

# **ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras**

## **AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAS A FRAUDE NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009)

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240, "As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras", deve ser lida em conjunção com a ISA 200, "Objectivos 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 as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315[1] e a ISA 330[2] devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude.

---

[1] ISA 315, "Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente".

[2] ISA 330, "As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados".

#### **Características da Fraude**

2. As distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de fraude ou de erro. O que distingue a fraude do erro é se a acção subjacente que resulta na distorção das demonstrações financeiras foi intencional ou não intencional.
3. Embora a fraude seja um conceito jurídico amplo, para efeito das ISA o auditor preocupa-se com a fraude que dá origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções materiais intencionais são relevantes para o auditor ? distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e distorções resultantes de apropriação indevida de activos. Se bem que o auditor possa suspeitar ou, em casos raros, identificar a ocorrência de fraude, não lhe compete extrair conclusões de natureza legal sobre se ocorreu realmente uma fraude. (Ref: Parágrafos A1-A6)

#### **Responsabilidade pela Prevenção e Detecção da Fraude**

4. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Para tal, terá de existir o empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão activa dos encarregados da governação. A supervisão pelos

encarregados da governação inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços da gerência para gerir os resultados de modo a influenciar as percepções dos analistas quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.

### *Responsabilidades do Auditor*

5. Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material causada por fraude ou por erro. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detectadas, embora a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA[1].
6. Conforme descrito na ISA 200[2], os potenciais efeitos de limitações inerentes são particularmente significativos no caso de distorção resultante de fraude. O risco de que uma distorção material não seja detectada é mais elevado em caso de fraude do que em caso de erro. Isto acontece porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo de transacções ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio. O conluio pode fazer com que o auditor creia que a prova de auditoria é persuasiva quando de facto é falsa. A capacidade do auditor para detectar uma fraude depende de factores como a habilidade do seu autor, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a senioridade dos indivíduos envolvidos. Embora possa conseguir identificar potenciais oportunidades de fraude, é difícil para o auditor determinar se distorções em áreas de julgamento como as estimativas contabilísticas são causadas por fraude ou erro.
7. Além disso, o risco de o auditor não detectar uma distorção material resultante de fraude pela gerência é maior do que para uma fraude por outros empregados, visto que muitas vezes a gerência tem meios que lhe permitem manipular directa ou indirectamente os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.
8. Quando se trate de obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor é responsável por manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, considerando a possibilidade de que a gerência possa tentar derrogar os controlos e reconhecendo o facto de que procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detectar erros poderão não ser eficazes para detectar fraudes. Os requisitos desta ISA estão concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude e a conceber procedimentos para detectar tais distorções.

---

[1][1] ISA 200, "Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria", parágrafo A51.

[2][2] ISA 200, parágrafo A51.

## **Data de Entrada em Vigor**

9. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009.

## **Objectivos**

10. Os objectivos do auditor são:

- a. Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude;

- b. Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude, por meio da concepção e implementação de respostas apropriadas: e
- c. Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

## **Definições**

11. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:

- (a) Fraude ? Um acto intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.
- (b) Factores de risco de fraude ? Acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude.

## **Requisitos**

### **Cepticismo Profissional**

#### **Cepticismo Profissional**

- 12. De acordo com a ISA 200, o auditor deve manter cepticismo profissional ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possa existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a sua experiência passada quanto à honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade. (Ref: Parágrafos A7-A8)
- 13. Salvo se tiver razões para acreditar o contrário, o auditor pode aceitar como genuínos os registos e documentos. Se as condições identificadas durante a auditoria o levarem a crer que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento foram modificados mas não lhe foram divulgados, o auditor deve aprofundar a sua investigação. (Ref: Parágrafo A9)
- 14. Quando as respostas a indagações à gerência ou aos encarregados da governação forem inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

### **Discussão entre a Equipa de Trabalho**

#### **Discussão entre a Equipa de Trabalho**

- 15. A ISA 315 exige uma discussão entre os membros da equipa de trabalho e uma decisão pelo sócio responsável pelo trabalho quanto às matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa não envolvidos na discussão[1]. Esta discussão deve incidir em particular sobre como e quando as demonstrações financeiras podem ser sensíveis a distorção material devido a fraude e, nomeadamente, sobre como a fraude se poderá concretizar. A discussão deve ter lugar pondo de parte as eventuais convicções dos membros da equipa de trabalho quanto à honestidade e à integridade da gerência e dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A10-A11).

