, por meio de uma análise qualitativa da comunicação dos auditores com os membros dos organismos de governança.
Objetivo Específico(E):	Identificar a percepção de responsáveis pela governança em organizações sobre a qualidade na comunicação entre auditores e os órgãos de governança nessas organizações para fins do atingimento de suas funções.
Objetivo Teórico (T):	Identificar na literatura existente, assim como em outras fontes de dados, indicativos que nos possibilitem conhecer e compreender a linha do tempo e o atual estado dos estudos sobre o papel do auditor contábil, governança corporativa e comunicação organizacional integrada, e suas possíveis intersecções futuras.
Objetivo Prático (P):	Inventariar as ações que possam resultar em melhorias, caso seja observada essa oportunidade em nossas análises.

Fonte: elaborado pelo Autor.

A Figura 4 demonstra a correlação entre as etapas do trabalho, a estrutura do procedimento de levantamento e os objetivos da pesquisa, estabelecendo a conexão entre esses.

3.2 COLETA DE DADOS

Figura 4 – Representação gráfica da relação entre as etapas do trabalho, os objetivos da pesquisa e as fases do levantamento



Fonte: elaborada pelo Autor.

O instrumento utilizado para possibilitar a coleta de dados primários foi um questionário eletrônico desenvolvido na plataforma SurveyMonkey®, cujo conteúdo em formato de texto em *word* está disponível na seção de apêndices da pesquisa. Foram utilizadas diferentes técnicas na elaboração das questões do levantamento, utilizando-se questões abertas.

O questionário foi disponibilizado em sites de interesse do público-alvo, e tivemos a colaboração do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e do Instituto Brasileiro de Auditores (IBRACON), por meio de *link* ou *e-mail*, além de outras fontes de *networking* de membros de organismos de governança. A população foi formada pelos membros dos organismos de governança de empresas de estrutura societária diversa, podendo ser com ou sem fins lucrativos, e de setores diversos da economia. Por ser um questionário de acesso voluntário, o número de participantes não poderia ser determinado no início do processo de coleta. Os meios de disponibilização dos institutos que contribuíram para sua divulgação também não possuíam função de medição de acesso aos *links*. Portanto, não foi possível quantificar o número de indivíduos que tiveram a informação de que poderiam responder ao questionário. O volume de respostas, no entanto, foi satisfatório para o propósito da pesquisa quantitativa, com utilização de técnica estatística descritiva.

O questionário foi dividido em três blocos com objetivos distintos. O primeiro bloco, de resposta opcional, tinha o objetivo de colher dados demográficos dos respondentes, o que possibilitou a criação de uma tabela com perfil. O segundo bloco contemplou a experiência do

respondente e sua qualificação como membro de órgão de governança e que tivesse interações com os auditores externos. Nesse bloco, as questões objetivaram identificar em qual capacidade essa interação ocorre e com qual frequência.

O terceiro bloco, que poderia ser respondido até três vezes, detalhando experiências distintas de interações com o auditor, explorou a determinação por ordem de relevância dos atributos comunicacionais de qualidade, a identificação e eficácia dos meios de comunicação utilizadas pelos auditores e a avaliação de que se tais interações vêm atingindo os objetivos da comunicação, tendo como parâmetro os preceitos da ISA 260.

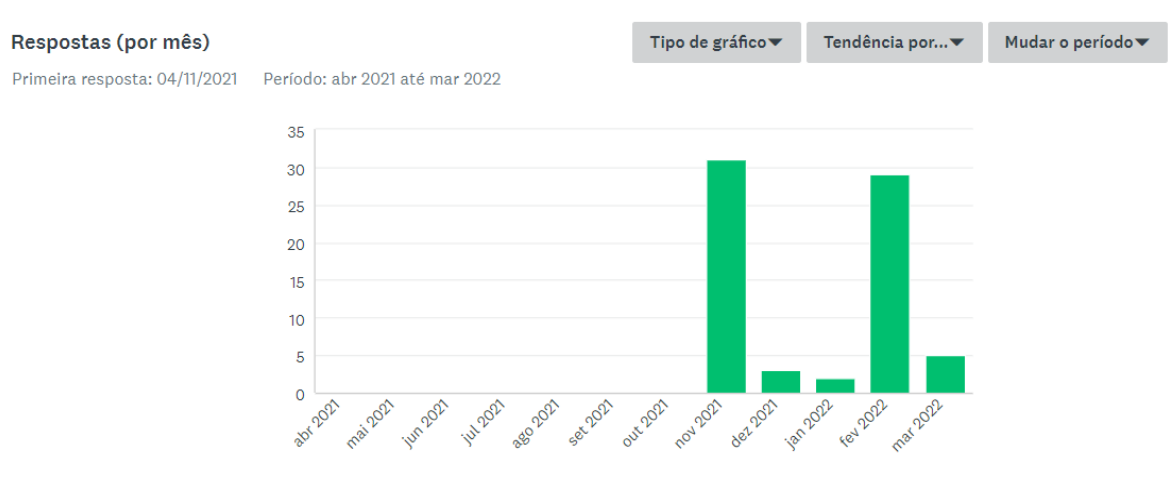
A evolução das atividades de auditoria e governança corporativa, em especial após a Lei Sarbanes Oxley (SOX), possibilitou que os reguladores normatizassem a atividade da interação entre auditores e membros da governança, como já destacado. A análise desses normativos foi cotejada em nossa análise documental, com destaque para a própria lei, os normativos derivados e as minutas que contemplam as bases para conclusão de tais peças regulatórias, inclusive o produto das audiências públicas.

Segundo Gil (2002), as vantagens dessa modalidade de pesquisa são: o conhecimento direto da realidade; a rapidez e acessibilidade às respostas e a viabilidade de se poder utilizar quantificação, ainda que não se pretenda aplicar análises de correlação para provar causalidade.

Gil (2002) ainda destaca que os levantamentos são muito mais adequados para estudos descritivos que os explicativos. Uma das limitações dos levantamentos seria a visão estática do fenômeno. Aqui, dois elementos buscam compensar essa realidade: 1. A amostra respondente possui experiência relevante, e na sua maior parte, abundante, para contribuir com o levantamento, e com esse ativo, solicitou-se que cada respondente contribuísse com até três experiências de interações com auditores; 2. Ainda que com característica *cross-section*, a amostra respondente que contribuiu com as respostas avaliou um ciclo de interação com os auditores e não um único evento.

O questionário foi inicialmente disponibilizado em 4 de novembro de 2021 e ficou aberto até 31 de março de 2022. Respostas foram coletadas nesse período, como demonstrado no gráfico na Figura 5, extraído da ferramenta.

Figura 5 - Representação gráfica da distribuição dos acessos a ferramenta SurveyMonkey entre a fase de desenvolvimento do questionário e a disponibilização para acesso dos respondentes



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

As estatísticas fornecidas pela plataforma eletrônica indicaram, ainda, que o tempo médio de resposta do questionário foi de 8 minutos, o que atingiu o objetivo de limitar a atividade de resposta a 10 minutos. Esse objetivo foi determinado a partir das interações com os institutos que aceitaram disponibilizar, em sua base de contatos e associados, o pedido de participação.

Outra fase importante, após a elaboração da estrutura do questionário, foi a fase de teste ou pré-teste. Martins e Theófilo (2007) destacam a importância da atividade para assegurar um questionário que cumpra os objetivos da pesquisa, mas que também esteja livre de perguntas embaraçosas, ambiguidades ou inconsistências. O público-alvo, ainda que por amostragem aleatória acidental pela forma de disponibilização, foi dirigido, tendo foco em universo de membros de organismos de governança. A amostra da fase de teste foi reduzida, como sugerem os autores, sendo de 4 respondentes: dois conselheiros, um auditor e um pesquisador com experiência em metodologia.

O teste coletou comentários importantes quanto à estrutura das questões, oportunidade de colher mais de uma experiência por respondente e a confirmação da adequação das categorias listadas por tópico do questionário.

3.3 OS RESPONDENTES

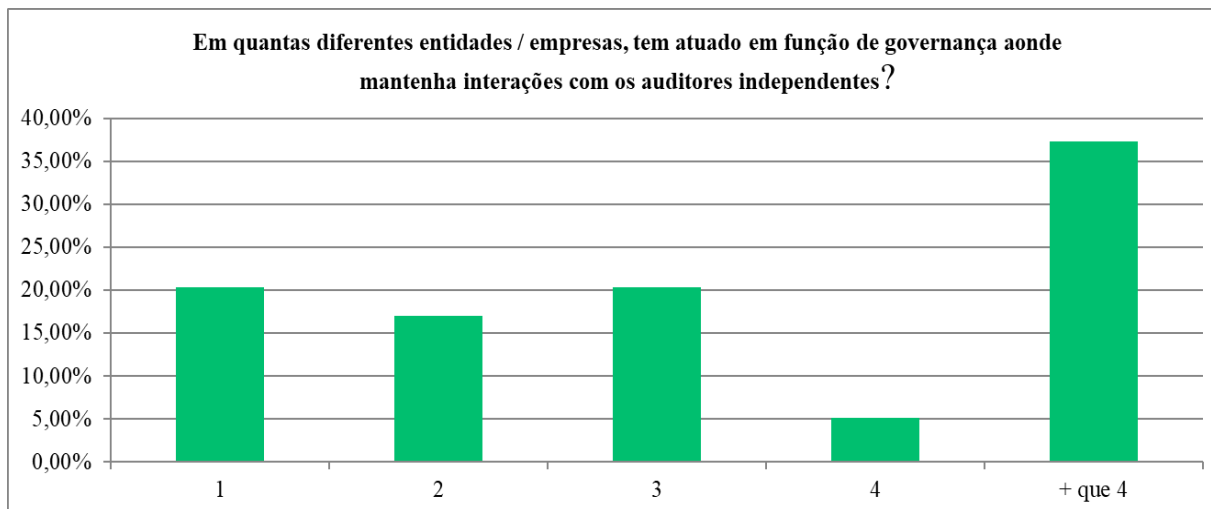
O critério de escolha do público-alvo é determinante para a qualidade das informações obtidas no levantamento. O questionário foi acessado por 103 respondentes, dos quais 70 membros de organismos de governança, com experiência em interações com auditores externos, responderam na sua totalidade. O questionário foi dividido em 3 blocos ou seções. A primeira seção, de preenchimento opcional, objetivava construir um perfil do respondente com questões sobre demografia, nível educacional, gênero e localização geográfica. A discricionariedade nesse bloco inicial objetivou a preservação da identidade do respondente e estava alinhado com as técnicas recomendadas para pesquisas sociais. Ainda alinhado a essas técnicas, a primeira questão solicitava a confirmação de que poderíamos contar com a colaboração do respondente.

