O papel dos auditores na descoberta e divulgação de actos ilegais

por Bruno Almeida

A sociedade necessita de ter confiança na integridade e fiabilidade da informação financeira divulgada pelos gestores e administradores das empresas. Com esse fim, confiam aos auditores o papel de verificarem se essa informação exprime uma imagem verdadeira e adequada da empresa. Assim, incutem aos auditores o dever de garantir que as demonstrações financeiras estão livres de actos ilegais, e, por sua vez, os auditores rejeitam essa responsabilidade, argumentando que não podem garantir com total segurança que a empresa não cometeu actos ilegais. Esta divergência de opinião coloca o papel do auditor na divulgação e descoberta de actos ilegais numa questão central no debate entre os auditores e a sociedade.

Palavras-chave: *Actos Ilegais, Diferenças nas Expectativas, Responsabilidade do Auditor, Expectativas da Sociedade*

O papel do auditor na divulgação e descoberta de actos ilegais praticados pelos seus clientes converteu-se, nos últimos anos, em especial nos Estados Unidos e na Europa, numa questão central no debate das diferenças de expectativas. Esta problemática começou a ser discutida após o escândalo *Watergate*, que envolveu elevados pagamentos ilegais com intuitos políticos. Como consequência, os profissionais de auditoria começaram a ser questionados sobre as suas responsabilidades na detecção e relato de actos ilegais cometidos pelos seus clientes.

O objectivo principal de uma auditoria é, como sabemos, relatar se as demonstrações financeiras reflectem, de uma forma verdadeira e apropriada, a situação económica e financeira. A ampliação do seu âmbito e alcance para a consideração de incumprimentos na observância da lei será necessária? Serão os auditores forçados a considerar as implicações de falhas no cumprimento da lei nessas demonstrações financeiras? Neste sentido, será que os auditores devem estar preocupados com os actos ilegais?

A AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*, na Web em www.aicpa.org) define, do seguinte modo, um acto ilegal: «O termo acto ilegal, [...], refere-se a violações de leis ou regulamentos governamentais. Actos ilegais de clientes são actos atribuíveis à entidade cujas demonstrações financeiras estão a ser alvo de auditoria, ou aos gestores ou empregados agindo em nome dessa entidade. Nos actos ilegais de clientes não estão incluídas as más condutas por parte do pessoal que não tenham nenhuma relação com as actividades empresariais» (SAS-*Statements on Auditing Standards*, N.º 54, parágrafo 02). Ou seja, qualquer violação, intencional ou não, de leis e regulamentos, cometida pela entidade que está a ser alvo de auditoria ou em nome desta, constitui um acto ilegal.

Relativamente às expectativas do público em relação a esta questão, Davidson (1975, pp. 47-50) observa que o público em geral considera que o auditor tem o dever de descobrir e divulgar falhas dos gestores no cumprimento de leis e regulamentos, bem como de outras atitudes tomadas pelos gestores que a sociedade desaprove, por razões morais, políticas ou outras. Num outro estudo, realizado por Baron *et al.* (1977, p. 59), foi referido que tanto os audi-

Bruno Machado de Almeida
Mestre em Contabilidade e Auditoria (Universidade Autónoma) e Doutorando no Departamento de Economia de la Empresa y Contabilidad (UNED, Madrid). Quadro do BPI, Lisboa, Portugal.
E-mail: brunojmalmeida@clix.pt

Recebido em Janeiro de 2003 e aceite em Abril de 2003.

O público em geral tem expectativas mais elevadas do que os próprios auditores no que concerne à detecção e relato de actos ilegais. Outra importante revelação desta análise refere-se ao facto dos auditores insistirem na redução das suas responsabilidades, enquanto o público em geral espera que estes assumam uma maior responsabilidade na detecção de actos ilegais.

tores, como o público em geral, consideram que o auditor tem menos responsabilidade na descoberta de actos ilegais do que na detecção de fraudes materialmente relevantes. Constatou-se igualmente que o público em geral tem expectativas mais elevadas do que os próprios auditores no que concerne à detecção e relato de actos ilegais. Outra importante revelação desta análise refere-se ao facto dos auditores insistirem na redução das suas responsabilidades, enquanto o público em geral espera que estes assumam uma maior responsabilidade na detecção de actos ilegais, mesmo que estes sejam considerados pequenos.

Como é referido por Kelly (1995, p. 62), «uma auditoria às demonstrações financeiras não tem como objectivo verificar se estas estão de acordo com a lei. O trabalho do auditor é procurar deturpações da verdade nas demonstrações financeiras. Apesar dos auditores desejarem encontrar todas as inexactidões, independentemente de como foram geradas, continua a existir o risco de não o conseguirem. Para uma auditoria ter um custo/benefício aceitável, os auditores centram as suas atenções em deturpações materialmente relevantes.»

