NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 250 (REVISTA)

CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2017)

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1

Efeito de Leis e Regulamentos 2

Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos 3–9

Data de Eficácia 10

Objetivos 11

Definição 12

Requisitos

Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos 13–18

Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Suspeita de Incumprimento 19–22

Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou de Suspeita de Incumprimento 23–29

Documentação 30

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos A1–A8

Definição A9–A10

Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos A11–A16

Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Suspeita de Incumprimento A17–A25

Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou de Suspeita de Incumprimento A26–A34

Documentação A35–A36

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor pela consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA não é aplicável a outros trabalhos de garantia de fiabilidade em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre o cumprimento de determinadas leis ou regulamentos.

Efeito de Leis e Regulamentos

2. O efeito das leis e regulamentos nas demonstrações financeiras varia consideravelmente. As leis e regulamentos a que uma entidade está sujeita constituem o seu enquadramento legal e regulamentar. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações financeiras, dado que determinam as quantias e divulgações expressas nas demonstrações financeiras de uma entidade. Outras leis ou regulamentos devem ser cumpridos pelo órgão de gestão ou determinam as disposições sob as quais a entidade está autorizada a desenvolver o seu negócio, mas não têm um efeito direto nas suas demonstrações financeiras. Algumas entidades (como os bancos e empresas químicas) operam em setores fortemente regulados. Outras estão sujeitas apenas às muitas leis que se relacionam geralmente com os aspetos operacionais do negócio (por exemplo com a segurança e saúde no trabalho ou a igualdade de oportunidades de emprego). O incumprimento de leis e regulamentos pode resultar em multas, litígios ou outras consequências para a entidade, que podem ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafos A1 – a A8)

3. É da responsabilidade do órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos, nomeadamente as disposições de leis e regulamentos que determinem as quantias e divulgações relatadas nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Responsabilidade do Auditor

4. Os requisitos desta ISA são concebidos para ajudar o auditor a identificar distorções materiais das demonstrações financeiras devidas a incumprimento de leis e regulamentos. Porém, o auditor não é responsável por evitar o incumprimento e não se pode esperar que detete o incumprimento de todas as leis e regulamentos.

5. O auditor é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras, no seu todo, estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.[1] Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, o auditor tem em consideração o quadro legal e regulamentar aplicável. Dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo quando a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.[2] No contexto das leis e regulamentos, os potenciais efeitos das limitações inerentes da capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores por várias razões, nomeadamente:

   - Existem muitas leis e regulamentos, principalmente relacionados com os aspetos operacionais de uma entidade, que tipicamente não afetam as demonstrações financeiras e que não são contemplados nos sistemas de informação da entidade relevantes para o relato financeiro.
   - O incumprimento pode envolver uma conduta concebida para o esconder, como conluio, falsificação, falha deliberada no registo de transações, derrogação de controlos pelo órgão de gestão ou declarações erradas prestadas intencionalmente ao auditor.
   - A comprovação de que uma prática constitui incumprimento é, em última análise, uma matéria a determinar por um tribunal ou outro órgão apropriado.

   Geralmente, quanto mais um incumprimento se afasta de acontecimentos e transações refletidos nas demonstrações financeiras, menos provável será que o auditor identifique ou reconheça esse incumprimento.

6. Esta ISA distingue as responsabilidades do auditor em relação ao cumprimento de duas categorias distintas de leis e regulamentos, como segue: (Ref: Parágrafos A6, A12 e A13)

---

[1] ISA 200, *Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 5

[2] ISA 200, parágrafos A56 a A57

(a) As disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais nas demonstrações financeiras, tais como leis e regulamentos nos domínios fiscal e das pensões (ver o parágrafo 14) (Ref: Parágrafo A12); e

(b) Outras leis e regulamentos que não têm um efeito direto na determinação das quantias e divulgações das demonstrações financeiras, mas cujo cumprimento possa ser fundamental para os aspetos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade prosseguir as suas atividades ou para evitar sanções materiais (por exemplo, cumprimento dos termos de uma licença para operar, cumprimento de requisitos de solvência obrigatórios ou cumprimento de regulamentos ambientais); o incumprimento de tais leis e regulamentos pode por isso ter um efeito material nas demonstrações financeiras (ver o parágrafo 15) (Ref: Parágrafo A13).