No segundo bloco, foram solicitadas informações sobre a experiência do conselheiro. Especial interesse no número de empresas em que atua em função de governança, sua formação profissional, tipo de organização em que atua quanto à estrutura societária e ao setor da indústria. Na terceira seção, foram abordadas questões específicas quanto à comunicação com os auditores em suas interações.

Uma questão inicial no bloco que tratava da experiência dos respondentes referiu-se ao número de Conselhos ou Comitês em que atuavam. 43% da amostra atua em 4 ou mais organismos de governança, como apresentado na Figura 6.

Pode-se extrair dessa informação a observação de que a amostra respondente possui relevante experiência no exercício da atividade em organismos de governança. A questão especificamente determinou a data de 31 de março de 2021 como base para o fornecimento da informação ou, caso não estivesse atuando naquela data, o mesmo dado para a data anterior mais recente. Diversos fatores influenciam essa resposta. Muitos regimentos de conselhos estão sujeitos a normas regulatórias ou da própria governança das empresas, que limitam o número de anos de atuação. A Comissão de Valores Mobiliários e o Banco Central do Brasil têm normativos que versam sobre o tema. Um fenômeno não abordado no estudo, que poderia eventualmente ser explorado, seria a concentração que essa norma pode trazer para a atividade de governança.

Figura 6 - Representação gráfica da amostra de respondentes por número de experiências em comitês e conselhos



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Quanto à classificação das empresas em que esses respondentes atuam por modalidade de constituição, foram colhidas respostas para todas as experiências existentes, ou seja, os respondentes poderiam escolher mais de uma alternativa, objetivando alcançar as diversas experiências profissionais na função de membro da governança. Obtivemos 122 respostas, distribuídas em diversas categorias de organização empresarial, o que permitiu a coleta diversificada de informação.

A Tabela 1 apresenta essa distribuição. A premissa para as respostas qualificadas é de que esses conselheiros interagem com os auditores independentes no curso das suas atividades de governança. Assim como esperado, existe uma concentração da amostra nas organizações que possuem em sua governança a previsão dessa interação. Em relação à coluna de percentuais, os valores apresentados referem-se ao número de respondentes que possuem experiência atuando em empresas com essas características organizacionais.

Tabela 1 - Estrutura organizacional das entidades cujos respondentes atuam em órgãos de governança

	%	Número de empresas
Empresa de controle privado, podendo ser Sociedade Anônima ou Limitada - familiar ou não	73%	43
Empresa de controle público-privado, Sociedade Anônima, negociada em Bolsas de Valores	32%	19
Empresa cujas ações são negociadas em Bolsas de Valores, mas que são controladas por grupos econômicos	49%	29
Empresa de controle estatal (federal, estadual ou municipal)	20%	12
Empresa ou entidade sem fins lucrativos	25%	15
Outros	7%	4
	Total	122

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Na Tabela 1, a coluna de percentual não está calculada em relação ao total de 122 empresas em que os respondentes indicaram estar atuando em função da governança, mas sim em função do total de participantes que responderam a essa pergunta. Assim, deve ser lido que 73% dos respondentes, ou seja, 43 conselheiros, atuam em empresas de controle privado, podendo ser sociedade anônima, limitada, familiar ou não. Da mesma forma, 25% dos respondentes atuam em função de governança em empresas ou entidades sem fins lucrativos, que pode ser uma das suas várias atuações como conselheiro. Será relevante a seção 3 do questionário refinar essa lente para especificamente entender a atuação do conselheiro na empresa da qual compartilhará as informações sobre a interação com o auditor externo.

O recorte que buscamos cobrir com o levantamento objetiva identificar e avaliar os atributos comunicacionais nessas interações, em especial os alinhados com as diretrizes contidas no referencial normativo do NBC TA 260 – Comunicação com os responsáveis pela governança. Para tanto, foi fundamental que a população respondente atendessem ao perfil contemplado na norma. Nessa questão, foram colhidas 124 respostas com a seguinte distribuição:

Tabela 2 - Órgão de governança de atuação dos respondentes

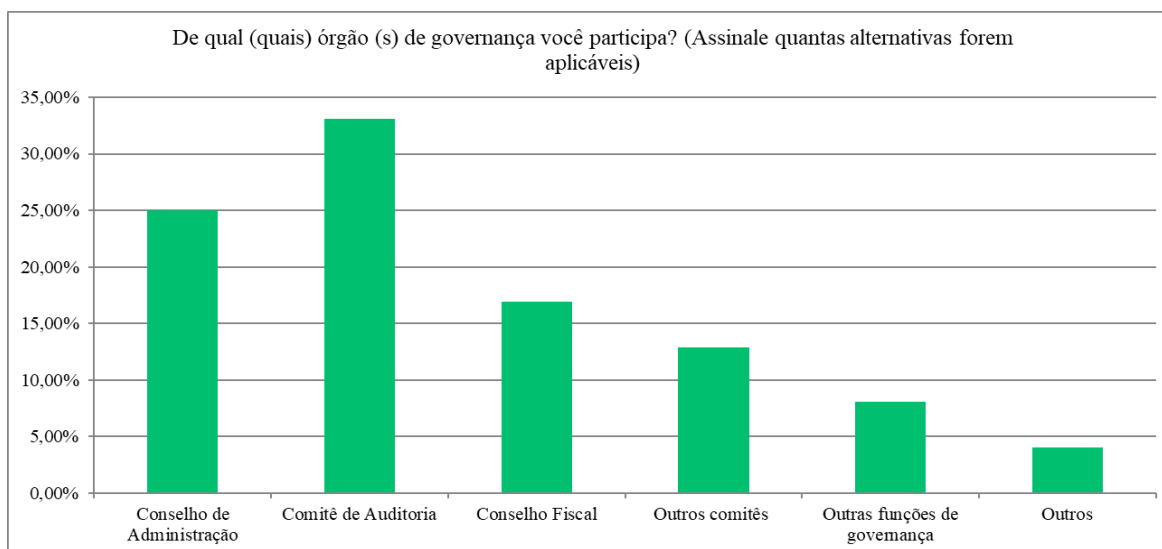
	%	Número de Respondentes
Conselho de Administração	25%	31
Comitê de Auditoria	33%	41
Conselho Fiscal	17%	21
Outros comitês com função de governança	13%	16
Outras funções com responsabilidade pela governança	8%	10
Outros	4%	5
	Total	124

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

A amostra respondente possui, portanto, relevante experiência em diferentes posições de atuação em organismos de governança. Uma dimensão importante é o momento dessa experiência. O levantamento pediu especificamente a atual atuação dos profissionais nas atividades de governança. Como já destacado, sabe-se que o mandato de conselhos e comitês, é, na maioria das vezes, por tempo determinado, com possibilidade ou não de renovação. Assim, consideramos importante obter a experiência ou conjunto de experiências mais recente.

O resultado das respostas a essa pergunta demonstra que a maioria dos respondentes tem atuação nos Conselhos de Administração ou Fiscal ou nos Comitês de Auditoria (demonstrado graficamente na Figura 7). Essas atividades atendem plenamente ao propósito do levantamento, que é colher percepções desses profissionais em suas interações, ordinárias ou extraordinárias, com os auditores externos. Seja para atendimento à norma ISA 260, seja no rito natural da prestação de contas das atividades de auditoria, o público desses comitês tem importante e frequente interação com esses auditores.

Figura 7 - Representação gráfica por organismos de governança de que participam



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Outra dimensão importante para interpretação do resultado do levantamento é a formação profissional do conselheiro. A eleição ou nomeação do conselheiro é um processo complexo que requer um rito formal de seleção e aprovação (Guerra, 2017). Necessariamente a experiência prévia do candidato tem muita relevância para sua escolha. A expansão da dimensão da atuação da governança, seja por demandas de mercado ou regulatórias, seja por tendências mercadológicas, contribuiu para a ampliação da diversidade na formação dos organismos de governança.

Observa-se, na Tabela 3, uma concentração na amostra de profissionais com origem em áreas financeiras. A população que teve acesso ao levantamento, em sua maior parte, acessou o *link* disponibilizado pelo IBGC ou pelo Ibracon. Assim, é natural essa concentração. A disponibilidade dessa informação viabilizou estabelecer análises qualitativas adicionais, relacionando a maior ou menor vivência com temas financeiros com outras contribuições, como, por exemplo, a avaliação da clareza ou frequência das interações. Tipicamente, uma frequência considerada não adequada poderia evidenciar menor experiência com os temas financeiros em sua formação profissional.