Mais recentemente, Farrell e Franco (1998, p. 106) vêm comprovar a relutância dos auditores em verem ampliadas as suas responsabilidades na detecção de actos ilegais. Estes autores analisaram empresas de auditoria nos Estados Unidos, onde incluíram as então *Big Six*, sobre a responsabilidade dos auditores na detecção de actos ilegais. O resultado foi elucidativo, como podemos verificar no Quadro I que esquematiza as respostas obtidas à seguinte questão: deve o auditor ter um papel activo na detecção de irregularidades?

Ao analisar as respostas, podemos concluir que os auditores discordam da responsabilidade que lhes é imputada na detecção de actos ilegais. É também interessante verificar que 18,8% das pequenas firmas de auditoria aceitam um papel mais activo na detecção de actos ilegais, contra os 9,2% das grandes firmas, principalmente tendo em conta que as pequenas firmas de auditoria certamente terão custos mais elevados na análise e compilação de leis e regulamentos. No entanto, as respostas das seis maiores empresas de auditoria são compreensíveis, pois são estas que realizam um maior número de trabalhos por ano.

A redução de responsabilidade na detecção de actos ilegais solicitada pelos auditores, pode ser justificada através das razões enumeradas por Dan Goldwasser[1]:

- os auditores não podem realizar uma investigação completa a todas as actividades suspeitas;
- normalmente, não têm preparação suficiente em termos legais para reconhecerem actos ilegais;
- podem sentir-se pouco à vontade para divulgarem actos ilegais às autoridades competentes;
- os auditores podem ser acusados de negligência na percepção tardia de um acto ilegal, apesar da sua razoável vigilância.

Quadro I
Deve o auditor ter um papel activo na detecção de irregularidades?

	Discordam fortemente	Discordam	Não têm opinião	Concordam	Concordam fortemente
Big Six	26,6%	36,7%	27,5%	8,3%	0,9%
Non Big Six	34,4%	21,9%	25%	14,1%	4,7%

Fonte: Farrell, B., Franco, J., 1998, «The Changing Role of the Auditor: An Analysis of Viewpoints from the Auditor's Perspectives», The Mid-Atlantic Journal of Business, Vol. 34, Nº 2, June, p. 106.

É também interessante verificar que 18,8% das pequenas firmas de auditoria aceitam um papel mais activo na detecção de actos ilegais, contra os 9,2% das grandes firmas, principalmente tendo em conta que as pequenas firmas de auditoria certamente terão custos mais elevados na análise e compilação de leis e regulamentos.

Classificação de actos ilegais

Os actos ilegais particularmente relevantes numa auditoria, podem ser classificados em dois tipos: actos ilegais, com efeito directo, e actos ilegais, com efeito indirecto nas demonstrações financeiras.

No primeiro âmbito de actos ilegais, enquadramos as leis e os normativos legais que têm um efeito directo nas demonstrações financeiras, sendo, por isso, obrigatoriamente consideradas como padrões na realização de cada auditoria. São disso exemplo as taxas de tributação ou as normas relacionadas com a emissão de relatórios financeiros. Assim, e tendo em mente a necessidade de detecção destes actos, que têm um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras, o planeamento da auditoria deve ser desenvolvido de modo a ter uma segurança razoável de que estas estão livres deste tipo de erros. Craine (1992, p. 34) sublinha que «o auditor necessita de ter um suficiente entendimento destas leis e regulamentos, de modo a poder considerá-las quando audita asserções relacionadas com a determinação das quantias que devem ser registadas.» Refere ainda que o auditor deve desenvolver procedimentos específicos que levem à descoberta do não cumprimento de leis de aplicação geral, ou particular, que podem ter um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.

O segundo tipo de actos ilegais diz respeito a leis cuja violação tem efeitos indirectos nas demonstrações financeiras. Normalmente, uma auditoria não inclui procedimentos desenhados para detectar estes actos, sendo o auditor apenas responsável pela sua avaliação quando dispõe de informação da sua ocorrência. O não cumprimento destas leis acarreta multas ou penalizações, que devem ser divulgadas como responsabilidades contingentes nas demonstrações financeiras. Este tipo de actos ilegais está mais relacionado com aspectos operacionais do que financeiros ou contabilísticos das empresas. Estas leis podem ser subdivididas em duas categorias: leis e regulamentos, que podem ser particularmente importantes para o negócio e para as demonstrações financeiras, como é o caso das leis ambientais; e uma segunda categoria, que engloba muitas outras leis e regulamentos relacionados com aspectos de segurança, saúde, iguais oportunidades de emprego e leis relacionadas com monopólios *(antitrust)* e concorrência.