7. Nesta ISA, são especificados requisitos diferenciados para cada uma das categorias de leis e regulamentos acima identificados. Para a categoria referida no parágrafo 6(a), a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições dessas leis e regulamentos. Para a categoria referida no parágrafo 6(b), a responsabilidade do auditor é limitada à realização de procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento das leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

8. Esta ISA exige que o auditor fique atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados com vista à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras possam trazer à sua atenção casos de incumprimento. Manter uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, como exigido pela ISA 200,[3] é importante neste contexto, dada a variedade de leis e regulamentos que afetam a entidade.

9. O auditor pode ter responsabilidades adicionais resultantes de disposições legais, regulamentares ou de requisitos éticos relevantes relativamente a casos de incumprimento de leis e regulamentos pela entidade, os quais podem diferir ou ir além desta ISA, tais como: (Ref: Parágrafo A8)

(a) Responder a casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, incluindo requisitos relativos a comunicações específicas ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, avaliar a apropriação das suas respostas ao incumprimento e determinar se é necessário tomar medidas adicionais;

(b) Comunicar casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a outros auditores (por exemplo, numa auditoria de demonstrações financeiras de grupo); e

(c) Requisitos de documentação relacionados com casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos.

O cumprimento de responsabilidades adicionais pode proporcionar informação adicional que é relevante para o trabalho do auditor de acordo com esta e outras ISA (por exemplo, relativamente à integridade do órgão de gestão ou, quando apropriado, dos encarregados da governação).

Data de Eficácia

10. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2017.

Objetivos

11. Os objetivos do auditor são:

(a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais das demonstrações financeiras;

(b) Executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e

(c) Responder de forma apropriada a casos de incumprimento identificados ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

Definição

12. Para efeito desta ISA, é aplicável a seguinte definição:

[3] ISA 200, parágrafo 15

Incumprimento – Atos ou omissões, intencionais ou não intencionais, cometidos pela entidade, ou pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão ou outros indivíduos que trabalham para ou sob a direção da entidade, que são contrários às leis ou regulamentos em vigor. O incumprimento não inclui a má conduta pessoal não relacionada com os negócios da entidade. (Ref: Parágrafos A9 e A10)

Requisitos

Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos

13. Para a compreensão da entidade e do seu ambiente de acordo com a ISA 315 (Revista 2019),[4] o auditor deve obter uma compreensão geral:

    (a) Do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e ao setor de atividade em que a entidade opera; e

    (b) Da forma como a entidade está a cumprir esse quadro legal e regulamentar. (Ref: Parágrafo A11)

14. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação das quantias e divulgações materiais das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A12)

15. O auditor deve executar os procedimentos de auditoria que se seguem para ajudar a identificar casos de incumprimento de outras leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras: (Ref: Parágrafos A13 e A14)

    (a) Indagar junto do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, se a entidade cumpre tais leis e regulamentos; e

    (b) Inspecionar a correspondência, se existir, com as autoridades licenciadoras ou reguladoras relevantes.

16. Durante a auditoria, o auditor deve estar atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados possam chamar a sua atenção para casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos. (Ref: Parágrafo A15)

17. O auditor deve pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação que confirmem por escrito que foram divulgados ao auditor todos os casos conhecidos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos cujos efeitos deviam ser considerados na preparação das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A16)

18. Na ausência de situações de incumprimento ou suspeita de incumprimento, não se exige ao auditor que execute outros procedimentos de auditoria respeitantes ao cumprimento pela entidade de leis e regulamentos, para além dos estabelecidos nos parágrafos 13 a 17.

Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Existir Suspeita de Incumprimento

19. Se o auditor tomar conhecimento de informação respeitante a um caso de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, deve obter: (Ref: Parágrafos A17 e A18)

    (a) Conhecimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ocorreu; e

    (b) Informação adicional para avaliar o possível efeito nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A19)

20. Se o auditor suspeitar de incumprimento, a menos que seja proibido por lei ou regulamento, deve discutir a matéria com o nível apropriado do órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação. Se o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação não prestarem informação suficiente que demonstre que a entidade está a cumprir as leis e regulamentos e se, no julgamento do auditor, o efeito do incumprimento de que se suspeita puder ser material para as demonstrações financeiras, o auditor deve considerar a necessidade de obter aconselhamento jurídico. (Ref: Parágrafos A20 a A22)

21. Se não puder ser obtida informação suficiente acerca do incumprimento de que se suspeita, o auditor deve avaliar o efeito da falta de prova de auditoria suficiente e apropriada na sua opinião.