Tabela 3 - Formação profissional dos conselheiros respondentes

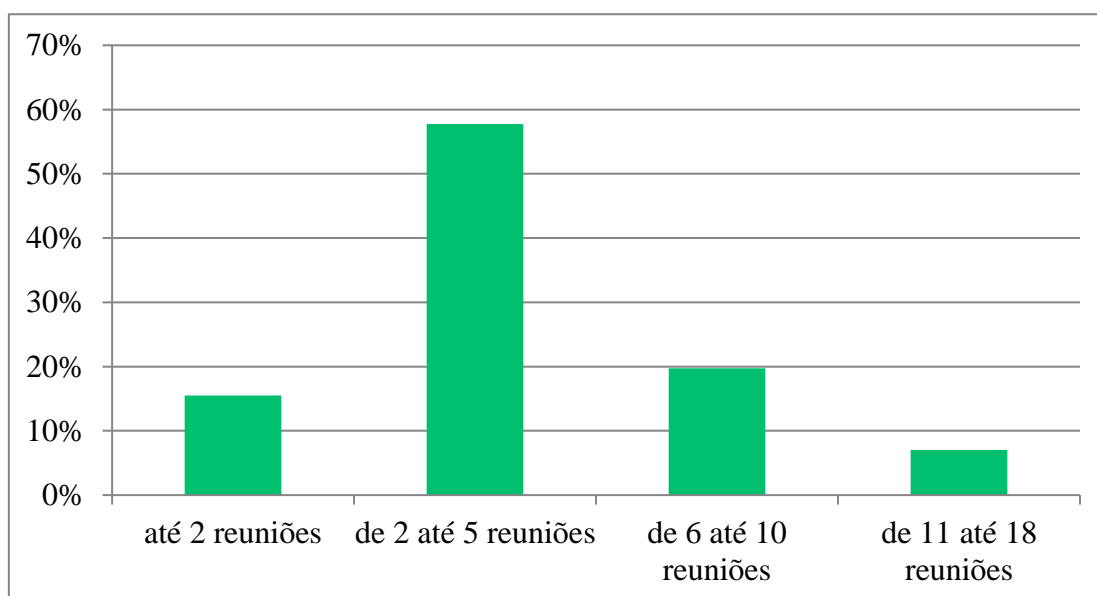
	<u>%</u>	<u>Respostas</u>
Fundador, Acionista, Investidor	8,47%	5
Profissional das áreas de finanças (contabilidade, tributos, auditoria externa etc.)	61,02%	36
Profissional das áreas de <i>compliance</i> e controles (gestão de riscos, auditoria interna etc.)	15,25%	9
Profissional das áreas do direito	3,39%	2
Profissional de engenharia	3,39%	2
Profissional de tecnologia	3,39%	2
Outros	5,08%	3
		59

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

4 ANÁLISES DOS RESULTADOS DO LEVANTAMENTO

O tratamento dos resultados é feito por meio de estatística descritiva. A análise descritiva objetiva organizar as informações coletadas pelo levantamento de forma a descrever as constatações indicadas pelos respondentes quanto à questão da pesquisa (Gil, 2002). As questões da segunda seção do questionário tinham por objetivo inventariar a experiência e assegurar a qualificação dos respondentes em relação a sua atividade como membro de órgãos de governança e com frequente interação com os auditores externos. Do total de 71 experiências qualificadas compartilhadas pelas respostas, aproximadamente 50% declararam manter entre 2 e 5 reuniões com os auditores externos a cada ciclo anual de auditoria, enquanto 27% responderam ter de 6 a 18 reuniões por ano, como demonstrado na Figura 8.

Figura 8 - Representação gráfica da frequência anual de interações com os auditores independentes pelos membros da governança



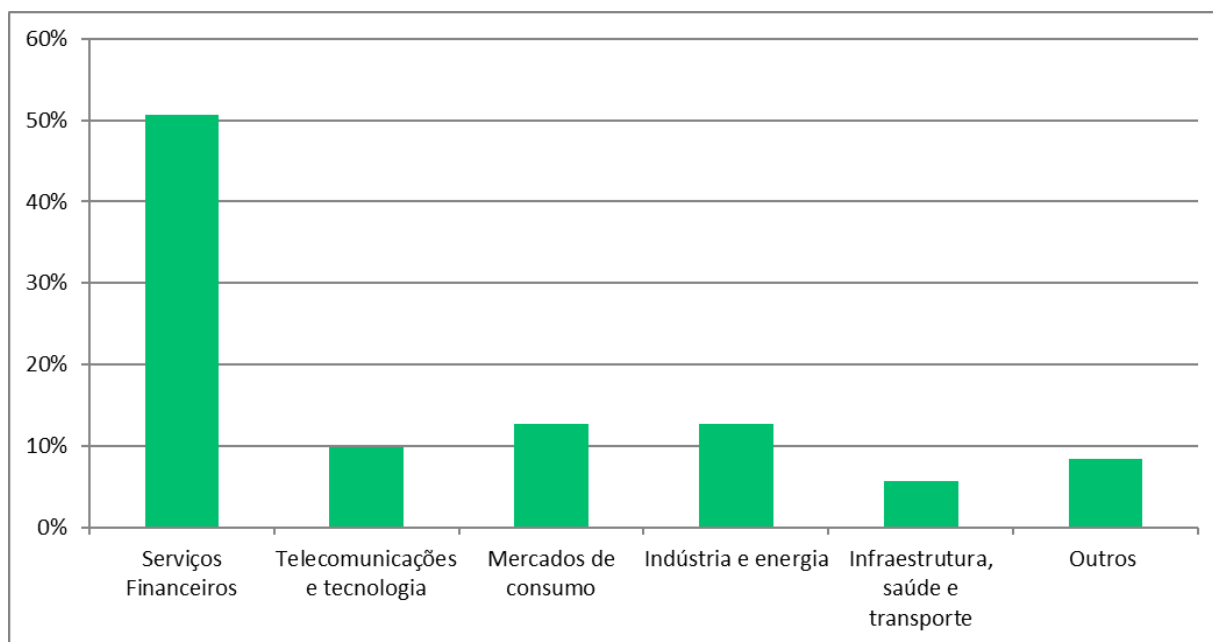
Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Esse resultado demonstra aderência com o estudo conduzido por Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2010), realizado nos Estados Unidos, que indicou que essas interações ocorrem em média 6.2 vezes ao ano no período pós SOX.

Consideramos também pertinente, como dado adicional para interpretação das respostas, a identificação dos setores de atuação desses conselheiros e conselheiras. Observou-se uma concentração no setor financeiro que pode ser explicada pela obrigatoriedade de constituição de comitês de governança segundo as regras do Banco Central do Brasil, da

Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), assim como da Superintendência Nacional da Previdência Complementar (PREVIC). A Figura 9 demonstra a distribuição da amostra por setor de atuação dos conselheiros respondentes.

Figura 9 - Representação gráfica do setor ao qual pertencem as organizações para as quais atuam os conselheiros referente à experiência compartilhada

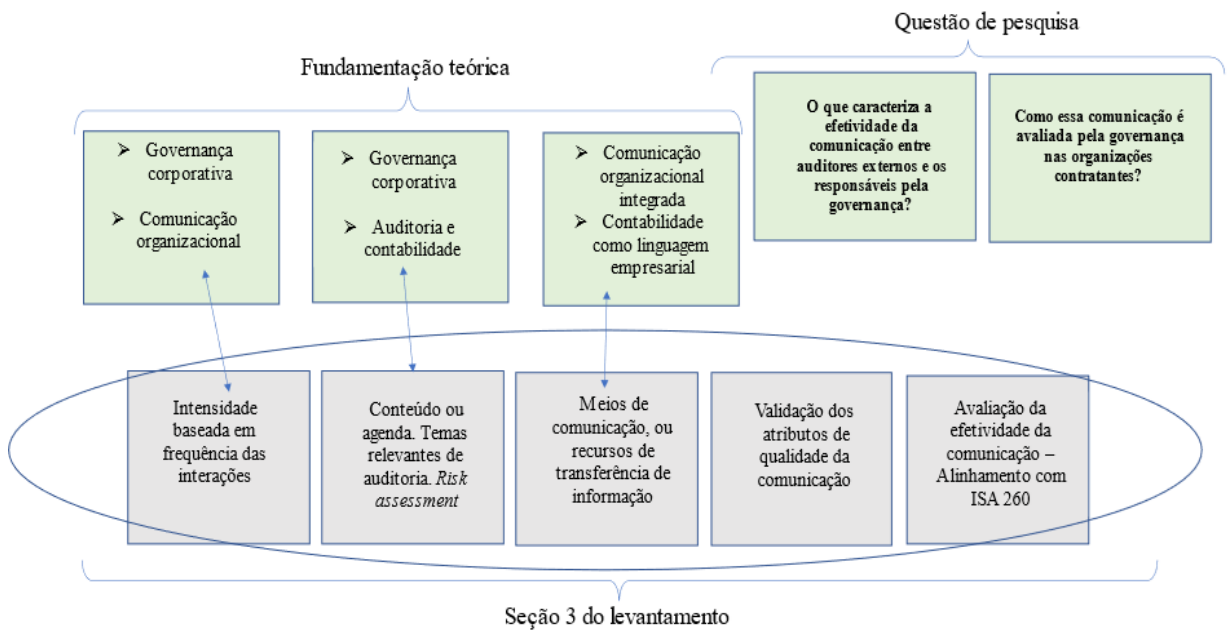


Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Com base nessa distribuição, podemos concluir que a amostra é suficientemente diversa, o que contribui para o resultado das avaliações feitas pelos conselheiros.

As questões na terceira seção do questionário dedicaram-se a cobrir os aspectos qualitativos dessas interações. A Figura 10 representa graficamente essa conexão. As questões, de cunho exclusivamente avaliativo, reconduzem os respondentes ao exercício da função de membro da organização e como as interações com os auditores externos são percebidas quanto a sua intensidade, conteúdo e formas de comunicação. Por fim, as duas questões finais conectam-se diretamente com as questões de pesquisa, objetivando validar os atributos qualitativos da comunicação e sua presença nessas interações, dessa forma obtendo a percepção dos conselheiros quanto ao atingimento dos objetivos normativos dessas interações, em alinhamento com a ISA 260.

Figura 10 - Representação gráfica do resumo bibliográfico e a relação com as questões qualitativas do levantamento



Fonte: elaborada pelo Autor.

Os respondentes da amostra foram convidados a avaliar a intensidade com base na frequência em que os assuntos foram incluídos na agenda das reuniões. Os temas relacionados nessa questão foram extraídos, como detalhado na seção de fundamentação teórica, da relação possível de tópicos discutidos em reuniões com auditores. Especial ênfase foi dada aos temas que emergiram desde a instituição da SOX, quando essas interações passaram a ser normatizadas. As metodologias consagradas de auditoria, respaldadas pelos organismos técnicos que regulam a profissão do auditor, pautam-se em avaliação de riscos para determinação da extensão dos procedimentos de auditoria. Os temas relacionados para avaliação de intensidade por frequência foram identificados como os mais comuns nessas interações.