No âmbito dos actos ilegais com efeitos indirectos, o ICAEW (*Institute of Chartered Accountants*, na Web em www.icaew.co.uk) (1993) enumera os seguintes procedimentos que o auditor deve ter em conta para verificar o não cumprimento dessas leis e regulamentos:

- obter um entendimento geral das leis e regulamentos aplicáveis;
- inspeccionar a correspondência entre a empresa e autoridades relevantes;
- questionar os gestores da empresa acerca do seu conhecimento de violações que possam ter efeitos basilares;
- obter prova escrita, por parte dos gestores, de que foram disponibilizadas aos auditores todas as possíveis violações às leis e regulamentos e as suas possíveis consequências, das quais os gestores estão cientes.

Quando estas leis e regulamentos são infringidos e têm consequências materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, o auditor pode não ter consciência da existência de um acto ilegal, a não ser que seja informado pelo cliente, ou se houver provas de uma investigação realizada por uma agência governamental (Braiotta, 1999, p. 276).

Na execução de uma auditoria, o auditor deve ter sempre presente a possibilidade da existência de actos ilegais, ou seja, deve ter um certo grau de cepticismo, o que implica que esteja atento a todas as informações que possam indiciar a sua existência. Caso esta situação se verifique, é exigido ao auditor que a investigue e comunique à gestão da empresa, de modo a que acções correctivas possam ser postas em prática. Caso o cliente não tome as respectivas medidas correctivas, o auditor deve ponderar retirar-se do compromisso que assumiu com o seu cliente (Houle, 1990, p. 58).

A imprensa e o público tendem a culpabilizar o auditor

Na execução de uma auditoria, o auditor deve ter sempre presente a possibilidade da existência de actos ilegais, ou seja, deve ter um certo grau de cepticismo, o que implica que esteja atento a todas as informações que possam indiciar a sua existência. Caso esta situação se verifique, é exigido ao auditor que a investigue e comunique à gestão da empresa, de modo a que acções correctivas possam ser postas em prática. Caso o cliente não tome as respectivas medidas correctivas, o auditor deve ponderar retirar-se do compromisso que assumiu com o seu cliente.

quando um acto ilegal não é revelado durante a realização de uma auditoria. No entanto, devido à natureza da auditoria, não se pode esperar que todos os actos ilegais sejam detectados, especialmente os que tenham um efeito indirecto nas demonstrações financeiras (Whittington e Pany, 1998, p. 39).

O auditor não deverá ser considerado um perito legal, logo, a determinação da legalidade ou ilegalidade duma acção, pode estar para além do seu julgamento profissional (Knechel, 2001, p. 58). Perante estas situações, o auditor deve obter um parecer ou aconselhamento de um legalista qualificado, uma vez que a duplicação de tarefas do auditor teria custos muito mais elevados, traduzindo-se também numa auditoria de duração mais longa. O auditor deve também considerar consultar o consultor jurídico do seu cliente, acerca da aplicação de leis e regulamentos relevantes face às circunstâncias em causa e sobre os seus efeitos nas demonstrações financeiras. Como referem Taylor e Glezen (1994, p. 200), «apesar dos auditores estarem em posição de, possivelmente, detectarem actos ilegais, uma pessoa qualificada na área do Direito deve ter a palavra final sobre a ilegalidade dos actos praticados.»

Responsabilidade dos auditores

Os profissionais de auditoria reconhecem alguma responsabilidade na detecção de actos ilegais, mas, tal como acontece em relação à fraude, não deixam, porém, de salientar as limitações inerentes.

Na óptica dos auditores, os actos ilegais podem não ter um impacto directo e imediato nas demonstrações financeiras, não sendo, assim, prático estender o seu trabalho para o campo da detecção de todos os actos ilegais.

O Quadro II **(ver pág. 78)** esquematiza os passos dados pelos auditores no decorrer normal de uma auditoria, assim como os actos ilegais que podem ser detectados durante esse procedimento, e quais as medidas a encetar face a esse cenário.

Ao auditor passa a ser requerido, no entanto, que introduza procedimentos que reduzam ao mínimo o risco da não detecção de inexactidões materialmente relevantes, com efeitos directos ou não nas demonstrações financeiras. Tendo em vista este objectivo, deve proceder a um planeamento da auditoria de forma a incluir esses procedimentos.

Para a realização da auditoria exige-se ao auditor a necessidade de identificar as leis e regulamentos que possam afectar as demonstrações financeiras. Assim, o ASB (*The Accounting Standards Board*, na Web em www.asb.org.uk) requer que o auditor tenha um conhecimento apropriado do negócio do seu cliente (tal como é requerido pela SAS N.º 22 *"Planning and Supervision"*). No entanto, não há, nem pode haver, uma lista de leis que o auditor deva saber, pois, enquanto existem algumas leis que é suposto que o auditor conheça, existem outras que estão para além das expectativas razoáveis do seu conhecimento. Assim, a identificação das leis mais importantes é feita com base no adequado conhecimento que o auditor deve ter do seu cliente.