---

[1] ISA 315, parágrafo 10

### **Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas**

- 16. Quando executar procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, exigidos pela

ISA 315[1], o auditor deve executar os procedimentos dos parágrafos 17-24 para obter informação a usar na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

#### *Gerência e Outros Dentro da Entidade*

17. O auditor deve fazer indagações à gerência quanto:

- (a) À avaliação pela gerência do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas devido a fraude, incluindo a natureza, extensão e frequência de tais avaliações; (Ref: Parágrafos A12-A13)
- (b) Ao processo utilizado pela gerência para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude que a gerência tenha identificado ou que tenham chegado ao seu conhecimento ou classes de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente aos quais seja provável existir um risco de fraude; (Ref: Parágrafo A14)
- (c) Às comunicações, se existirem, da gerência aos encarregados da governação quanto aos processos que usa para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade; e
- (d) Às comunicações, se existirem, da gerência a empregados quanto aos seus pontos de vista sobre práticas de negócio e comportamento ético.

18. O auditor deve fazer indagações à gerência e a outros dentro da entidade, conforme apropriado, para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afecte a entidade. (Ref: Parágrafos A15-A17)

19. Para as entidades que tenham uma função de auditoria interna, o auditor deve fazer indagações junto da mesma para determinar se tem conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afecte a entidade e para obter os seus pontos de vista acerca dos riscos de fraude. (Ref: Parágrafo A18)

#### *Os Encarregados da Governação*

20. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade[2], o auditor deve tentar compreender de que modo os encarregados da governação supervisionam os processos utilizados pela gerência para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade e qual foi o controlo interno que a gerência estabeleceu para mitigar estes riscos. (Ref: Parágrafo A19-A21)

21. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, o auditor deve fazer indagações aos encarregados da governação para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afecte a entidade. Estas indagações são feitas em parte para corroborar as respostas às indagações à gerência.

#### *Relacionamentos Não Usuais ou Inesperados Identificados*

22. O auditor deve avaliar se na execução de procedimentos analíticos foram identificados relacionamentos não usuais ou inesperados, nomeadamente associados às contas de crédito, que possam indiciar riscos de distorção material devido a fraude.

#### *Outras Informações*

23. O auditor deve considerar se outras informações por si obtidas indiciam riscos de distorção devido a fraude. (Ref: Parágrafo A22)

#### *Avaliação dos Factores de Risco de Fraude*

24. O auditor deve avaliar se a informação obtida de outros procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas indicia a presença de um ou mais factores de risco de fraude. Embora os factores de risco de fraude possam não indiciar necessariamente a existência de fraude, estão muitas vezes presentes em circunstâncias em que ocorreram fraudes e podem, por isso, indiciar riscos de distorção material devido a fraude. (Ref: Parágrafos A23-A27)

[1] ISA 315, parágrafos 5-24.

[2] ISA 260, "Comunicação aos Encarregados da Governação", parágrafo 13.

## **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude**

25. De acordo com a ISA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de contas e divulgações[1].
26. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, o auditor deve, com base no pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento dos réditos, avaliar que tipos de rédito, de transacções de rédito ou de asserções dão origem a tais riscos. O parágrafo 47 especifica a documentação exigida quando o auditor conclui que este pressuposto não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, conseqüentemente, não identificou o reconhecimento de rédito como um risco de distorção material devido a fraude. (Ref: Parágrafos A28-A30)
27. O auditor deve tratar esses riscos avaliados de distorção material devido a fraude como riscos significativos e, conseqüentemente, na medida em que ainda o não tenha feito, deve inteirar-se dos controlos internos da entidade, incluindo actividades de controlo, relevantes para tais riscos. (Ref: Parágrafos A31-A32)

---

[1] ISA 315, parágrafo 25.