22. O auditor deve avaliar as implicações do incumprimento, identificado ou suspeito, em relação a outros aspetos da auditoria, incluindo a avaliação que fez do risco e a fiabilidade das declarações escritas, e tomar as ações apropriadas. (Ref: Parágrafos A23 a A25)

[4] ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e avaliar os riscos de distorção material*, parágrafo 19

Comunicação e Relato de Incumprimento, Identificado ou Suspeito

Comunicar Incumprimento, Identificado ou Suspeito, aos Encarregados da Governação

23. A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade e estejam por isso cientes das matérias que envolvem o incumprimento identificado ou de que se suspeita comunicado pelo auditor,[5] o auditor deve comunicar aos encarregados da governação, a menos que seja proibido por lei e regulamento, as matérias que envolvam incumprimento de leis e regulamentos que chegarem ao seu conhecimento no decurso da auditoria, exceto quando as matérias em causa sejam claramente inconsequentes.

24. Se, no seu julgamento, o auditor considerar que o incumprimento referido no parágrafo 23 foi intencional e é material, deve comunicar a matéria aos encarregados da governação logo que for praticável.

25. Se o auditor suspeitar que o órgão de gestão ou os encarregados da governação estão envolvidos no incumprimento, deve comunicar a matéria à autoridade hierarquicamente superior da entidade, como uma comissão de auditoria ou um órgão de fiscalização, se existir. Quando não existir autoridade hierarquicamente superior, ou se o auditor considerar que a comunicação pode não ter consequências ou não estiver seguro quanto à pessoa a quem relatar, deve considerar a necessidade de obter aconselhamento jurídico.

Implicações Potenciais de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafos A26 e A27)

26. Se o auditor concluir que o incumprimento, identificado ou suspeito, tem um efeito material nas demonstrações financeiras e não foi adequadamente refletido nas demonstrações financeiras, deve proceder de acordo com a ISA 705 (Revista), expressando uma opinião com reservas ou uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras.[6]

27. Se o auditor for impedido pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para avaliar se o incumprimento que pode ser material para as demonstrações financeiras ocorreu ou terá provavelmente ocorrido, deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras com base na limitação do âmbito da auditoria, de acordo com a ISA 705 (Revista).[7]

28. Se o auditor não for capaz de determinar se ocorreu incumprimento devido a limitações impostas pelas circunstâncias e não pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação, deve avaliar o efeito na sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).

Relatar Incumprimento, Identificado ou Suspeito, a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade

29. Se o auditor tiver identificado um caso de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, deve determinar se a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A28 a A34)

    (a) Exigem que o auditor relate a uma autoridade apropriada fora da entidade.

    (b) Determinem responsabilidades segundo as quais seja apropriado nas circunstâncias relatar a uma entidade apropriada fora da entidade.

Documentação

30. O auditor deve incluir na documentação de auditoria[8] o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e: (Ref: Parágrafos A35 e A36)

(a) Os procedimentos de auditoria executados, os julgamentos profissionais significativos e as conclusões a que chegou; e

(b) A discussão de matérias significativas relacionadas com incumprimento com o órgão de gestão, os encarregados da governação e outros, incluindo a forma como o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação responderam à matéria.

****

[5] ISA 260 (Revista), *Comunicações com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

[6] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafos 7 e 8

[7] ISA 705 (Revista), parágrafos 7 e 9

[8] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafos 3 a 9)

A1. É da responsabilidade do órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as leis e regulamentos. As leis e regulamentos podem afetar as demonstrações financeiras de uma entidade de diferentes maneiras: o exemplo mais direto é quando afetam divulgações específicas nas demonstrações financeiras exigidas à entidade ou prescrevem o referencial de relato financeiro aplicável. Podem também estabelecer determinados direitos e obrigações legais da entidade, alguns dos quais serão reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade. Além disso, as leis e regulamentos podem impor sanções em caso de incumprimento.

