

Ref. Circular 01 2020 - DN

**Orientação sobre o requerimento contido na Resolução Normativa (RN) nº 435 da Agência Nacional de Saúde referente ao relatório circunstanciado, contendo observações do auditor independente relativamente às deficiências ou à ineficácia dos controles internos.**

Prezados Associados,

Esta Circular tem por objetivo dar orientação sobre o requerimento contido na Resolução Normativa (RN) nº 435, item 6.3.9.1 do Capítulo I do anexo (transcrito abaixo), emitida pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) em 23 de novembro de 2018, sobre o relatório circunstanciado contendo as observações do auditor independente, relativamente às deficiências ou à ineficácia dos controles internos.

De acordo com a NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira ao auditor expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como, comunicar aos responsáveis pela governança, tal como requerido pela NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno, as eventuais deficiências significativas no controle interno identificadas durante a auditoria.

Também de acordo com item 17 dessa norma, o auditor obtém segurança razoável mediante a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo e com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião.

Risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorções relevantes. O risco de auditoria é derivado da combinação entre os riscos de distorção relevante e de detecção. A materialidade e os riscos de auditoria são levados em consideração durante a auditoria, especialmente na:

- (a) identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante (NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente);
- (b) determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados); e
- (c) avaliação do efeito de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 450) e na formação da opinião no relatório do auditor independente (NBC TA 700)

Diretoria Nacional  
Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
Tel/Fax: (11) 3372-1223  
www.ibracon.com.br  
Rua Maestro Cardim, 1170 - 9º andar  
01323-001 - São Paulo/SP

– Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis).

Na execução de procedimentos de avaliação de risco, conforme exigido pelo item 20 da NBC TA 315, o auditor deve obter entendimento das atividades de controle relevantes para a auditoria, que são aquelas que o auditor julga necessário entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados.

O auditor não é requerido, mas pode obter entendimento de outras atividades de controle relacionadas a cada classe significativa de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações contábeis ou a toda afirmação relevante nessas demonstrações. Importante destacar também que, embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria estejam relacionados com as demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. Essa avaliação da abordagem de auditoria é uma questão de julgamento profissional do auditor.

Ainda, de acordo com o item 6 da NBC TA 200 R1, “a opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo” – grifo nosso.

O auditor deve considerar o controle interno para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias e não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno. Assim, o auditor pode identificar deficiências do controle interno não somente durante esse processo de avaliação de risco, mas, também, em qualquer outra etapa da auditoria.

A Resolução Normativa no 435 da Agência Nacional de Saúde (ANS) em seu capítulo I, requer o descrito abaixo, todavia cabe ao auditor avaliar tal requerimento considerando sua decisão em relação à abordagem de auditoria:

*6.3.9.1 O relatório circunstanciado relativamente às deficiências ou à ineficácia dos controles internos deve abranger as observações identificadas na auditoria das demonstrações financeiras e ainda conter, no mínimo, observações sobre:*

- a) processos de comercialização e comissionamento;*
- b) recepção e processamento de contas médicas;*
- c) contratualização de prestadores e operadoras que fazem intermediação de rede indireta;*
- d) cadastro de beneficiários;*
- e) faturamento de contraprestações;*
- f) contabilidade das provisões técnicas ou outras provisões;*

- g) controle e limites financeiros para valores a pagar e a receber da operadora; e*
- h) transações com partes relacionadas, adiantamentos e empréstimos.*

*6.3.9.1.1 O disposto no item 6.3.9.1 aplica-se a partir do relatório circunstanciado relativo ao exercício de 2019, a ser enviado em conjunto com o DIOPS/ANS do 1º trimestre de 2020.*

Em função disso, orientamos aos associados à aplicação das normas brasileiras e internacionais de auditoria em seu planejamento para definição da abordagem e, extensão dos procedimentos a serem aplicados nos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, considerando também a preocupação adicional do regulador.

Neste sentido, durante o processo de avaliação de risco, o auditor deve obter entendimento a respeito da entidade e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes para a auditoria, que por sua vez podem já contemplar as áreas de preocupação adicional da ANS, por meio da Resolução Normativa no 435. A obtenção do entendimento a respeito da entidade e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes para a auditoria, é um requerimento ao auditor previsto na NBC TA 315, contudo não implica, necessariamente, na avaliação da efetividade operacional de controles. De acordo com a NBC TA 315, na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações junto ao pessoal da entidade.

A abordagem de auditoria utilizada pelo auditor para obter evidência apropriada e suficiente pode contemplar a execução de procedimentos substantivos combinados ou não com testes de controles (teste da efetividade operacional dos controles). Essa decisão de abordagem de auditoria, assim como a definição de procedimentos adicionais ao que é minimamente requerido pelas normas de auditoria, cabe ao auditor e é feita com base em seu julgamento profissional relacionado a sua avaliação de riscos. Ou seja, a aplicação de procedimentos de auditoria sobre a avaliação da efetividade operacional dos controles depende de julgamento do auditor e pode não estar presente em determinados trabalhos, uma vez que os procedimentos de auditoria não são conduzidos com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno da entidade e por isso nenhum tipo de asseguarção é esperada, seja ela limitada ou razoável, sobre os controles da entidade.

Não obstante, orientamos os associados a considerarem o item 6.3.9.1 da RN 435, no contexto da decisão da abordagem de auditoria. Em relação ao relatório circunstanciado que trata das deficiências ou à ineficácia dos controles internos, os associados são orientados a, portanto, indicar esse aspecto que tenha sido considerado, ou seja, que a abordagem de auditoria abrangeu os controles, processos e transações conforme previsto no Capítulo I da Resolução Normativa nº 435 da Agência Nacional de Saúde (ANS) e, adicionalmente, indicar em seu relatório, à semelhança do contido na Circular nº 002/2016 – DN, emitido pelo Ibracon em 03 março de 2016, que trata de “Orientações sobre a emissão de cartas com recomendações para o aprimoramento de controles internos em entidades registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM)”, o seguinte parágrafo, nos casos em que nenhuma observação, ou alguma área elencada no item 6.3.9.1 da RN 435 não tenha sido identificada em relação

ao requerido pelo item 6.3.9.1 da RN 435:

“... para fins de cumprimento de requerimento da Resolução Normativa no 435 da Agência Nacional de Saúde (ANS), de 23 de novembro de 2018, informamos que os nossos procedimentos de auditoria não identificaram observações em relação aos controles, processos e transações conforme previsto no Capítulo I da Resolução Normativa n.º 435 da Agência Nacional de Saúde (ANS), (ou nas áreas ABC), a serem reportadas a V.Sas. Não obstante, para fins de cumprimento de suas responsabilidades como administradores da Entidade ABC, inclusive demandas regulatórias, V.Sas. devem observar que podem existir deficiências ou ineficácias nos controles internos, não endereçadas ou identificadas em nossos trabalhos.”

São Paulo, 17 de março de 2020.

**Francisco A. M. Sant’Anna**  
Presidente da Diretoria Nacional

**Valdir Renato Coscodai**  
Diretor Técnico