## **Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

### *Respostas Globais*

28. De acordo com a ISA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras[1]. (Ref: Parágrafo A33)
29. Ao determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras, o auditor deve:
- (a) Nomear e supervisionar pessoal tomando em conta os conhecimentos, a competência especializada e a capacidade dos indivíduos a quem sejam atribuídas responsabilidades significativas de trabalho e a avaliação do auditor quanto aos riscos de distorção material devido a fraude no quadro do mesmo trabalho. (Ref: Parágrafos A34-A35)
  - (b) Avaliar se a selecção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, particularmente as relacionadas com mensurações subjectivas e transacções complexas, podem ser indicativas de relato financeiro fraudulento resultante de um esforço da gerência para influenciar resultados; e
  - (c) Incorporar um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria. (Ref: Parágrafo A36)

### *Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção*

30. De acordo com a ISA 330, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão dêem resposta aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção[2]. (Ref: Parágrafos A37-A40)

*Procedimentos de Auditoria que Respondam a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pela Gerência*

31. A gerência está numa posição única para perpetrar fraude, devido à sua capacidade para manipular directa ou indirectamente registos contabilísticos e para preparar demonstrações financeiras fraudulentas derrogando controlos que parecem estar a operar com eficácia. Embora o nível do risco de derrogação dos controlos pela gerência varie de entidade para entidade, esse risco existe em todas as entidades e constitui um risco significativo de distorção material devido a fraude. Dada a forma imprevisível como pode ocorrer tal derrogação, constitui um risco de distorção material devido a fraude e, portanto, um risco significativo.
32. Independentemente da sua avaliação dos riscos de derrogação dos controlos pela gerência, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria para:
- (a) Testar a apropriação dos lançamentos de diário registados no razão geral e de outros ajustamentos feitos na preparação das demonstrações financeiras. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
    - (i) Fazer indagações aos indivíduos envolvidos no processo de relato financeiro acerca de actividade inapropriada ou não usual relacionada com o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos;
    - (ii) Seleccionar lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos no final do período de relato; e
    - (iii) Considerar a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período. (Ref: Parágrafo A41-A44)
  - (b) Rever as estimativas contabilísticas quanto a eventuais faltas de isenção e, caso existam, avaliar se as circunstâncias que as originaram representam um risco de distorção material devido a fraude. Ao executar esta revisão, o auditor deve:
    - (i) Avaliar se os julgamentos e decisões da gerência para chegar às estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que individualmente razoáveis, indiciam uma possível falta de isenção por parte da gerência da entidade que possa representar um risco de distorção material devido a fraude. Se tal acontecer, o auditor deve reavaliar as estimativas contabilísticas como um todo; e
    - (ii) Executar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e pressupostos da gerência em relação a estimativas contabilísticas significativas reflectidas nas demonstrações financeiras do ano anterior. (Ref: Parágrafo A45-A47)
  - (c) Relativamente a transacções significativas fora do âmbito normal de actividade da entidade, ou que de outra forma pareçam não ser usuais à luz do conhecimento que o auditor tem da entidade e do seu ambiente e de outras informações obtidas durante a auditoria, o auditor deve avaliar se a justificação comercial (ou a sua falta) das transacções sugere que possam ter sido celebradas com vista a um relato financeiro fraudulento ou a esconder uma apropriação indevida de activos. (Ref: Parágrafo A48)
33. O auditor deve determinar se, para dar resposta aos riscos identificados de derrogação dos controlos pela gerência, necessita de executar outros procedimentos de auditoria além dos já referidos especificamente (i.e., quando existirem riscos específicos adicionais de derrogação pela gerência

que não estejam cobertos pelos procedimentos executados para cumprir os requisitos do parágrafo 32).

---

[1] ISA 330, parágrafo 5.

[2] ISA 330, parágrafo 6.