A2. Apresentam-se a seguir exemplos de tipos de políticas e procedimentos que uma entidade pode implementar para ajudar a prevenir e detetar o incumprimento de leis e regulamentos:

- Monitorizar os requisitos legais e assegurar que os procedimentos operacionais são concebidos de modo a satisfazer estes requisitos.
- Instituir e aplicar sistemas de controlo interno apropriados.
- Desenvolver, publicitar e observar um código de conduta.
- Assegurar que os empregados são devidamente formados e compreendem o código de conduta.
- Monitorizar o cumprimento do código de conduta e agir apropriadamente para disciplinar os empregados que não o cumpram.
- Contratar consultores jurídicos para ajudar na monitorização dos requisitos legais.
- Manter um registo das leis e regulamentos significativos que a entidade tem de cumprir dentro do seu setor de atividade e um registo de reclamações.

Nas entidades de maior dimensão, estas políticas e procedimentos podem ser complementados atribuindo responsabilidades apropriadas a:

- Uma função de auditoria interna.
- Uma comissão de auditoria.
- Uma função de garantia do cumprimento.

Responsabilidade do Auditor

A3. O incumprimento de leis e regulamentos pela entidade pode resultar numa distorção material das demonstrações financeiras. A deteção de situações de incumprimento, independentemente da materialidade, pode afetar outros aspetos da auditoria, incluindo, por exemplo, a consideração pelo auditor da integridade do órgão de gestão, dos encarregados da governação ou dos empregados.

A4. Se um ato constitui incumprimento de leis e regulamentos é matéria a ser determinada por um tribunal ou outro órgão apropriado, que está geralmente para além da competência profissional do auditor. Apesar de tudo, a formação, a experiência e o conhecimento da entidade e do seu setor de atividade por parte do auditor podem proporcionar uma base para reconhecer que alguns atos que chegaram à sua atenção podem constituir incumprimento de leis e regulamentos.

A5. De acordo com requisitos estatutários específicos, pode ser especificamente exigido ao auditor que relate, no quadro da auditoria das demonstrações financeiras, sobre se a entidade cumpre determinadas disposições de leis e regulamentos. Nessas circunstâncias, a ISA 700 (Revista)[9] ou a ISA 800 (Revista)[10] contemplam a forma como estas responsabilidades de auditoria deverão ser tratadas no relatório do auditor. Além disso, quando existam requisitos estatutários específicos de relato, poderá ser necessário que o plano de auditoria inclua testes apropriados ao cumprimento destas disposições de leis e regulamentos.

[9] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 43

[10] ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*, parágrafo 11

Categorias de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 6)

A6. A natureza e circunstâncias da entidade podem afetar se as leis e regulamentos relevantes estão dentro das categorias de leis e regulamentos descritos nos parágrafos 6(a) ou 6(b). Apresentam-se exemplos de leis e regulamentos que podem ser incluídos nas categorias descritas no parágrafo 6:

- Fraude, corrupção e suborno.
- Branqueamento de capitais, financiamento do terrorismo e proventos de crime.
- Mercados de valores mobiliários e negociação.
- Banca e outros produtos e serviços financeiros.
- Proteção de dados.
- Fiscal e pensões.
- Proteção ambiental.
- Saúde pública e segurança.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A7. No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria com respeito à consideração de leis e regulamentos relacionadas com a auditoria de demonstrações financeiras ou que se podem alargar a outros aspetos das operações da entidade.

Responsabilidades Adicionais Estabelecidas por Lei, Regulamento ou Requisitos Éticos Relevantes (Ref: Parágrafo 9)

A8. As disposições legais, regulamentares ou os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor efetue procedimentos adicionais e tome medidas adicionais. Por exemplo, o Código Internacional de Ética de Contabilidade e Auditoria (incluindo as Normas Internacionais de Independência) (o Código do IESBA), do International Ethics Standard Board for Accountants, exige que o auditor tome medidas para responder a casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine se são necessárias medidas adicionais. Tais medidas podem incluir a comunicação de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos entre auditores de uma equipa de auditoria ou outros auditores que executem trabalho em entidades ou unidades de negócio de um grupo com finalidade distinta da auditoria das demonstrações financeiras do grupo.[11]

Definição (Ref: Parágrafo 12)

A9. Atos de incumprimento de leis e regulamentos incluem transações realizadas pela, em nome ou por conta da entidade, pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão ou por outros indivíduos que trabalhem para ou sob a direção da entidade.