Tabela 4 - Avaliação da frequência dos temas abordados nas interações com os auditores externos

	Pouca frequência	Frequência adequada	Muita frequência
Planejamento da auditoria	19,7%	69,0%	11,3%
Controles internos	12,7%	64,8%	22,5%
Riscos de tecnologia	32,4%	53,5%	14,1%
Riscos legais e tributários	15,5%	63,4%	21,1%
Riscos de negócios (incluindo regulatórios)	28,2%	56,3%	15,5%
Riscos de fraude, ética e conduta	31,0%	56,3%	12,7%
ESG (Meio ambiente, social e governança)	64,8%	29,6%	5,6%
Independência e conflitos de interesses	23,9%	62,0%	14,1%

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Usando uma escala aleatória para avaliação dos resultados da pergunta, identificamos que mais de 30% dos respondentes classificaram como insuficiente ou de pouca frequência o debate sobre riscos tecnológicos; riscos de fraude, ética e conduta; e com muito mais destaque ESG. Podemos interpretar que o tema ESG desperta muita expectativa por parte dos conselheiros, todavia não está, por hora, presente como um tema frequente nas agendas das interações. É natural esperar que esse aparente *gap* de expectativa seja sanado à medida que o tema ampliar sua visibilidade como elemento estratégico para as companhias ou ainda quando regulação específica estiver vigente.

Esta era uma questão aberta, solicitando a manifestação do respondente quanto a eventuais temas não relacionados que deveriam compor a agenda das interações. Algumas sugestões foram colhidas, propondo temas específicos ou relacionados com os temas listados: “Qualidade dos trabalhos de auditoria, incluindo resultados relevantes para a empresa de auditoria quanto a controles de qualidade internos ou externos”.

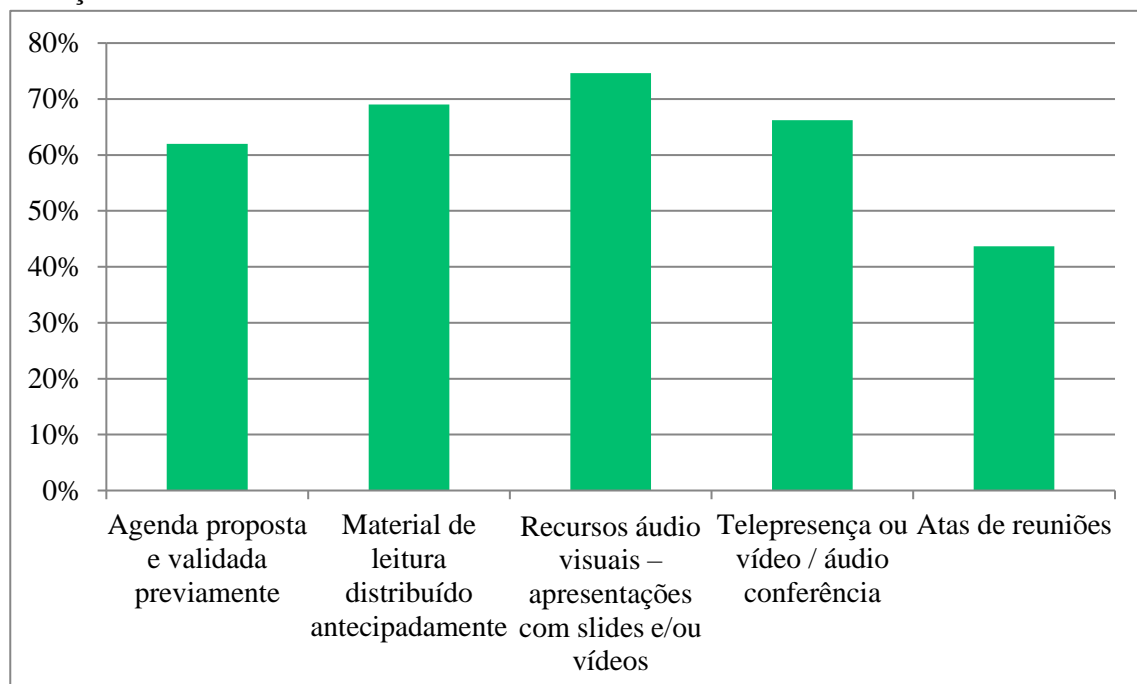
No entanto, riscos de tecnologia e riscos de fraude, ética e conduta, por sua relevância, podem demonstrar uma demanda por parte desses respondentes para que tais temas sejam amplificados na agenda das interações.

O objetivo das interações, como definido na ISA 260, inclui o alinhamento das expectativas da comunicação entre auditores e membros da governança. Mais adiante, outra questão especificamente avalia a percepção de cumprimento desse objetivo, mas esse pode ser

atingido ainda que exista uma frustração de expectativa em relação à agenda das interações. Notadamente, aqui estamos tratando desse fenômeno.

Os meios de comunicação e as ferramentas utilizadas são importantes para a qualidade percebida da comunicação. Também foram questionados quais meios e ferramentas têm sido utilizados nas interações. A Figura 11 mostra os resultados aferidos.

Figura 11 - Representação gráfica dos meios de comunicação utilizados pelos auditores nas interações com os conselheiros



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Essa questão permitia a inserção de comentário para eventuais sugestões de melhoria nos meios de comunicação, porém não foi utilizada essa possibilidade. Sem prejuízo, chama a atenção a percebida pouca utilização de atas de reuniões pelos conselheiros.

Uma outra dimensão pesquisada foi o nível de satisfação em relação aos atributos de comunicação considerados relevantes para interações dessa natureza. Utilizamos a escala Likert, na qual o pesquisado poderia optar por muito satisfeito com os atributos ou muito insatisfeito, ou utilizar os demais níveis na escala para níveis intermediários de satisfação. Utilizando essa escala é possível também atribuir uma nota de 1 a 5 e extrair-se uma média ponderada.

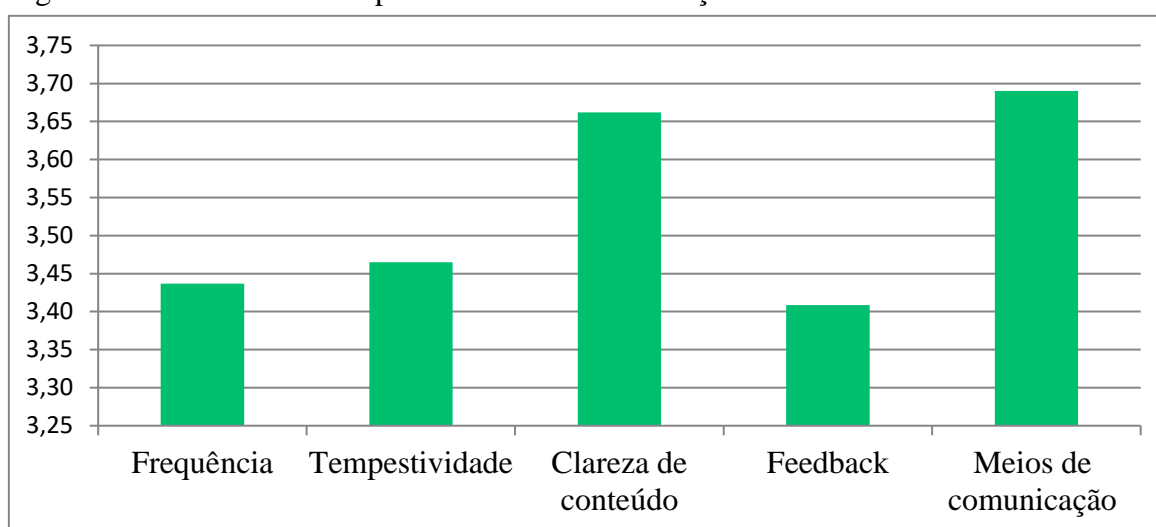
Tabela 5 - Nível de satisfação quanto aos atributos de comunicação identificados

	<u>Muito insatisfeito</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>Muito satisfeito</u>
Frequência	7%	14%	24%	38%	17%
Tempestividade	6%	8%	37%	32%	17%
Clareza de conteúdo	3%	13%	23%	39%	23%
Feedback (retorno com ações e atualizações)	6%	8%	34%	44%	8%
Meios de comunicação (escritos e visuais)	3%	10%	20%	51%	17%

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

A leitura das notas atribuídas, de 1 a 5 a cada item, não demonstra, na primeira análise, nenhuma concentração relevante, como exposto na Tabela 5. No entanto, a interpretação das médias apresentadas na Figura 12 revela que existe uma melhor avaliação quanto à clareza do conteúdo e os meios de comunicação utilizados, enquanto a satisfação a respeito dos demais atributos é inferior.

Figura 12 - Média das notas por atributo de comunicação



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Feedback foi definido como a ação de retorno sobre temas discutidos e o acompanhamento de assuntos que são debatidos nas reuniões. O *KPMG Audit Committee Guide* (2021) destaca a importância da realização de interações entre as reuniões formais de conselho ou comitê para acompanhamento das atividades relacionadas com os temas discutidos nas reuniões ordinárias.

Esse atributo, relevante para a atividade exercida nessas interações, teve relativamente a menor nota na questão. Essa constatação, quando lida em conjunto com a informação da tabela anterior – de que são pouco usadas as atas de reuniões nas interações dos auditores – leva-nos a considerar que podem faltar instrumentos para um eficaz exercício de *follow up* de temas no processo.

A pergunta permitia, para essa questão, a inserção de comentários que ofereciam a oportunidade ao respondente de substanciar a sua nota. Vários comentários foram feitos, e selecionamos alguns de maior impacto:

Quanto ao atributo *frequência*:

“O auditor externo tem sido reativo”; e

“No âmbito necessário e esperado minimamente” (a frequência das interações)

Por serem apenas dois comentários, já refletidos na ponderação das notas de satisfação aferidos na tabela, não refletem uma tendência. Todavia, trata-se de uma manifestação de quebra de expectativa, e pode-se depreender que o cumprimento do rito formal das interações entre os atores está aquém do esperado.