## **Avaliação da Prova de Auditoria**

34. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos executados próximo do final da auditoria, para formar uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade, indiciam um risco de distorção material devido a fraude anteriormente não reconhecido. (Ref: Parágrafo A50)
35. Se identificar uma distorção, o auditor deve avaliar se a mesma é indicativa de fraude. Se existir tal indicação, o auditor deve avaliar as implicações da distorção em relação a outros aspectos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações da gerência, reconhecendo que é improvável que um caso de fraude seja um caso isolado. (Ref: Parágrafo A51)
36. Se identificar uma distorção, material ou não, e tiver razões para crer que é ou pode ser o resultado de fraude e que a gerência (em particular, a gerência de topo) está envolvida, o auditor deve reavaliar os riscos de distorção material devido a fraude e o seu conseqüente impacto na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados. O auditor deve também considerar se as circunstâncias ou condições indiciam possível conluio envolvendo empregados, a gerência ou terceiros, quando reconsiderar a fiabilidade da prova anteriormente obtida. (Ref: Parágrafo A52)
37. Se o auditor confirmar que, ou for incapaz de concluir se, as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas em consequência de fraude, deve avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Parágrafo A53)

## **Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho**

38. Se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou de suspeita de fraude, o auditor deparar com circunstâncias excepcionais que ponham em causa a sua capacidade para continuar a executar a auditoria, deve:
  - (a) Determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis nas circunstâncias, nomeadamente verificando se existe um requisito que o obrigue a comunicar o caso à pessoa(s) que contratou(aram) o trabalho de auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras;
  - (b) Considerar se é apropriado renunciar ao trabalho, sempre que a renúncia for possível segundo a lei ou regulamento aplicável; e
  - (c) Se renunciar ao trabalho, o auditor deve:
    - (i) Discutir com o nível apropriado de gerência e com os encarregados da governação essa renúncia e as respectivas razões; e
    - (ii) Determinar se existe um requisito legal ou profissional que o obrigue a comunicar à pessoa(s) que contratou(aram) o trabalho de auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras, essa renúncia e as respectivas razões. (Ref: Parágrafo A54-A57)

## **Declarações Escritas**

39. O auditor deve obter declarações escritas da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que:
- (a) Reconhecem a sua responsabilidade pela concepção, implementação e manutenção do controlo interno destinado a evitar e detectar a fraude;
  - (b) Divulgaram ao auditor os resultados da sua avaliação do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas em consequência de fraude;
  - (c) Divulgaram ao auditor o seu conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afecte a entidade envolvendo:
    - (i) A Gerência;
    - (ii) Empregados que tenham funções importantes no controlo interno; ou
    - (iii) Outros, quando a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e
  - (d) Divulgaram ao auditor o seu conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou suspeita de fraude, que afectem as demonstrações financeiras da entidade, comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros. (Ref: Parágrafos A58-A59)

### **Comunicações à Gerência e aos Encarregados da Governação**

40. Se o auditor tiver identificado uma fraude ou se tiver obtido informação que indiciem que possa existir uma fraude, deve comunicar estas matérias em tempo oportuno ao nível apropriado de gerência, a fim de informar os responsáveis directos pela prevenção e detecção de fraudes sobre matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Parágrafo A60)
41. A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeite de fraude que envolva:
- (a) A Gerência;
  - (b) Empregados que tenham funções importantes no controlo interno; ou
  - (c) Outros, quando a fraude resulte numa distorção material nas demonstrações financeiras,
- deve comunicar estas matérias aos encarregados da governação em tempo oportuno. Se o auditor suspeitar de fraude que envolva a gerência, deve comunicar estas suspeitas aos encarregados da governação e discutir com eles a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria. (Ref: Parágrafos A61-A63)
42. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação quaisquer outras matérias relativas a fraude que sejam, no julgamento do auditor, relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Parágrafo A64)

### **Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras**

43. Se o auditor tiver identificado ou suspeitar da existência de fraude, deve determinar se existe uma responsabilidade de relatar a ocorrência ou a suspeita a alguém exterior à entidade. Se bem que o dever profissional do auditor no sentido de manter a confidencialidade da informação do cliente possa excluir tal relato, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A65-A67)

### **Documentação**

44. O auditor deve incluir o que se segue na documentação de auditoria[1] relativa ao conhecimento da entidade e do seu ambiente e à avaliação dos riscos de distorção material exigida pela ISA 315[2]:

- (a) As decisões importantes a que chegou a equipa de trabalho durante a sua discussão no que respeita à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude; e
- (b) Os riscos de distorção material devido a fraude identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção.
45. O auditor deve incluir o que se segue na documentação de auditoria relativa às respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material exigidas pela ISA 330[3]:
- (a) As respostas globais aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como a ligação destes procedimentos aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção; e
- (b) Os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo os concebidos para abordar o risco de derrogação de controlos pela gerência.
46. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações feitas à gerência, aos encarregados da governação, às autoridades reguladoras e a outros acerca de fraudes.
47. Se o auditor tiver concluído que o pressuposto de que existe um risco de distorção material devido a fraude relacionado com o reconhecimento do rédito não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, deve incluir na documentação de auditoria as razões para essa conclusão.

\*\*\*

---

[1][1] ISA 230, "Documentação de Auditoria", parágrafos 8-11, e parágrafo A6.

[2][2] ISA 315, parágrafo 32.

[3][3] ISA 330, parágrafo 28.

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Características da Fraude

- A1. A fraude, seja através de relato financeiro fraudulento ou apropriação indevida de activos, envolve incentivo ou pressão para a cometer, a percepção de uma oportunidade para o fazer e alguma racionalização do acto. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para fazer relato financeiro fraudulento quando a gerência está sob pressão, vinda de fora ou de dentro da entidade, para atingir um esperado (e talvez irrealista) objectivo de lucros ou resultado financeiro - em particular porque as consequências para a gerência do incumprimento desses objectivos financeiros poderão ser significativas. De forma similar, os indivíduos podem ser incentivados a apropriar-se indevidamente de activos, por exemplo, porque estão a viver acima dos seus meios.
  - Pode existir a percepção de uma oportunidade para cometer fraude quando um indivíduo acredita que o controlo interno pode ser derogado, por exemplo porque ocupa uma posição de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas do controlo interno.
  - Os indivíduos podem ser capazes de racionalizar a prática de um acto fraudulento. Alguns indivíduos possuem uma atitude, carácter ou conjunto de valores éticos que lhes permite cometer um acto desonesto com conhecimento e intencionalidade. Porém, mesmo indivíduos que de outra forma seriam honestos podem cometer fraude num ambiente que lhes imponha suficiente pressão.
- A2. O relato financeiro fraudulento envolve distorções intencionais, incluindo omissões de quantias ou de divulgações nas demonstrações financeiras, para enganar os utentes de demonstrações financeiras. Pode ser causado pelos esforços da gerência para gerir os resultados de modo a enganar os utentes de demonstrações financeiras, influenciando as suas percepções quanto ao

desempenho e rentabilidade da entidade. Tal gestão de resultados pode começar com pequenas acções ou ajustamentos não apropriados de pressupostos e alterações em julgamentos da gerência. As pressões e incentivos podem conduzir estas acções a aumentar até ao ponto em que possam resultar em relato financeiro fraudulento. Esta situação pode ocorrer quando, devido a pressões para cumprir expectativas de mercado ou a um desejo de maximizar a retribuição baseada no desempenho, a gerência assume intencionalmente posições que conduzem a relato financeiro fraudulento, distorcendo materialmente as demonstrações financeiras. Em algumas entidades, a gerência pode ser motivada a reduzir os resultados numa determinada quantia material para minimizar impostos ou a inflacionar esses resultados para garantir financiamento bancário.

A3. O relato financeiro fraudulento pode ser conseguido das seguintes formas:

- Manipulação, falsificação (incluindo viciação) ou alteração de registos contabilísticos ou de documentos de suporte, a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras.
- Declarações erradas ou omissão intencional, nas demonstrações financeiras, de acontecimentos, transacções ou outras informações significativas.
- Aplicação indevida intencional de princípios contabilísticos relativos a quantias, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

A4. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação pela gerência de controlos que podem aparentemente estar a operar com eficácia. A fraude pode ser cometida pela gerência derrogando controlos através de técnicas como:

- Registrar lançamentos de diário fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objectivos.
- Ajustar pressupostos de forma inapropriada e alterar julgamentos usados para estimar saldos de conta.
- Omitir, avançar ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transacções que tenham ocorrido durante o período contabilístico.
- Esconder, ou não divulgar, factos que possam afectar as quantias registadas nas demonstrações financeiras.
- Entrar em transacções complexas estruturadas de modo a apresentar de forma enganadora a posição financeira ou o desempenho financeiro da entidade.
- Alterar registos e termos relacionados com transacções significativas e não usuais.