A10. O incumprimento também inclui a má conduta pessoal relacionada com os negócios da entidade, por exemplo, nas circunstâncias em que um indivíduo está numa posição-chave da gestão, a título pessoal, aceitou um suborno de um fornecedor da entidade em troca de ser selecionado para proporcionar serviços ou contratos à entidade.

Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos

Obter um Conhecimento do Quadro Legal e Regulamentar (Ref: Parágrafo 13)

A11. Para obter um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar e da forma como a entidade cumpre esse quadro, o auditor pode, por exemplo:

- Usar os conhecimentos de que dispõe sobre os fatores setoriais, regulamentares e outros fatores externos que afetam a entidade;
- Atualizar o seu conhecimento das leis e regulamentos que diretamente determinem as quantias e divulgações relatadas nas demonstrações financeiras;
- Indagar junto do órgão de gestão quanto a outras leis e regulamentos que possam ter um efeito fundamental sobre as operações da entidade;
- Indagar junto do órgão de gestão quanto às políticas e procedimentos da entidade no que respeita ao cumprimento de leis e regulamentos; e

[11] Ver, por exemplo, os parágrafos R360.16–R360.18 A1 do Código do IESBA.

- Indagar junto do órgão de gestão com respeito às políticas ou procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as queixas litigiosas.

Leis e Regulamentos Geralmente Reconhecidos como Tendo um Efeito Direto na Determinação de Quantias e Divulgações Materiais nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafos 6 e 14)

A12. Algumas leis e regulamentos estão bem arreigados, são conhecidos da entidade e do setor de atividade da entidade e são relevantes para as demonstrações financeiras da entidade (como descrito no parágrafo 6(a)). Podem ser referentes, por exemplo:

- À forma e conteúdo das demonstrações financeiras;
- A aspetos de relato financeiro específicos do setor de atividade;
- À contabilização de transações no âmbito de contratos com o Estado; ou
- Ao acréscimo ou reconhecimento de gastos relativos a imposto sobre o rendimento ou a gastos com pensões.

Algumas disposições dessas leis e regulamentos podem ser relevantes para determinadas asserções (por exemplo, a plenitude das estimativas para imposto sobre o rendimento), enquanto outras podem ser relevantes para as demonstrações financeiras como um todo (por exemplo, as demonstrações exigidas para constituir um conjunto completo de demonstrações financeiras). O objetivo do requisito do parágrafo 14 é que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada no que respeita à determinação de quantias e divulgações nas demonstrações financeiras em cumprimento das disposições relevantes dessas leis e regulamentos.

O incumprimento de outras disposições dessas leis e regulamentos pode resultar em multas, litígios ou outras consequências para a entidade, cujos custos poderão ter de ser considerados nas demonstrações financeiras, mas que não são considerados como tendo um efeito direto nas demonstrações financeiras conforme descrito no parágrafo 6(a).

Procedimentos para Identificar Casos de Incumprimento – Outras Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafos 6 e 15)

A13. Algumas outras leis e regulamentos podem exigir uma atenção particular do auditor porque têm um efeito fundamental nas operações da entidade (como descrito no parágrafo 6(b)). O incumprimento de leis e regulamentos que tenham um efeito fundamental nas operações da entidade pode fazer com que a entidade cesse as suas operações ou coloque em causa a continuidade da entidade.[12] Por exemplo, o incumprimento de requisitos constantes da licença ou outra forma de autorização do funcionamento da entidade (para um banco, por exemplo, os requisitos de capital ou de investimento) pode ter esse impacto. Existem também muitas leis e regulamentos, principalmente relacionados com os aspetos operacionais de uma entidade, que tipicamente não afetam as demonstrações financeiras e que não são contemplados nos sistemas de informação da entidade relevantes para o relato financeiro.