Kelly (1995, p. 64) enumera o tipo de leis que é razoável serem do conhecimento do auditor, baseadas na relação da lei com o negócio da empresa:

- leis relacionadas com a determinação dos valores contidos nas demonstrações financeiras ou na sua divulgação;
- leis relacionadas com os aspectos operacionais da empresa.

Uma outra forma de identificação das leis e regulamentos mais importantes é feita através de inquéritos aos gestores, uma vez que são estes que têm um maior conhecimento das leis e regulamentos que afectam a empresa, pelo que a metodologia descrita se revela um importante instrumento de análise a ser utilizado pelos auditores.

Assim, o conhecimento do negócio e os inquéritos a realizar aos gestores da empresa, são condições necessárias

Quadro II
Os actos ilegais no decurso normal de uma auditoria

Os procedimentos realizados durante o processo normal de auditoria podem revelar indícios da existência de actos ilegais, tais como:
- Investigações pelos departamentos governamentais ou pagamentos de multas ou penalidades;
- Pagamentos de serviços ou empréstimos não especificados a consultores, empregados ou funcionários do governo;
- Compras a preços significativamente acima ou abaixo do mercado;
- Transacções não usuais com companhias sediadas em paraísos fiscais;
- Pagamentos sem a devida documentação comprovativa;
- Não pagamento dos impostos devidos;
- Transacções não autorizadas ou indevidamente registados.

Caso seja equacionada a existência de actos ilegais, devem ser realizados os seguintes procedimentos:
- Obter explicações por parte dos administradores/gestores;
- Consultar consultores jurídicos;
- Documentar os factos.

Procedimentos que se devem realizar quando ocorre um acto ilegal:
- Considerar o impacto nas demonstrações financeiras;
- Reconsiderar, se necessário, a relação com o cliente e, se for caso disso, ponderar a possibilidade de abandono;
- Comunicar a ocorrência ao comité de auditoria;
- Contactar, apenas, as autoridades competentes caso a lei o obrigue.

no desenvolvimento do trabalho dos auditores nesta difícil área de actuação, uma vez que, em relação aos actos ilegais, a quantidade, e por vezes a complexidade das leis e regulamentos que afectam as demonstrações financeiras, é muito elevada, acrescendo ainda que muitos itens não estão registados ou não foram detectados pelos próprios gestores.

Como é referido por Riesenberg (2001, p. 1403), citando a SAS N.º 53 *The Auditor's Responsability to Detect and Report Errors and Irregularities*, «uma auditoria devidamente desenvolvida e executada pode não detectar um erro materialmente relevante.»

Após a constatação da existência de actos ilegais, o audi-

tor deve ter em atenção, acima de tudo, os passos que o seu cliente tenciona implementar para corrigir esses mesmos actos. Se um auditor detectar um acto ilegal que considere ser importante, afecte ou não as demonstrações financeiras, é necessário que averigue as soluções apresentadas pela entidade face a esta realidade, que podem incluir a tomada de acções disciplinares apropriadas, estabelecer controlos que evitem reincidências, e, se necessário, relatar os efeitos dos actos ilegais nos relatórios financeiros.

Comunicação de actos ilegais

Quando, no decorrer de uma auditoria, o auditor se depara com um acto ilegal materialmente relevante, tem de decidir o que relatar e a quem. A responsabilidade do auditor comunicar um acto ilegal materialmente relevante com um efeito directo ou indirecto, nas demonstrações financeiras, é a mesma. O auditor apenas está isento desta responsabilidade quando os actos encontrados são inconsequentes. Perante essa responsabilidade, é dever do auditor relatar essa descoberta aos gestores, no entanto, deve ter uma especial atenção em relação à pessoa a quem vai revelar essa ilegalidade, pois esta deve ter a capacidade para tomar as medidas exactas e estar acima de qualquer suspeita (Herdman e Neary, 1988, p. 10).

A descoberta de actos ilegais, especialmente quando estão envolvidos gestores de topo, levanta questões mais complexas, podendo pôr em causa a total credibilidade das demonstrações financeiras. Segundo Greystone e Brolly (1997, p. 17), os níveis de gestão que devem ser informados quando ocorre um acto ilegal, dependem, em parte, da materialidade e da natureza do acto. Em resultado destas dificuldades, os auditores têm frequentemente dúvidas, de como e a quem devem responder quando descobrem actos ilegais (Guy e Mancino, 1992, p. 104).

Através do Quadro III, podemos verificar que os auditores consideram ser sua responsabilidade informar os gestores da ocorrência de actos ilegais.