Quanto ao atributo *tempestividade*:

“Todos os contatos, além dos usuais exigidos no curso normal dos trabalhos, são provocados pelo comitê. Nunca somos procurados pelos auditores”.

“Às vezes, só na reunião que se toma conhecimento do problema”.

Quanto ao atributo *compreensibilidade* ou *clareza de conteúdo*:

“No geral as apresentações são muito sucintas e não fornecem a dimensão exata do trabalho realizado e das preocupações do Auditor. Mesmo que para o auditor externo possa não ser material, para os órgãos de governança qualquer observação independente é relevante e deve ser considerada”.

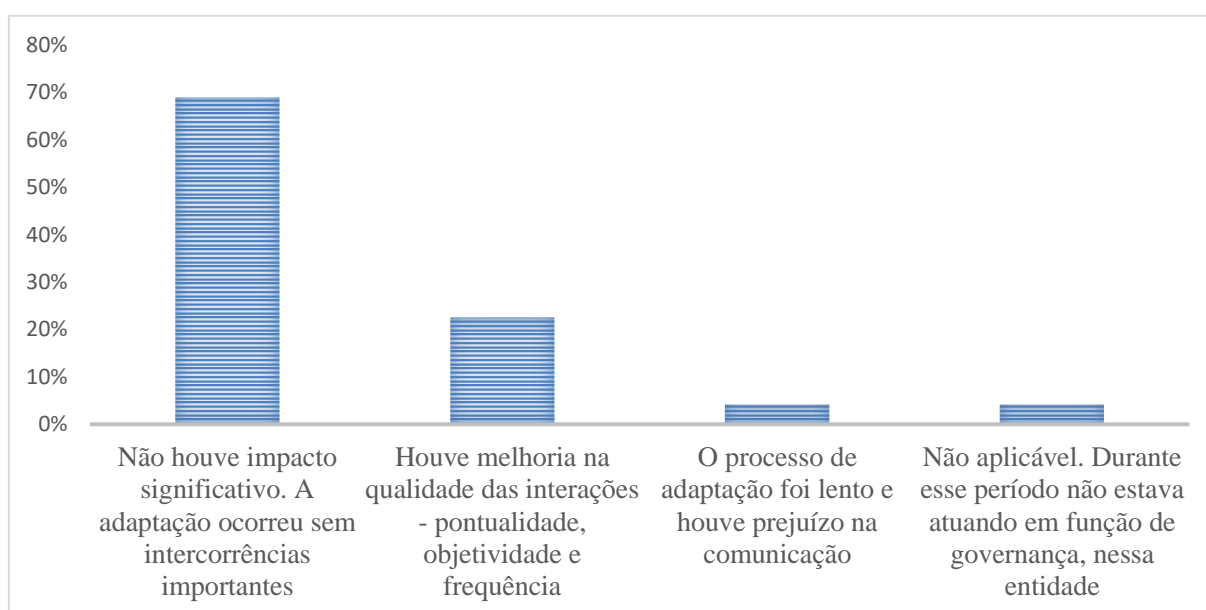
O levantamento foi executado no período do *lockdown* decorrente da crise sanitária provocada pela pandemia de COVID 19. Adicionamos uma questão ao questionário para avaliar se, na opinião dos conselheiros, houve impacto dessa situação na qualidade das interações. A grande maioria dos respondentes confirmou não ter havido impacto significativo e que a adaptação ao processo de interações remotas ocorreu sem intercorrências importantes, como apresentado na Figura 13 – 69%. 23% ainda chegou a avaliar que houve melhoria na qualidade das interações. Essa questão também permitia a possibilidade de inserir comentários. Dois comentários foram feitos:

“Nada substitui o contato pessoal. Ainda que as plataformas de telereuniões funcionem adequadamente, não há mais as conversas mais informais antes da reunião em si. Não há clara percepção do *body language*.”

“As pessoas ficaram mais focadas e interagiram muito mais”.

Embora os comentários sejam dicotômicos, ajudam a confirmar a percepção da maioria dos respondentes de que não houve prejuízo relevante percebido nas interações em função das restrições de acesso impostas pelo isolamento social.

Figura 13 - Percepção de impacto dos conselheiros quanto aos efeitos nas interações com os auditores externos no período da pandemia



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Extraímos da norma os três objetivos comunicacionais das interações requeridas pela regulação e submetemos aos respondentes a oportunidade de avaliar a afirmação de que o objetivo tem sido alcançado usando uma escala de 5 níveis. A Tabela 6 demonstra a avaliação do primeiro objetivo.

Afirmação 1. *O momento, a frequência e a extensão da comunicação com os auditores externos têm sido adequados para o estabelecimento de um relacionamento construtivo entre esses auditores e os responsáveis pela governança.*

Tabela 6 - Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 1

	<u>%</u>	<u>Respostas</u>
Discordo totalmente	1,89%	2
Discordo parcialmente	7,55%	9
Neutro	9,43%	9
Concordo parcialmente	58,49%	33
Concordo totalmente	22,64%	17
		70

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Afirmação 2. No processo de comunicação do auditor com os membros de organismos de governança, o auditor tem obtido informação relevante e apropriada para sustentar as evidências de auditoria e suas conclusões.

Tabela 7 - Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 2

	<u>%</u>	<u>Respostas</u>
Discordo totalmente	0,00%	0
Discordo parcialmente	8,57%	6
Neutro	14,29%	10
Concordo parcialmente	31,43%	22
Concordo totalmente	45,71%	32
		70

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Afirmação 3. Os conteúdos reportados são suficientemente claros e abordados com profundidade adequada, assistindo os conselheiros no exercício de suas funções.

Tabela 8 - Avaliação qualitativa dos objetivos normativos da ISA 260 pelos membros da governança. Objetivo 3

	<u>%</u>	<u>Respostas</u>
Discordo totalmente	0,00%	1
Discordo parcialmente	7,55%	7
Neutro	11,32%	8
Concordo parcialmente	45,28%	33
Concordo totalmente	35,85%	21
		70

Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Essa questão permitia que o respondente também inserisse comentários. Alguns dos respondentes contribuíram com:

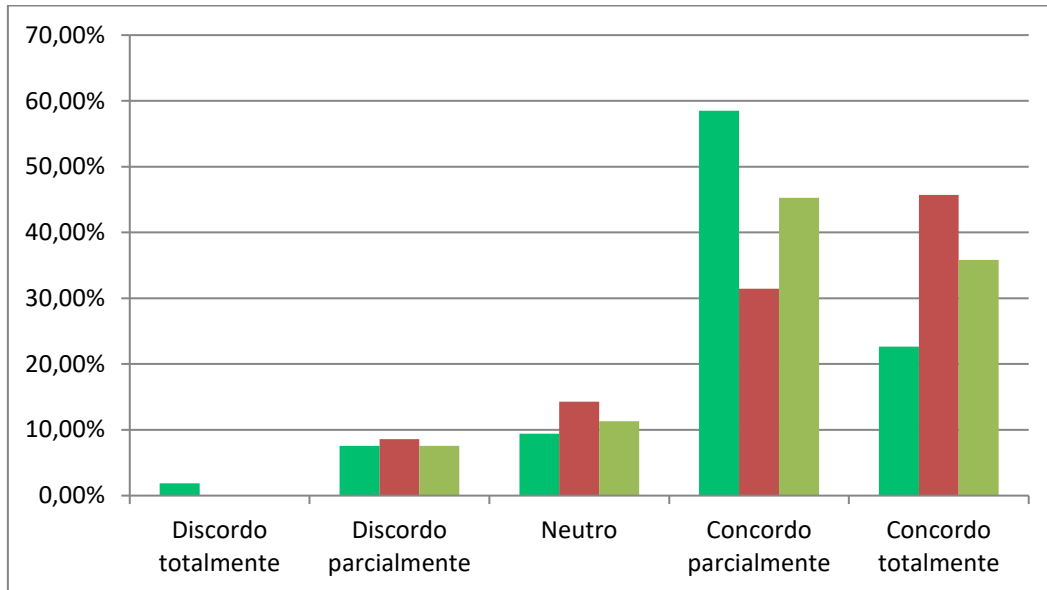
“Em geral, o auditor tende a se comunicar em linguagem própria, técnica, não em português comum, usando por vezes um jargão e forma de comunicação pouco direta. Esse é o caso nesta entidade. Eu, por ser ex-auditor, acredito que entendo razoavelmente, mas outros membros da governança não entendem mesmo. Um excelente passo na melhoria da comunicação seria comunicação direta, sem tecnicismos nem jargão e explicando as consequências de cada assunto”.

“Com advento de tecnologia para os trabalhos de auditoria, os auditores têm sido mais eficientes nos trabalhos de testes substantivos e deixaram de ter um olhar mais profundo dos controles internos e ITGC, e com isso praticamente há uma carta de controles internos com poucos pontos de abordagem de controles e processos”.

“Creio que poderia ser um pouco mais detalhado. Mesmo não sendo relevante para o auditor, pode ser importante para o conselheiro, principalmente em empresas onde a governança não está bem constituída ou não é madura o suficiente”.

“O comitê de auditoria tem que ser ativo e não simplesmente parte receptiva de informações do Auditor ou mesmo do Management”.

Figura 14 - Representação gráfica das avaliações dos membros da governança para os objetivos da comunicação com os auditores segundo a ISA 260



Fonte: elaborada pelo Autor a partir dos dados organizados pela ferramenta SurveyMonkey®

Na Figura 14, combinamos o resultado da avaliação dos três objetivos da comunicação, conforme previsto na ISA 260. Alguns conselheiros utilizaram da possibilidade franqueada na questão para acrescentar comentários a respeito das graduações atribuídas. Alguns desses comentários se destacam:

“Espera-se maior iniciativa por parte do auditor para promover interações não ordinárias.”