A14. Na medida em que as consequências no relato financeiro de outras leis e regulamentos podem variar em função das operações da entidade, os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 15 visam chamar a atenção do auditor para casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

Incumprimentos Identificados pelo Auditor Através de Outros Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 16)

A15. Os procedimentos de auditoria aplicados para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras podem alertar o auditor para casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos. Por exemplo, tais procedimentos de auditoria podem incluir:

- Ler atas;
- Indagar junto do órgão de gestão da entidade e do departamento jurídico interno ou do consultor jurídico externo com respeito a litígios, reclamações e avaliações; e
- Executar testes substantivos de detalhe de classes de transações, saldos de contas ou divulgações.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 17)

A16. Tendo em conta que o efeito nas demonstrações financeiras das leis e regulamentos pode variar consideravelmente, as declarações escritas proporcionam a prova de auditoria necessária acerca do

[12] Ver a ISA 570 (Revista), *Continuidade*.

conhecimento por parte do órgão de gestão de casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, que poderão ter efeitos materiais nas demonstrações financeiras. Porém, as declarações escritas não proporcionam, por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada e, consequentemente, não afetam a natureza e extensão de outra prova de auditoria que deverá ser obtida pelo auditor.[13]

Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Existir Suspeita de Incumprimento

Indícios de Incumprimento de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 19)

A17. Pode chegar ao conhecimento do auditor informação relativa a um caso de incumprimento de leis e regulamentos por vias distintas da execução dos procedimentos dos parágrafos 13 a 17 (por exemplo, quando o auditor é alertado para o incumprimento através de uma denúncia).

A18. As matérias que se seguem podem ser uma indicação de incumprimento de leis e regulamentos:

- Investigações por entidades reguladoras e departamentos estatais ou pagamento de multas ou sanções.
- Pagamentos de serviços não especificados ou empréstimos a consultores, partes relacionadas, empregados da entidade ou empregados estatais.
- Comissões de vendas ou honorários de agentes aparentemente excessivos em relação aos habitualmente pagos pela entidade ou no seu setor de atividade ou face aos serviços realmente recebidos.
- Compras a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado.
- Pagamentos não usuais em dinheiro, compras na forma de cheques ao portador ou transferências para contas bancárias numeradas.
- Transações não usuais com empresas registadas em paraísos fiscais.
- Pagamentos de bens ou serviços feitos para um país diferente daquele de onde os bens ou serviços provieram.
- Pagamentos sem a devida documentação de controlo cambial.
- Existência de um sistema de informação que, pela sua conceção ou por acidente, não proporciona um rastreio de auditoria adequada ou prova suficiente.
- Transações não autorizadas ou indevidamente registadas.
- Comentários adversos nos meios de comunicação.

Matérias Relevantes para a Avaliação do Auditor (Ref: Parágrafo 19(b))

A19. As matérias relevantes para a avaliação do auditor sobre o possível efeito nas demonstrações financeiras incluem:

- As potenciais consequências do incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos sobre as demonstrações financeiras, incluindo, por exemplo, a imposição de multas ou sanções, a ocorrência de danos, a ameaça de expropriação de ativos, a interrupção forçada das operações e litígios.
- Se as potenciais consequências financeiras exigem divulgação.
- Se as potenciais consequências financeiras são tão sérias que ponham em causa a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, ou de outra forma façam com que as demonstrações financeiras sejam suscetíveis de induzir em erro.

Procedimentos de Auditoria e Comunicação de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, ao Órgão de Gestão e Encarregados de Governação (Ref: Parágrafo 20)

A20. Exige-se que o auditor discuta a suspeita de incumprimento com o nível apropriado do órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação já que estes podem proporcionar-lhe prova de auditoria adicional. Por exemplo, o auditor pode confirmar que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para transações ou acontecimentos que conduziram à suspeita de incumprimento de leis e regulamentos.

[13] ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafo 4

A21. Contudo, em algumas jurisdições, as disposições legais ou regulamentares podem restringir a comunicação do auditor de determinadas matérias com o órgão de gestão e os encarregados da governação. As disposições legais podem expressamente proibir a comunicação, ou outra medida, que possa prejudicar uma investigação de um ato ilegal, ou presumidamente ilegal, levada a cabo por uma autoridade apropriada, assim como alertar a entidade, por exemplo, quando é exigido ao auditor que relate casos de incumprimento, identificado ou suspeito, a uma autoridade apropriada no âmbito da legislação de branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as questões consideradas pelo auditor podem ser complexas e pode considerar adequado obter aconselhamento jurídico.