Constata-se que existe um grande consenso entre as empresas de auditoria, independentemente da sua dimensão, pois, 97,3% das grandes firmas, e 95,3% das pequenas firmas de auditoria, concordam que os gestores da empresa devem ser informados sobre a ocorrência de actos ilegais.

Se não for facultado ao auditor o acesso às provas dos actos ilegais materialmente relevantes, este deve expressar uma impossibilidade de opinião tendo como base uma limitação no âmbito da auditoria.

No que se refere ao relatório de auditoria, desde que os efeitos dos actos ilegais estejam adequadamente espelhados nas demonstrações financeiras, não existe, por norma, necessidade de o modificar. Caso o auditor conclua que os actos ilegais têm um efeito, directo ou indirecto, materialmente relevante, mas que não está devidamente evidenciado nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou adversa, devido à falta de conformidade com os princípios contabilísticos. Por outro lado, se não for facultado ao auditor o acesso às provas dos actos ilegais materialmente relevantes, este deve expressar uma impossibilidade de opinião tendo como base uma limitação no âmbito da auditoria (Neebes *et al.*, 1991, p. 90).

Outra questão que pode ocorrer durante uma auditoria relaciona-se com o facto do auditor não ter informações

Quadro III
Os auditores «não» devem informar os gestores das empresas quando descobrem que foram cometidos actos ilegais

	Discordam fortemente	Discordam	Não têm opinião	Concordam	Concordam fortemente
Big Six	83,5%	13,8%	1,8%	0%	0,9%
Non Big Six	82,8%	12,5%	1,6%	1,6%	1,6%

Fonte: Farrell, B., Franco, J., 1998, «The Changing Role of the Auditor: An Analysis of Viewpoints from the Auditor's Perspectives», The Mid-Atlantic Journal of Business, Vol. 34, Nº 2, June, p. 108.

Normativos de auditoria

• *Statement on Auditing Standards N.º 17 - "Illegal Acts by Clients"*

A SAS N.º 17 foi emitida, nos EUA, em 1977, tendo sido a primeira norma profissional que abordou a responsabilidade dos auditores na detecção e relato de actos ilegais. Este normativo baseou-se no estudo realizado pela Comissão *Cohen* sobre as responsabilidades dos auditores, e concluiu que não se pode esperar que o auditor assuma, para além de um limite razoável, a responsabilidade para detectar e relatar violações às leis. Refere ainda que se a sociedade necessita de garantias quanto ao cumprimento de leis e regulamentos, estas deveriam ser fornecidas pelos mais capazes para o fazer, ou seja, os gestores das empresas e os seus consultores jurídicos. Esta Comissão, tendo introduzido o conceito de acto ilegal materialmente relevante com efeitos directos nas demonstrações financeiras, reconheceu que determinados tipos de leis, tais como as taxas de tributação, devem ser facilmente reconhecidas pelos auditores, realçando que estes devem ter em atenção estes actos quando planeiam e executam auditorias.

Em concordância com estas recomendações, a SAS N.º 17[2] salienta que, para além de uma auditoria desenvolvida de acordo com os GAAS (*Generally Accepted Auditing Standards*) não ser garantia de que actos ilegais sejam encontrados, quanto mais afastado é esse acto das demonstrações financeiras, menor é a probabilidade do auditor o detectar. Esta norma implica que, caso o auditor detecte um acto ilegal, deve, simultaneamente, avaliar os seus efeitos nas demonstrações financeiras, questionando a gerência e consultando consultores jurídicos, e, eventualmente, se necessário, desenvolver procedimentos alternativos para o investigar. Podemos, assim, concluir que a SAS N.º 17 não constituiu um passo definitivo na responsabilidade dos auditores na detecção de actos ilegais.

Nos anos 80, com o ressurgir do debate das diferenças de expectativas, a AICPA procedeu à revisão desta norma, originando, assim, a emissão da SAS N.º 54 - *"Illegal Acts by Clients"*.

• *Statement on Auditing Standards N.º 54 - "Illegal Acts by Clients"*

Antes da emissão da SAS N.º 54, a responsabilidade do auditor limitava-se ao exercício da sua atenção sobre a possibilidade da existência de actos ilegais. Esta norma vem atribuir ao auditor a responsabilidade pela detecção de actos ilegais directos e materialmente relevantes, obrigando os auditores a planear a auditoria de forma a incluir determinados procedimentos, com o objectivo de descobrir um nível de segurança razoável.

Relativamente à detecção de actos ilegais que tenham um efeito indirecto nas demonstrações financeiras, o auditor apenas é responsável pela informação que lhe é comunicada. Se estes actos indirectos tiverem um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras, o auditor é obrigado a aplicar os procedimentos de auditoria de forma a indagar se está efectivamente na presença de um acto ilegal.