“Temas que podem representar problemas somente são comunicados durante as interações em reuniões formais.”

“Antecipar a disponibilização de material relevante para a interação, evitando distribuição de última hora.”

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral desta pesquisa foi o de investigar as intersecções entre auditoria, governança corporativa e comunicação quanto à efetividade dos processos de disseminação de informação para benefício do resultado da auditoria, por meio de uma análise qualitativa da comunicação dos auditores com os membros dos organismos de governança, cuja ação de comunicação é, inclusive, normatizada. Esse enquadramento buscou, acima de tudo, beneficiar-se da existência de um padrão normativo que permitisse a qualificação clara dos objetivos dessa comunicação, do que se pode depreender da noção de qualidade.

A pesquisa apoiou-se em levantamento no qual 71 experiências de conselheiros e conselheiras atuantes em comitês ou conselhos, exercendo função de governança, têm ou tiveram interações com auditores independentes. Aplicando estatística descritiva sobre o resultado do levantamento, diversas observações foram extraídas, permitindo colecionar reflexões que respondem à questão central da pesquisa.

Em síntese, pode-se concluir que a comunicação entre os auditores e conselheiros tem atingido os objetivos previstos para essa interação. A avaliação colecionada junto aos conselheiros permite concluir que os atributos comunicacionais mais relevantes que caracterizam a qualidade e efetividade da comunicação estão presentes nas interações, e que, em geral, o nível de satisfação é adequado, como demonstrado mais adiante.

Pode-se concluir também que, a partir dos comentários que justificaram algumas das avaliações individuais dos conselheiros, existe espaço para melhoria. É relevante destacar, no entanto, que, para essa modalidade de levantamento, da qual estamos extraindo as impressões em situações naturais, existe um componente importante de experiência individual. O questionário permitiu o compartilhamento de mais de uma experiência de um mesmo conselheiro. Notamos, para alguns dos respondentes que contribuíram com mais de uma experiência, que uma avaliação recebeu pontuações máximas e outra, notas bem inferiores. Os conselheiros inclusive justificaram em comentários, explicitando o ambiente da entidade em que ocorreu a experiência compartilhada:

“A entidade em questão tinha uma prática de reuniões muito curtas (15 minutos) somente no momento de aprovar as demonstrações financeiras, não dando oportunidade para uma comunicação de qualidade.”

“Muitas vezes as auditorias externas de empresas públicas se dedicam pouco ao aprofundamento do estudo, análise e relatórios.”

Os tópicos avaliados no questionário foram:

1. A intensidade das interações, com base na sua frequência;
2. O conteúdo da agenda e a abrangência quanto à cobertura dos temas-chave de interesse dos participantes;
3. Os meios de comunicação utilizados e sua adequação para o cumprimento dos objetivos;
4. A confirmação dos atributos de comunicação que determinam sua qualidade e efetividade;
5. A avaliação geral dos respondentes a respeito do atingimento dos objetivos da comunicação.

Interpretando o resultado da análise descritiva, obtivemos uma consistente visão de que os membros dos organismos de governança entendem que os objetivos da comunicação com os auditores independentes têm sido satisfatoriamente cumpridos. Dos três objetivos descritos na norma, cerca de 80% dos conselheiros avaliaram que o momento e a frequência da comunicação com os auditores externos têm sido adequados para o estabelecimento de um relacionamento construtivo entre os auditores e os responsáveis pela governança, o que, aplicando análise sobre a escala Likert, aponta para um resultado positivo; porém, ao exploramos a origem das respostas e os *ratings* de neutro e parcial insatisfação, notamos que existe uma mensagem de que essas interações merecem ser melhor planejadas.

Quanto ao segundo objetivo, 70% dos conselheiros também apontaram que, no processo de comunicação do auditor com os membros de organismos de governança, o auditor tem obtido informação relevante e apropriada para sustentar as evidências de auditoria e suas conclusões. Aqui, 45% concordam plenamente com a afirmação, o que indica que esses conselheiros pressupõem que conheçam qual a necessidade informacional do auditor para sustentar as evidências dos trabalhos e suas conclusões. Novamente a análise detalhada das respostas revela que:

- a) O *timing* e a frequência da comunicação com os auditores externos têm sido adequados para o estabelecimento de um relacionamento construtivo entre os auditores e os responsáveis pela governança;
- b) No processo de comunicação do auditor com os membros de organismos de governança, o auditor tem obtido informação relevante e apropriada para sustentar as evidências de auditoria e suas conclusões;
- c) Os conteúdos reportados são suficientemente claros e abordados com profundidade adequada, assistindo os conselheiros no exercício de suas funções.

Nas questões que continham espaço para comentários ou a opção para justificar a avaliação, revelou-se a oportunidade que essa pesquisa pretende explorar. Nota-se um *gap* de entendimento que pode potencialmente ser endereçado com investimento na comunicação. Alguns dos respondentes criticaram as interações como sendo seções formais, focadas na cobertura do conteúdo previsto no rito da profissão e sem aprofundamento em temas de interesse dos conselheiros. Outros respondentes fizeram referência à utilização de linguagem excessivamente técnica, sem apropriado alinhamento de terminologia para permitir o entendimento dos temas discutidos. Essas observações levam à constatação de que pode existir, mesmo no nível da interação entre auditores e membros da governança, espaço para alinhamento do exercício da comunicação.

A esse respeito, estudos relevantes foram desenvolvidos ao longo dos anos, qualificando a contabilidade como a linguagem comunicacional dos negócios. Bredford e Baldulino (1962) estabeleceram com propriedade a relação dessa afirmação ao conectarem a Teoria Matemática da Comunicação com a Contabilidade, correlacionando os elementos presentes no diagrama do modelo de comunicação com a atividade do contador: da interpretação da mensagem do transmissor, do meio, da linguagem e da captura da informação pelo receptor. Desse estudo, derivaram-se outras reflexões em publicações científicas, de onde se constroem elementos para suportar que, de fato, a contabilidade é a linguagem de comunicação empresarial e que a sua qualidade é medida pela capacidade do usuário de entender a mensagem transmitida.

Dias Filho e Nakagawa (2001) revisitaram as fontes literárias que abordaram essa discussão e construíram uma abordagem objetiva para o problema, afirmando que, para corrigir eventuais problemas relacionados com a compreensibilidade das informações contábeis, deve-se obter um melhor entendimento das características dos diversos usuários, e fazem a proposição de adaptar a terminologia empregada na mensagem a partir dessa avaliação. Essa posição contrasta com a tradicional orientação regulatória de que a resposta para falta de compreensão deve ser combatida com a disponibilização de mais informação.

Nesta pesquisa, identificamos a compreensão como atributo qualitativo da comunicação e da contabilidade e, embora tenha sido um dos atributos com mais elevado nível de satisfação por parte dos respondentes – 3,65 de média na escala (Figura 12) -, 16% dos conselheiros classificaram seu nível de satisfação como 2 ou inferior, conforme apontado na Tabela 5. Ao investigarmos as respostas individuais, notamos a concentração dessa parcela menos satisfeita em conselheiros com formação não relacionada com a atividade de finanças. Essa observação reforça a tese de Dias Filho e Nakagawa (2001).

Já no campo da comunicação organizacional integrada, Kunsch (2014) sintetiza décadas de evolução do campo de conhecimento enfatizando a migração do modelo direcional ou linear de comunicação para uma fórmula muito mais complexa e abrangente de comunicação integrada. Dessa percepção, abstrai-se que todos os fluxos comunicacionais da organização convergem e produzem uma nova dinâmica de atingimento ao público interno e externo, utilizando-se das várias possibilidades proporcionadas pela evolução tecnológica dos meios. A comunicação integrada, assim, atinge novo status de protagonismo, segundo a autora, e passa a permitir maior presença da organização na sociedade.

O recorte, no entanto, foi mais central e específico. Em um ambiente empresarial, os dois autores focais da pesquisa – auditores independentes e membros da governança da empresa – exercem funções importantes na gestão dos negócios e se comunicam para permitir o pleno atingimento dos objetivos definidos em suas atribuições. A previsão normativa dessa troca de informações estabelece sua necessidade, sem definir frequência, agenda, conteúdo ou meio de comunicação, o que se torna discricionário entre as partes, mas define o propósito.

Outra observação relevante é a evolução da importância da governança corporativa no contexto das atividades empresariais ao longo dos últimos 30 anos. O dilema do custo da agência ganhou espaço para reflexão após uma série de eventos que levaram a fracassos de organizações e escândalos financeiros, criando uma clara demanda por regulação e amplificação das atividades de gestão com independência, a *accountability*. Da mesma forma, em anos mais recentes, o mesmo fenômeno ampliou-se para a visão de planeta e o impacto da atuação das empresas, visto sob a ótica da relação da empresa com a sociedade, e expandiu ainda mais o protagonismo e escopo da atividade de governança.

A teoria dos *stakeholders*, desenvolvida a partir do debate no campo da estratégia organizacional, que explora a possibilidade de geração de valor para os acionistas por meio da identificação das prioridades dos diversos atores que circundam as empresas (Freeman, 1984), combinada com a crescente preocupação com um eminente colapso ambiental, em função do mau uso dos recursos naturais, fizeram com que o escopo da governança se ampliasse para além das fronteiras dos parques industriais ou de serviços.

Governança corporativa, portanto, está hoje presente e atuante de forma abrangente e com potencial para impactar a organização, seu meio e a sociedade, e segue em franca expansão, à medida que a economia e as atividades empresariais evoluem em seus processos de transformação de modelos de negócios e digitalização. E o pressuposto da atividade da governança é justamente a capacidade de propagar as diretrizes de governo na empresa, o que se faz por meio da comunicação organizacional integrada, destaca Kunsch (2014).

Os auditores, por sua vez, tiveram suas atividades amplificadas e realinhadas para permitir a cobertura dos riscos pertinentes aos processos de gestão inseridos nas organizações. A Lei Sarbanes Oxley, em especial, marca uma reforma profunda na relação entre os auditores e a entidade auditada, caracterizando um componente importante dessa relação como ainda mais fundamental – a independência. Ademais, os procedimentos de auditoria para atingimento de seu plano de trabalho ganham caráter mais formalista à medida que as metodologias de auditoria e os procedimentos selecionados para o atingimento dos objetivos requerem maior fundamentação para cumprir requerimentos legais em função da frequente judicialização dessa atividade.