A22. Se o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação não proporcionam informação suficiente ao auditor sobre se a entidade cumpre de facto as leis e regulamentos, o auditor poderá considerar apropriado consultar o departamento jurídico interno ou o consultor jurídico externo acerca da aplicação das leis e regulamentos nas circunstâncias, incluindo a possibilidade de fraude, e dos possíveis efeitos nas demonstrações financeiras. Se não for considerado apropriado recorrer ao consultor jurídico da entidade ou se o auditor não ficar satisfeito com a opinião recebida, poderá considerar apropriado consultar, numa base confidencial, outros dentro da firma, uma firma de rede, uma organização profissional, ou o seu próprio consultor jurídico sobre a eventual existência de uma contravenção a uma lei ou regulamento, incluindo a possibilidade de fraude, e as medidas que deverá tomar, se aplicável.

Avaliar as Implicações do Incumprimento, Identificado ou Suspeito (Ref: Parágrafo 22)

A23. Conforme exigido pelo parágrafo 22, o auditor avalia as implicações do incumprimento em relação a outros aspetos da auditoria, incluindo a avaliação do risco pelo auditor e a fiabilidade das declarações escritas. As implicações de casos particulares de incumprimento, identificado ou suspeito, pelo auditor dependerão da relação entre a perpetração e, se for o caso, ocultação do ato e determinados controlos e do nível do órgão de gestão ou indivíduos que trabalham para ou sob a direção da entidade, em especial no que respeita às implicações do envolvimento dos mais altos responsáveis da entidade. Conforme indicado no parágrafo 9, o cumprimento pelo auditor das disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes podem proporcionar informação adicional relevante para as responsabilidades do auditor de acordo com o parágrafo 22.

A24. Apresentam-se a seguir exemplos de circunstâncias que podem levar o auditor a avaliar as implicações de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, na fiabilidade de declarações escritas recebidas do órgão de gestão e, quando aplicável, dos encarregados da governação:

- O auditor suspeita ou tem evidência do envolvimento ou intenção de envolvimento do órgão de gestão e, quando aplicável, do órgão de gestão em qualquer caso de incumprimento, identificado ou suspeito.
- O auditor tem conhecimento que o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação têm conhecimento de tal incumprimento e, contrariamente aos requisitos legais ou regulamentares, não relataram, ou autorizaram o relato, da situação a uma autoridade apropriada dentro de um período razoável.

A25. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode considerar renunciar ao trabalho, quando possível segundo a lei ou regulamento aplicável, por exemplo quando o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomem as medidas corretivas consideradas apropriadas pelo auditor nas circunstâncias ou o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, levantar dúvidas quando à integridade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, mesmo quando o incumprimento não seja material para as demonstrações financeiras. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para determinar se a renúncia ao trabalho é apropriada. Quando o auditor determina que a renúncia ao trabalho seria apropriada, tal não isenta a responsabilidade do auditor em cumprir outras responsabilidades estabelecidas por disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes para responder a incumprimento identificado ou suspeita de incumprimento. Adicionalmente, o parágrafo A56 da ISA 220 (Revista)[14] indica que alguns requisitos éticos podem exigir que o auditor antecessor, mediante pedido pelo auditor sucessor proposto, proporcione informação relativamente a casos de incumprimento de leis e regulamentos ao auditor sucessor.

[14] ISA 220 (Revista), *Gestão de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou sob Suspeita

Implicações Potenciais de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafos 26 a 28)

A26. O caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos é comunicado no relatório do auditor quando o auditor modifica a opinião de acordo com os parágrafos 26 a 28. Noutras circunstâncias, o auditor pode comunicar o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, no relatório do auditor, por exemplo:

- Quando o auditor ter outras responsabilidades, para além das responsabilidades de acordo com as ISA, conforme previsto no parágrafo 43 da ISA 700 (Revista);
- Quando o auditor determina que o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, é uma matéria relevante de auditoria e, consequentemente, comunica a matéria de acordo com a ISA 701,[15] a menos que seja aplicável o parágrafo 14 dessa ISA;
- Em casos excecionais quando o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomam medidas corretivas que o auditor considera apropriadas nas circunstâncias e não é possível renunciar ao trabalho (ver parágrafo A25), o auditor pode considerar apropriado descrever o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, num parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista). [16]

A27. As disposições legais e regulamentares podem impedir a divulgação de uma questão específica pelo órgão de gestão, encarregados da governação ou auditor. Por exemplo, a lei ou regulamento pode proibir especificamente uma comunicação, ou outra atuação, que possa prejudicar uma investigação por parte de uma autoridade apropriada relativamente a um ato ou suspeita de ato ilegal, incluindo a proibição de alertar a entidade. Quando o auditor pretende comunicar no seu relatório o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, nas circunstâncias previstas no parágrafo A26 ou outras, tais disposições legais podem ter implicações na capacidade do auditor de descrever a questão no seu relatório ou, em outras circunstâncias, de emitir o seu relatório. Nessas situações, o auditor pode considerar obter aconselhamento legal para determinar a forma de atuação apropriada.