O auditor deve, no entanto, considerar a possibilidade de existência de actos ilegais, devendo questionar a gerência acerca do cumprimento das leis e regulamentos vigentes. Quando apropriado, deve também inquirir sobre as medidas de prevenção de actos ilegais e sobre as preocupações dos gestores em relação ao cumprimento das leis e regulamentos em vigor (Speacht, 1992, p. 70). Assim, é pedido aos auditores que tenham uma acção próactiva em relação a este problema, sendo-lhes sugerido que realizem inquéritos junto dos gestores de modo a avaliarem a sua preocupação para com leis e regulamentos, bem como as suas políticas preventivas em relação aos actos ilegais. Caso o auditor se depare com um acto ilegal, este deve procurar entender a sua natureza, bem como as circunstâncias em que ele ocorreu.

Resumindo, podemos dizer que o nível de responsabilidade que o auditor comporta na detecção de actos ilegais com efeito directo e materialmente relevante, e com efeito indirecto nas demonstrações financeiras, não é o mesmo.

• *Norma Internacional de Auditoria 250 - "Considerações das leis e regulamentos na auditoria das demonstrações financeiras"*

Esta norma de auditoria refere que o auditor deve ter presente que, ao executar procedimentos de auditoria, e ao avaliar e relatar os respectivos resultados, pode deparar-se com incumprimentos[3] de leis e regulamentos que podem afectar materialmente as demonstrações financeiras. Salienta ainda que está fora da sua competência profissional saber se um determinado acto é, ou não, um incumprimento, realçando que apenas a prática, a experiência e o conhecimento da empresa e do sector onde actua podem servir de base para o reconhecimento de eventuais incumprimentos.

Relativamente à responsabilidade da gerência, esta norma de auditoria, tal como a SAS N.º 54, refere que àquela compete assegurar a condução das operações da empresa de acordo com as leis e regulamentos em vigor, bem como zelar por um adequado sistema

(continua)

Normativos de auditoria (continuação)

de controlo interno que previna e detecte eventuais incumprimentos. Convém também esclarecer que ao auditor não podem ser imputadas quaisquer responsabilidades pela prevenção de incumprimentos, não deixando, no entanto, de se salientar o efeito dissuasor, em relação à ocorrência de actos ilegais, que a realização de auditorias incute.

No seu 12º parágrafo, pode ler-se que uma auditoria está sujeita ao risco inevitável de que algumas distorções materialmente relevantes não venham a ser detectadas, referindo que existem situações que potenciam este risco, a saber:

- existirem muitas leis e regulamentos, relacionados principalmente com aspectos operacionais da entidade, que usualmente não têm um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras e não são captadas pelos sistemas contabilístico e de controlo interno;
- a eficácia dos procedimentos de auditoria ser afectada pelas limitações inerentes aos sistemas contabilístico e de controlo interno, e pela utilização de testes;
- grande parte da evidência obtida pelo auditor é de natureza mais persuasiva que conclusiva;
- o incumprimento pode envolver condutas concebidas para o encobrir, tais como: conluio, falsificação, falha deliberada no registo de transacções, derrogação de controlos pela gerência de topo, ou prestação de informações intencionalmente erradas ao auditor.

Segundo esta norma, o auditor deve ter uma atitude de cepticismo profissional ao planear a auditoria, assim como um conhecimento geral do enquadramento legal e regulamentar aplicável à entidade e ao sector, e do seu cumprimento face a esse enquadramento.

Tal como podemos verificar pelas normas apresentadas, existem vários aspectos comuns entre elas, independentemente do país e do órgão que as emanam. São disso exemplo, entre outros, a variedade e complexidade de leis e regulamentos, o facto de uma auditoria ao respeitar os procedimentos estabelecidos não garantir a detecção de todos os actos ilegais materialmente relevantes, e a preocupação do auditor desenvolver todos os esforços para que sejam do seu conhecimento as principais leis e regulamentos relacionados com a empresa auditada.

suficientes para indagar se um acto é ilegal ou não, devido a dúvidas circunstanciais ou dificuldades na interpretação de leis ou regulamentos. Nestas circunstâncias, e apesar das limitações não terem sido impostas pela empresa, é requerida uma modificação ao relatório de auditoria (Siegel e Levine, 1989, p. 42).

Quando a administração da empresa recusa aceitar nos relatórios as modificações feitas pelos auditores, ou não as adopte, o auditor deve retirar-se do compromisso que assumiu com essa empresa.

Relativamente à comunicação de actos ilegais a interessados exteriores à empresa, o auditor, em situações normais, não o deve fazer, uma vez que a sua divulgação colide com o dever de confidencialidade. No entanto, é reconhecido que perante determinadas circunstâncias, poderá existir o dever de os comunicar. Como é afirmado por Carmichael e Willingham (1985, p. 238), «a obrigação ética e social de divulgar actos ilegais surge como um conflito em relação ao dever de confidencialidade do auditor para com o seu cliente.» Estes autores não deixam de salientar que a confidencialidade que existe entre o auditor e o seu cliente pode ser benéfica para a sociedade em geral, uma vez que desenvolve a cooperação entre ambos, o que reduz os custos e aumenta a eficiência da auditoria.