Novamente a comunicação se posiciona de forma central na discussão. Os relatórios de auditoria ganham nova dimensão com os relatórios integrados; a linguagem do parecer de auditoria fica menos binária e passa a fornecer elementos adicionais na forma de temas relevantes de auditoria.

A qualidade comunicacional para o exercício dessas funções ocupa espaço de destaque, sendo inclusive normatizada por pronunciamento contábil. O objetivo prático desta pesquisa emerge aqui, ou seja, quais ações podem ser elencadas com base nas observações coletadas junto aos conselheiros que possam vir a contribuir para a efetividade dessas interações.

Formação acadêmica. Seja na revisão da literatura, seja nas reflexões contidas nas conclusões dos trabalhos e artigos acessados, ou ainda na discussão das várias interações no curso do desenvolvimento da pesquisa, fica muito evidente que a formação em contabilidade, graduação ou pós-graduação, podem se beneficiar de uma disciplina voltada para o entendimento do campo do conhecimento da comunicação, com ênfase para a comunicação organizacional integrada, e as teorias que podem ampliar a percepção do contador de que, além da assimetria informacional, existe uma assimetria comunicacional importante para ser endereçada.

Treinamento específico de comunicação. As firmas de auditoria fazem investimento importante em programas de educação continuada (IBRACON, CRC). Esses programas contemplam treinamentos técnicos, formação de especialistas e habilidades, incluindo *soft skills*. As respostas dos conselheiros, embora em sua maioria estatística qualifiquem os atributos de qualidade da comunicação nas interações como apropriados, apontam, como oportunidade de investimento, um melhor planejamento das reuniões, a melhoria na forma das interações, a tempestividade e os meios da comunicação.

No entanto, fica claro também que todos os componentes abordados para fundamentação da pesquisa – Auditoria, Governança Corporativa e Comunicação

Organizacional – vêm passando por um processo evolutivo influenciado por novos marcos regulamentares, acesso a novas e mais potentes tecnologias e novos modelos de negócios que transformaram as estruturas empresariais. Esse cenário amplifica a complexidades dos negócios e, conseqüentemente, a agenda de auditores e governança. As observações e evidências obtidas neste estudo qualificam o adequado uso da comunicação como um instrumento fundamental nessa jornada.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O recorte desta pesquisa foi muito específico e, como já mencionado na seção 1.5, contém limitações importantes que precisam ser consideradas para sua interpretação. No entanto, desperta discussões que têm grande potencial para pesquisas futuras.

Em um cenário global de importantes transformações, ainda repercutindo a crise internacional provocada pela pandemia de COVID 19, as economias nacionais seguem se esforçando, com a atuação de seus bancos centrais, para debelar a pressão inflacionária e ajustar as contas públicas. Os mercados de capitais estão cautelosos e preocupados com uma possível recessão ou o esperado fim da onda de prosperidade sem precedentes que surfaram nos últimos 10-12 anos.

As estruturas de governança das empresas, nas quais, de forma mais ampla, a atividade de auditoria externa se insere, representam um papel de extrema relevância para contribuir como *gatekeeper* dos acionistas, financiadores, funcionários e demais *stakeholders*. A clareza da comunicação, a transparência dos reportes financeiros e sua abrangência são fundamentais para permitir a sequência da jornada de geração de riqueza e crescimento econômico de forma segura.

Embora o resultado do levantamento permita concluir que a comunicação esteja em boa ordem, algumas observações nas respostas quanto aos tópicos pesquisados revelaram oportunidades para melhoria.

A partir das observações contidas neste trabalho, vemos oportunidade para o desenvolvimento de novas e mais aprofundadas pesquisas. Cohen et al. (2010) fizeram o levantamento junto aos auditores no mercado americano e usando como base um primeiro triênio de implementação da SOX. Pesquisadores podem se interessar por atualizar esse levantamento para um recorte atual.

REFERÊNCIAS

- Abdullah, H., & Valentine, B. (2009). Fundamental and ethics theories of corporate governance. *Middle Eastern Finance and Economics*, 4(4), 88-96.
- Associação Brasileira de Normas Técnicas. *NBR ISO 9001/2015*.
- Ahlkvist, P., & Lagerlof, M. (2017). *Auditor-client Communication: A qualitative study on the effects of auditor tenure, feedback, and dissemination of communication* (Dissertation). Retrieved from <http://urn.kb.se/resolve:diva-137113>.
- Baitello T. (2011). Governança Corporativa e Comunicação Organizacional: Interfaces possíveis em relações públicas. In Farias, L. (2011). *Relações Públicas Estratégicas: técnicas, conceitos e instrumentos*. ISBN 978-85-323-0712-5.
- Bedford, N. M., & Baladouni, V. (1962). A communication theory approach to accountancy. *The Accounting Review*, 37(4), 650.
- Berle, A., & Means, G. (1932). *Private property and the modern corporation*.
- Bushman, R., & Smith, A. (2001). Financial Accounting Information and Corporate Governance. *Journal of Accounting and Economics* 32, 237-333.
- Calhoun, C. (2011). Communication as social science (and more). *International Journal of Communication*, 5, 1479-1496.
- Carvalho, L. N. (1991). Contabilidade e Ecologia: uma exigência que se impõe. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 20(75).
- Ciribelli, M. C. (2003). *Como elaborar uma dissertação de Mestrado através da pesquisa científica*. Rio de Janeiro: 7 Letras.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary accounting research*, 19(4), 573-594.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). Corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 751-786, <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01026.x>
- Costa, A. J. L. (2001). Relações com Investidores: novas fronteiras para a comunicação organizacional. In *Congresso Brasileiro da Comunicação*, 24, 1-17.
- Daily, C. M., Dalton, D. R., & Cannella Jr, A. A. (2003). Corporate governance: Decades of dialogue and data. *Academy of management review*, 28(3), 371-382.
- Demsetz, H. (1983). The structure of ownership and the theory of the firm. *Journal of Law & Economics*, 26.
- Devesa, L. M. (2017). *A importância da comunicação no contexto organizacional: a comunicação organizacional como ferramenta de desenvolvimento e eficácia de uma*

organização (Doctoral dissertation, Instituto Politécnico de Setúbal. Escola Superior de Ciências Empresariais).

Dias Filho, J. M. (2000). A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos*, 38-49.

Dias Filho, J. M., & Nakagawa, M. (2001). Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12, 42-57.

Fama, E., & Jensen, M. (1983). Separation of Ownership and Control. Michael C. Jensen, Foundations of Organizational Strategy. *Journal of Law and Economics*, 26, June 1983, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=94034> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.94034>

Fonseca, J. J. S. (2002). *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, Apostila.

Freeman, R. E. (1984). 47. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos e pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.

Guerra, S. (2009). Os papéis do Conselho de Administração de empresas listadas no Brasil. *Best Business* 10.11606/D.12.2009.tde-11092009-141955

Guerra, S. (2017). *A Caixa-Preta da Governança. Conselhos de Administração revelados por quem vive dentro deles* (2a ed.). Rio de Janeiro Best Business

Hohlfeldt, A. (2005). As origens antigas: a comunicação e as civilizações. In: Hohlfeldt, A.; Martino, L. C. e França, V. V. (Orgs.) (2001) - *Teorias da Comunicação*. Petrópolis: Editora Vozes: 61-98

Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement* (No. 10). Amer Accounting Assn.

Imhoff, E. A. (2003). *Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance*. 117–128.

International Integrated Reporting Council. (2016). <https://integratedreporting.org/>

International Standards on Auditing. (2016). ISAs, emitidas pelo International Federation of Accountants – IFAC. ISA 260 (2016) <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>

Iudícibus, S. D. (1987). *Teoria da contabilidade*. Iudícibus (1987)

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Jones, I., & Pollitt, M. (2003). *Understand how issues in corporate governance develop: Cadbury report to Higgs Review*. Cambridge: ESRC Centre for Business Research, University of Cambridge.

KPMG. (2017). *Survey of Corporate Responsibility Reporting* (KPMG, 2017)

- KPMG. (2021). *Audit Committee Guide 2021 Edition- KPMG Audit Committee Institute*
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2021/06/audit-committee-guide-2021-edition.pdf>
- Kunsch, M. M. K. (1997). *Relações públicas e modernidade: novos paradigmas na comunicação organizacional*. São Paulo: Summus.
- Kunsch, M. M. K. (2003). *Planejamento de Relações Públicas na Comunicação Integrada*. São Paulo: Summus.
- Kunsch, M. M. K. (2014). Comunicação Organizacional: contextos, paradigmas e abrangência conceitual. *Matrizes*, 8(2), 35-61.
- Kunsch, M. M. K. (2016). *Comunicação Organizacional Estratégica: aportes conceituais e aplicados*. São Paulo: Summus.
- Landau, A., Rochell, J., Klein, C., & Zwergel, B. (2020). Integrated reporting of environmental, social, and governance and financial data: Does the market value integrated reports? *Business Strategy and the Environment*, 29(4), 1750–1763.
<https://doi.org/10.1002/bse.2467>
- Lemos, E. (2016). Metodologia de pesquisa em comunicação organizacional e em relações públicas: uma abordagem prática. In Kunsch, M. M. K. *Comunicação Organizacional Estratégica: aportes conceituais e aplicados*. São Paulo: Sumus.
- Marchiori, M. (2018). *Cultura e comunicação organizacional: um olhar estratégico sobre a organização*. Difusão Editora.
- Martino, L. C. (2001). Interdisciplinaridade e objeto de estudo da comunicação. In: Hohlfeldt, A.; Martino, L. C. e França, V. V. (Orgs.) (2005) - *Teorias da Comunicação*. Petrópolis: Vozes: 27-38.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*, 2.
- Martins, D. B. (2019). *Contribuição do uso do controle gerencial para o desenvolvimento da resiliência organizacional* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Mattelart, A., & Mattelart, M. (2002). *História das Teorias da Comunicação*. Porto: Campo das Letras.
- Mumby, D. K. (2013). *Organizational Communication A Critical Approach*. London UK : Sage.
- Nelson, M., & Tan, H.-T. (2005). Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (Supplement), 41–71.
- Owen, G. (2013). Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum. *Accounting Education*.
<https://doi.org/10.1080/09639284.2013.817798>