A5. A apropriação indevida de activos envolve o roubo dos activos de uma entidade e é muitas vezes perpetrada por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Pode, porém, envolver também a gerência, que é geralmente mais capaz de disfarçar ou esconder apropriações indevidas de formas que são difíceis de detectar. A apropriação indevida de activos pode ser levada a cabo de uma variedade de formas, que incluem:

- Desfalcar recebimentos (por exemplo, apropriação indevida de cobranças de contas a receber ou desvio para contas bancárias pessoais de recebimentos relativos a contas anuladas);
- Roubar activos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, roubo de inventários para uso pessoal ou para venda, roubo de sucata para venda, conluio com um concorrente para divulgar dados tecnológicos em troca de pagamento);
- Fazer com que uma entidade pague bens e serviços não recebidos (por exemplo, pagamento a fornecedores fictícios, luvas pagas por fornecedores aos agentes de compra da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios); e
- Usar os activos de uma entidade para uso pessoal (por exemplo, uso dos activos de uma entidade como garantia de um empréstimo pessoal ou de um empréstimo a uma parte relacionada).

A apropriação indevida de activos é muitas vezes acompanhada de registos ou documentos falsos ou susceptíveis de induzir em erro, a fim de esconder o facto de que os activos estão em falta ou foram dados como garantia sem a devida autorização.

### *Considerações específicas para Entidades do Sector Público*

A6. As responsabilidades do auditor do sector público relativas a fraude podem ser uma consequência da lei, regulamento ou outra autoridade aplicável às entidades do sector público ou podem ser cobertas separadamente pelo mandato do auditor. Assim, as responsabilidades do auditor do sector público podem não ser limitadas à consideração dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, mas incluir também uma responsabilidade mais ampla de considerar os riscos de fraude.

## **Cepticismo Profissional**

A7. Manter cepticismo profissional exige uma permanente interrogação sobre se a informação e a prova de auditoria obtida sugere que possa existir uma distorção material devido a fraude. Inclui considerar a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria e os controlos sobre a sua preparação e manutenção, quando relevantes. Devido às características da fraude, o cepticismo profissional do auditor é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude.

A8. Embora não se possa esperar que o auditor não tome em atenção a experiência passada de honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade, o seu cepticismo profissional é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude porque podem ter existido alterações nas circunstâncias.

A9. Uma auditoria executada de acordo com as ISA raramente envolve a autenticação de documentos, nem o auditor está treinado para ser um perito, nem se espera que o seja, em tal autenticação[1]. Porém, quando o auditor identifica condições que o façam crer que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento foram modificados mas não lhe foram divulgados, os possíveis procedimentos para uma investigação mais aprofundada podem incluir:

Confirmação directa junto do terceiro.

Usar o trabalho de um perito para avaliar a autenticidade do documento.

---

[1][1] ISA 200, parágrafo A47.

## **Discussão entre a Equipa de Trabalho**

A10. Discutir a susceptibilidade de distorção material das demonstrações financeiras da entidade devido a fraude:

- Proporciona uma oportunidade para os membros da equipa de trabalho mais experientes partilharem os seus pontos de vista acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude.
- Habilita o auditor a considerar uma resposta apropriada a tal susceptibilidade e a determinar que membros da equipa de trabalho conduzirão determinados procedimentos de auditoria.
- Permite que o auditor determine de que modo os resultados dos procedimentos de auditoria serão partilhados entre a equipa de trabalho e como tratar quaisquer alegações de fraude que possam chegar ao conhecimento do auditor.