Relatar o Incumprimento, Identificado ou Suspeito, a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade (Ref: Parágrafo 29)

A28. Pode ser exigido ou apropriado relatar o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade porque:

(a) A lei, regulamento ou requisitos éticos exigem ao auditor que relate (ver parágrafo A29);

(b) O auditor determinou que o relato é uma medida apropriada para responder ao caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de acordo com os requisitos éticos relevantes (ver parágrafo A30); ou

(c) A lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes proporcionam ao auditor o direito de o fazer (ver parágrafo A31).

A29. Em algumas jurisdições as disposições legais, regulamentares ou os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor relate os casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade. Por exemplo, em algumas jurisdições, existem requisitos estatutários para que o auditor de uma instituição financeira relate a ocorrência, ou suspeita de ocorrência, de incumprimento de leis e regulamentos a uma autoridade de supervisão. Adicionalmente, podem surgir distorções do incumprimento de leis e regulamentos e, em algumas jurisdições. Pode ser exigido ao auditor o relato de distorções a uma autoridade apropriada nos casos em que o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomem medidas corretivas.

A30. Noutros casos, os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor determine se o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamento a uma autoridade apropriada fora da entidade é uma medida apropriada nas circunstâncias. Por exemplo, o Código do IESBA exige que o auditor tome medidas para responder a um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine se são necessárias medidas adicionais, as quais podem incluir o relato a uma autoridade apropriada fora da

[15] ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

[16] ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

entidade.[17] O Código do IESBA explica que tal relato não seria considerado uma violação do dever de confidencialidade de acordo com o Código do IESBA.[18]

A31. Mesmo que as disposições legais, regulamentares e requisitos éticos relevantes não contenham requisitos que abordem o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, elas podem proporcionar ao auditor o direito de relatar um incumprimento ou suspeita de incumprimento a uma autoridade apropriada fora da entidade. Por exemplo, quando audita as demonstrações financeiras de instituições financeiras, o auditor pode ter o direito de acordo com a lei ou regulamento de discutir com uma autoridade supervisora questões tais como um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos,

A32. Noutras circunstâncias, o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser proibido pelo dever de confidencialidade do auditor de acordo com a lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes.

A33. A determinação exigida pelo parágrafo 29 pode envolver considerações complexas e julgamento profissional. Consequentemente, o auditor pode considerar consultar internamente (por exemplo dentro da firma ou firma de rede) ou numa base confidencial com um regulador ou organização profissional (a menos que tal seja proibido por lei ou regulamento ou seja uma violação do dever de confidencialidade). O auditor pode também considerar obter aconselhamento jurídico para compreender as suas opções e as implicações profissionais ou legais de um determinado modo de atuação.

Considerações específicas para Entidades do Setor Público

A34. Um auditor do setor público pode ser obrigado a relatar os casos de incumprimento, identificado ou suspeito, ao legislador ou a outro órgão responsável ou a relatá-los no relatório do auditor.

Documentação (Ref: Parágrafo 30)

A35. A documentação do auditor sobre as conclusões respeitantes a casos identificados ou a suspeitas de incumprimento de leis e regulamentos pode incluir, por exemplo:

- Cópias de registos ou documentos.
- Atas das questões debatidas com o órgão de gestão, com os encarregados da governação ou com terceiros externos à entidade.

A36. As disposições legais, regulamentares e requisitos éticos relevantes podem também determinar requisitos adicionais de documentação relativos a casos identificados ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos.[19]

[17] Ver, por exemplo, os parágrafos R360.21 A1 e 360.25 A1 a R360.27 do Código do IESBA.

[18] Ver, por exemplo, os parágrafos R114.1 a 114.3 A3 e R360.26 do Código do IESBA.

[19] Ver, por exemplo, o parágrafo R360.28 do Código do IESBA.