Apesar de existirem regras de conduta profissional que impedem a divulgação de tais actos a terceiros, o auditor pode ser chamado a relatá-los em quatro situações (Guy e Sullivan, 1988, p. 40):

- ao auditor sucessor, quando este realiza inquéritos de acordo com a SAS N.º 84 *"Communications Between Predecessor and Sucessor Auditors"*;
- em resposta a uma intimação emitida por um tribunal;
- a entidades governamentais que prestaram ajudas financeiras à empresa;
- divulgação, pela entidade reguladora, dos requisitos baseados na mudança de auditor.

Contudo, a divulgação de informações a terceiros não é consensual, existindo opiniões que tendem a reforçar a confidencialidade cliente/auditor. Neste contexto, Ghezzi[4] salienta que a divulgação de informação a terceiros pode levar o cliente a reter informações necessárias ao auditor. A referida autora afirma que «pode ser prejudicial divulgar informações confidenciais a terceiros [...] estamos impossibilitados de revelar informações a qualquer pessoa, incluin-

do órgãos governamentais, sem haver uma intimação judicial.»

Ao dirigir-se aos utilizadores da informação financeira, a comunicação do auditor deve incluir os seguintes aspectos (Bailey, 2002, p. 95):

- descrição do acto ilegal;
- circunstâncias que rodearam o acto ilegal;
- avaliação do auditor dos efeitos do acto ilegal nas demonstrações financeiras.

No Quadro IV, podemos analisar um resumo de quais os efeitos dos actos ilegais nas demonstrações financeiras, e as responsabilidades do auditor pelo seu relato.

Conclusões

Apesar da sociedade enquadrar nas suas expectativas a detecção de actos ilegais por parte dos auditores, será difícil, senão impossível, planear uma auditoria de modo a que todos os actos ilegais possam ser detectados, uma vez que os custos de investigação que teriam que ser levados a cabo pelos auditores, ou por conselheiros legais trabalhando para os auditores, seriam demasiado elevados.

Assim, não nos parece que seja razoável que o público veja os auditores como uma garantia de que a empresa não cometeu nenhuma ilegalidade, tanto mais que vários estudos revelam que o público tem expectativas irrealistas quanto ao trabalho do auditor. O público espera que o auditor detecte uma grande variedade de actos ilegais, tais como: iguais oportunidades de emprego, segurança no emprego e

Não é razoável que o público veja os auditores como uma garantia de que a empresa não cometeu nenhuma ilegalidade, tanto mais que vários estudos revelam que o público tem expectativas irrealistas quanto ao trabalho do auditor.

violação de normas ambientais, em adição a actos como subornos e pagamentos a políticos, que têm um impacto directo nas demonstrações financeiras. Perante este tipo de ilegalidades, devem os directores e gestores das empresas assumir a responsabilidade de implementar e manter um controlo interno adequado, que minimize a oportunidade de se cometerem actos ilegais e que maximize a probabilidade de os detectar.

Parece, assim, razoável que os auditores confirmem no seu relatório que estes controlos efectivamente existem e minimizam a ocorrência de actos ilegais ao mesmo tempo que maximizam a sua detecção. É também racionalmente esperado que os auditores detectem actos ilegais que sejam da sua especialidade, como é o caso dos directamente reflectidos nas demonstrações financeiras das empresas. ■

Notas

1. Referenciado por Cheney, G., 2000, «Tricky times when the auditor must turn snitch», *Accounting Today*, January 24-February 6, New York, p. 37.
2. Referenciado por Neebes, D., *et al.*, 1991, «Illegal Acts: What are the Auditor's Responsabilities?», *Journal of Accountancy*, January, New York, p. 93.
3. Refere-se a actos de omissão ou de cometimento pela entidade sujeita à auditoria, quer intencionais ou não, que sejam con-

Quadro IV
Breve sumário da responsabilidade do auditor comunicar os actos ilegais

Efeitos nas demonstrações financeiras	Responsabilidade pelo relato quando um acto ilegal é detectado
Directo e materialmente relevante (ex.: violação das taxas de tributação)	Comunicar o acto ilegal à administração da empresa. Se o acto não é devidamente explicado ou divulgado, emitir uma opinião qualificada ou adversa. Se o cliente impede a recolha de provas, o auditor deve recusar emitir uma opinião. Se o cliente recusa aceitar o relatório modificado, o auditor deve considerar retirar-se do trabalho que está a realizar.
Indirecto e materialmente relevante (ex.: violação de regras de segurança, saúde ou ambientais)	Igual aos efeitos directos e materialmente relevantes.