- Public Company Oversight Board. (2004). SAG Meeting Agenda, Potential Standard, Communications and Relations with Audit Committees (June 21-22, 2004) https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaobdev/docs/defaultsource/news/events/documents/06212004_sag_meeting/agenda-item-10.pdf?sfvrsn=490fbff5_0
- Shannon, C. E. (1949). *The mathematical theory of communication, by CE Shannon (and recent contributions to the mathematical theory of communication)*. W. Weaver. Champaign, IL, USA: University of Illinois Press.
- Silveira, A. D. M. D., & Barros, L. A. B. D. C. (2008). Determinantes da qualidade da governança corporativa das companhias abertas brasileiras. *REAd: revista eletrônica de administração. Porto Alegre. Edição 61, 14(3), set/dez. 2008, documento eletrônico.*
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal, 20(5)*, 513–519. <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>
- Spencer Stuart. (2020). *Spencer Stuart US Board Index Report*. New York: Spencer Stuart, 2021. STATA
- Stewart, J., & Munro, L. (2007). The impact of audit committee existence and audit committee meeting frequency on the external audit: Perceptions of Australian auditors. *International Journal of Auditing, 11(1)*, 51-69.
- Torquato, G. (2015). *Comunicação nas organizações: empresas privadas, instituições e setor público*. ISBN 978-85-323-1014-9
- Wang, C. C. Y., & Jan, S. (2017). *Board of Directors : An Introductory Note. 064(February)*, 1–6.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1983). Agency Problems, Auditing, and The Theory of the Firm: Same evidence. *The Journal of Law & Economics, 26(3)*, 613-633, October 1983. <http://www.jstor.org/stable/725039>
- Weaver, W. (1953). *Recent contributions to the mathematical theory of communication. ETC: a review of general semantics*, 261-281.
- Weick, K., & Sutcliffe, K. (2007). *Managing the unexpected: resilient performance in an age of uncertainty*.
- Wintoki, M. B., Linck, J. S., & Netter, J. M. (2012). Endogeneity and the dynamics of internal corporate governance \$. *Journal of Financial Economics, 105(3)*, 581–606. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.03.005>
- Wright, A. M., Cohen, J., Gaynor, L. M., & Krishnamoorthy, G. (2007). Auditor communications with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons, 21(2)*, 165–187. <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.2.165>

APÊNDICES

APÊNDICE – QUESTIONÁRIO DE SURVEY ENVIADO PARA OS CONSELHEIROS

O questionário a seguir servirá de apoio para coleta de dados primários associada com a pesquisa científica realizada por Ricardo Anhesini Souza, base para sua dissertação de mestrado no PPGCC da FEA USP.

Contexto e questão de pesquisa: Relativamente pouco estudo foi feito a respeito da qualidade da comunicação entre Auditores Independentes e a Governança das entidades, matéria essa normatizada pela ISA 260. O objetivo primário da pesquisa é colher junto a uma amostra representativa de membros de Conselhos de Administração, Conselhos Fiscais e de Comitês de Auditoria, uma avaliação do estado dessa atividade em relação aos objetivos definidos para essa comunicação, segundo a própria norma.

O questionário foi construído com o cuidado de ser abrangente, mas também sucinto, permitindo ser pontual nos temas que poderão conferir essa capacidade avaliativa.

Esse *survey* é composto de três seções, sendo a primeira uma básica identificação demográfica, seguida da coleta de dados sobre a experiência do Conselheiro, e a terceira, especificamente a avaliação da comunicação com o auditor, que poderá ser respondida para até três experiências distintas, assumindo que, por vezes, Conselheiros participam de mais de um Conselho em diferentes entidades. Esta possibilidade objetiva ampliar o número de respostas, visto que cada experiência contará como um evento para a compilação dos resultados.

SEÇÃO 1 - Visando uma adequada segmentação da amostra, precisamos ter um conhecimento básico dos participantes. Nenhuma resposta nesta seção é mandatória, e o objetivo é exclusivamente adquirir entendimento das demografias do nosso grupo de respondentes.

- 1) Gênero
- 2) Faixa etária
- 3) Local de nascimento (somente o Estado, e caso não seja no Brasil, indicar o país no box)
- 4) Cep residencial – principal residência (local de correspondência)
- 5) Grau de instrução / formação acadêmica

SEÇÃO 2 - Atuar na governança corporativa de uma empresa requer significativo empenho intelectual e dedicação de tempo, além de conhecimento técnico – seja da indústria ou setor,

funcional ou especialista (tecnologia, finanças, riscos etc.). Essa segunda seção nos permitirá conhecer em quais órgãos, tipos e número de empresas os participantes vêm atuando ou tenham atuado em função de governança. Esta seção pode incluir a experiência acumulada do respondente, ou seja, caso atue em mais de uma Companhia, responder com base no conjunto.

- 6) De quais órgãos de governança você participa? Assinalar todos os aplicáveis, considerando a última data-base.
- a. Conselho de Administração
 - b. Conselho Fiscal
 - c. Comitê de Auditoria
 - d. Outros Comitês de Governança. Quais? _____
 - e. Outras funções de Governança. Quais? _____
- 7) A(s) empresa (s) na(s) qual(is) atua em órgão de governança pode(m) ser qualificada(s) em qual(is) grupo(s)? Assinale todas as aplicáveis.
- a. Empresa de controle privado, podendo ser SA ou limitada (incluindo controle familiar e aquelas detidas sob estruturas de fundos de *private equity* ou VCs)
 - b. Empresa de controle público – com ou sem bloco de controle – cujas ações são negociadas em bolsas de valores
 - c. Empresas de controle estatal – esferas Federal, Estado ou Municipal
 - d. Fundações, entidades de ensino (enquadradas nas categorias anteriores), OSCIPs, Institutos públicos ou privados (desde que auditados)
 - e. Outras estruturas societárias. Quais? _____
- 8) Em quantas empresas atua como membro de órgão de governança? Usar como data base 31/03/21 ou a data mais recente anterior a essa.
- a. () 1
 - b. () 2
 - c. () 3
 - d. () 4
 - e. () > que 4 empresas

SEÇÃO 3 - Nesta última seção, estamos interessados nos atributos que podem ser indicativos de efetividade da comunicação entre Auditores e Governança, que foram compilados a partir

do estudo das características da comunicação organizacional, e também extraídos da ISA 260, quanto ao papel da comunicação nessa interação. As respostas para essa seção deveriam ser específicas para uma das experiências (no caso de mais de uma atuação em órgão de governança), de interação com os auditores. E poderá ser respondida até 3 vezes, caso queira compartilhar mais de uma experiência.

9) Nome da empresa (opcional) _____

10) Órgão de governança de atuação

- a. Conselho de Administração
- b. Conselho Fiscal
- c. Comitê de Auditoria
- d. Outros Comitês de Governança. Quais? _____
- e. Outras funções de Governança. Quais? _____

11) Número aproximado de interações com os auditores externos durante um ciclo de auditoria anual

- a. () até 2 reuniões
- b. () de 2 até 5 reuniões
- c. () de 6 até 10 reuniões
- d. () de 11 até 18 reuniões
- e. () > 18 reuniões anuais

12) Poderia qualificar a frequência da abordagem dos seguintes temas nessas reuniões?

	Pouca frequência	Frequência adequada	Muita frequência
Planejamento da auditoria			
Apresentação e discussão do relatório de auditoria			
Controles internos			
Riscos de tecnologia			
Assuntos legais e tributários			
Riscos de negócios (incluindo regulatórios)			
Riscos de fraude, ética e conduta			
Independência e conflitos de interesses			

13) Algum tema não relacionado acima que deveria estar mais frequente na agenda dessas interações? _____

14) Quais os recursos utilizados nas reuniões?

- a. Agenda proposta e validada previamente
- b. Material de leitura distribuído antecipadamente
- c. Recursos audiovisuais – apresentações com slides e/ou vídeos
- d. Telepresença ou vídeo / áudio conferência
- e. Atas de reuniões
- f. Nenhum dos recursos acima

15) Qual nota você daria para cada um dos atributos de qualidade da comunicação nessas interações com os auditores externos, onde 1 é a menor nota e 5 a maior?

	1	2	3	4	5
Frequência					
Tempestividade					
Clareza de conteúdo					
Feedback (disseminação e retorno)					
Meios de comunicação (escritos e visuais)					

16) Usando a escala ao lado, atribua uma qualificação de sua percepção quanto às seguintes afirmações:

	TOTAL DISACORDO	PARCIAL DISCORDÂNCIA	NEUTRO	PARCIALMENTE DE ACORDO	TOTALMENTE DE ACORDO
a) O <i>timing</i> e a frequência da comunicação com os auditores externos têm sido adequados para o estabelecimento de um relacionamento construtivo entre os auditores e os responsáveis pela governança.					
b) No processo de comunicação do auditor com os membros de organismos de governança, o auditor tem obtido informação relevante e apropriada para sustentar as evidências de auditoria e suas conclusões.					
c) Os conteúdos reportados são suficientemente claros e abordados com profundidade adequada, assistindo os conselheiros no exercício de suas funções.					

- 17) Durante essa fase de pandemia do COVID 19, qual frase representa com maior fidelidade a sua experiência na comunicação e interações com os auditores independentes?
- a. Não houve impacto significativo. A adaptação ocorreu sem intercorrências importantes.
 - b. O processo de adaptação foi lento e houve prejuízo na comunicação causado principalmente por: _____
 - c. Foi percebido, após a adaptação às novas ferramentas de comunicação, melhoria na qualidade das interações.