Adaptado de: Taylor, D., Glezen, G., 1994, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, *6th ed., John Wiley & Sons, Inc., p. 201.*

trários às leis ou regulamentos vigentes.

4. Referenciada por Cheney, G., 2000, «Tricky times when the auditor must turn snitch», *Accounting Today*, January 24-February 6, New York, p. 37.

Bibliografia

AICPA, *Statement on Auditing Standards N.º 54: Illegal acts by clients*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

_____, *Statement on Auditing Standards N.º 22: Planning and Supervision*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

_____ (1988), *Statement on Auditing Standards N.º 53: The auditor's responsibility to detect and report errors and irregularities*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

_____ (1977), *Statement on Auditing Standards* N.º 17, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

_____, *Statement on Auditing Standards N.º 54: Illegal acts by clients*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.

BAILEY, L. (2002), **GAAS Guide: A comprehensive restatement of standards for auditing, attestation, compilation, and review**, Aspen Law & Business, New York.

BRAIOTTA, L. (1999), **The Audit Committee Handbook**, 3rd ed., John Wiley & Sons, Inc., New York.

CARMICHAEL, D. e WILLINGHAM, J. (1985), **Perspectives in Auditing**, 4th ed., McGraw-Hill, New York.

CHENEY, G. (2000), «Tricky times when the auditor must turn snitch», *Accounting Today*, New York, January 24-February 6, p. 37.

CHENOK, P. (1994), «Worth Repeating», *Journal of Accountancy*, New York, January, pp. 47-51.

CRAINE, M. (1992), «Illegal Acts - An International Issue», *Accountancy*, London, March, pp. 34-36.

CROC (1990), **Manual dos Revisores Oficiais de Contas**, Lisboa.

DAVIDSON, L. (1975), «The Role and Responsibilities of the Auditor: Perspectives, Expectations and Analysis», Unpublished Background Paper for the Commission on Auditor´s Responsibilities, New York, pp. 47-50.

FARRELL, B. e FRANCO, J. (1998), «The Changing Role of the Auditor: An Analysis of Viewpoints from the Auditor's Perspectives», *The Mid-Atlantic Journal of Business*, South Orange, Vol. 34, N.º 2, June, pp. 101-124.

GREYSTONE, J. e BROLLY, K. (1997), «Litigation Support», *Pennsylvania Journal*, Pennsylvania, Spring, p. 17.

GUY, D. e MANCINO, J. (1992), «What an auditor does when finding fraud or illegal acts», *Journal of Accountancy*, New York, January, pp. 103-104.

HERDMAN, R. e NEARY, R. (1988), «Can the AICPA close the expectation gap with new standards?», *Financial Reporting*, Morristown, March/April, Vol. 4, pp. 9-12.

HOULE, Y. (1990), «Auditors and illegal acts», *CA Magazine*, Toronto, September, pp. 57-58.

ICAEW (1993), «The auditors, their client, fraud and error», *Accountancy*, London, December.

KEILLY, J. (1995), «Law and Audit», *CA Magazine*, Toronto, January/February, pp. 62-65.

KNECHEL, W. (2001), **Auditing: Assurance & Risk**, 2nd ed., South-Western College Publishing, University of Florida.

NEEBES, D. *et al.* (1991), «Illegal Acts: What are the Auditor's Responsibilities?», *Journal of Accountancy*, New York, January, pp. 82-94.

RIESENBERG, T. (2001), «Trying to Hear the Whistle Blowing: The Widely Misunderstood "Illegal Act" Reporting Requirements of Exchange Act Section 10A», *The Business Lawyer*, Chicago, August, pp. 1417-1459.

SIEGEL, J. e LEVINE, M. (1989), «Uncovering Illegal Acts - The Accountant's Responsibility», *The National Public Accountant*, Washington, March, Vol. 34, pp. 40-42.

SPECHT, L. (1992), «The Auditor, SAS 54 and Environmental Violations», *Journal of Accountancy*, New York, December, pp. 67-72.

TAYLOR, D. e GLEZEN, G. (1994), **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, John Wiley & Sons, New York.

WHITTINGTON, O. e PANY, K. (1998), **Principles of Auditing**, 12th ed., McGraw-Hill, New York.

portal**executivo.com**

Invista em si, para variar.

www.portal**executivo.com** Valorização profissional, informação actualizada, ferramentas de gestão de qualidade.

Parceiros Executivos: Caixa Geral de Depósitos, Accenture, Deloitte & Touche, HP, Microsoft, Saer, Universidade Católica Portuguesa, Young & Rubicam. Parceiros Institucionais: Icep Portugal Parceiros de Conteúdos: Infobolsa, Janelana Web, Manchete, SIC Online.