A11. A discussão pode incluir matérias como:

- Uma troca de ideias entre os membros da equipa de trabalho sobre como e onde crêem que as demonstrações financeiras da entidade podem ser susceptíveis de distorção material devido a fraude e sobre as formas como a gerência pode perpetrar e ocultar um relato financeiro fraudulento e como os activos da entidade podem ser objecto de apropriação indevida.
- Uma consideração das circunstâncias que possam ser indicativas de gestão dos resultados e de práticas que possam ser seguidas pela gerência para gerir resultados que conduzam a relato financeiro fraudulento.

- Uma consideração de factores externos e internos conhecidos que possam afectar a entidade e criem um incentivo ou uma pressão para a gerência ou outros cometerem fraude, proporcionem oportunidades de fraude e indiquem uma cultura ou ambiente que permitam à gerência ou a outros racionalizar uma fraude.
- Uma consideração do envolvimento da gerência na supervisão de empregados com acesso a dinheiro ou outros activos susceptíveis de apropriação indevida.
- Uma consideração de quaisquer alterações não usuais ou inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida da gerência ou dos empregados que tenham chegado ao conhecimento da equipa de trabalho.
- Uma ênfase sobre a importância de manter durante toda a auditoria um estado de espírito apropriado no tocante ao potencial de distorção material devido a fraude.
- Uma consideração dos tipos de circunstâncias que, se encontradas, podem indiciar a possibilidade de fraude.
- Uma consideração da forma como se poderá incorporar um elemento de imprevisibilidade na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar.
- Uma consideração dos procedimentos de auditoria que possam ser seleccionados para responder à susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude e da eficácia relativa de certos tipos de procedimentos de auditoria.
- Uma consideração de quaisquer alegações de fraude que tenham chegado ao conhecimento do auditor.
- Uma consideração do risco de derrogação dos controlos pela gerência.

## **Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas**

### Indagações à Gerência

#### Avaliação pela Gerência do Risco de Distorção Material Devido a Fraude (Ref: Parágrafo 17(a))

A12. A gerência aceita a responsabilidade pelo controlo interno da entidade e pela preparação das suas demonstrações financeiras. Consequentemente, é apropriado que o auditor faça indagações à gerência com respeito à avaliação pela própria gerência do risco de fraude e dos controlos em vigor para a evitar e detectar. A natureza, extensão e frequência da avaliação de tal risco pela gerência podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, a gerência pode fazer avaliações pormenorizadas numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Em outras entidades, a avaliação da gerência pode ser menos estruturada e menos frequente. A natureza, extensão e frequência da avaliação pela gerência são relevantes para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo da entidade. Por exemplo, o facto de a gerência não ter feito uma avaliação do risco de fraude pode em algumas circunstâncias ser indicativo da falta de importância que a gerência atribui ao controlo interno.

#### Considerações específicas para Pequenas Entidades

A13. Em algumas entidades, particularmente pequenas entidades, a avaliação da gerência poderá centrar-se nos riscos de fraude por empregados ou de apropriação indevida de activos.

#### Processo da Gerência para Identificar e dar Resposta aos Riscos de Fraude (Ref: Parágrafo 17(b))

A14. No caso de entidades com múltiplas localizações, os processos da gerência podem incluir diferentes níveis de monitorização das localizações operacionais ou segmentos de negócio. A gerência pode também ter identificado determinadas localizações operacionais ou segmentos de negócio relativamente aos quais pode ser mais provável existir um risco de fraude.

#### Indagação à Gerência e a Outros Dentro da Entidade (Ref: Parágrafo 18)

A15. As indagações à gerência pelo auditor podem proporcionar informação útil em relação aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras resultantes de fraude por empregados. Porém, tais indagações não proporcionarão provavelmente informação útil respeitante aos riscos de

distorção financeira nas demonstrações financeiras resultante de fraude pela gerência. Fazer indagações a outros dentro da entidade pode proporcionar aos indivíduos uma oportunidade de transmitir informação ao auditor que de outra maneira não seria comunicada.

A16. Exemplos de outros dentro da entidade a quem o auditor pode fazer indagações acerca da existência ou suspeita de fraude incluem:

- Pessoal operacional não directamente envolvido no processo de relato financeiro.
- Empregados com diferentes níveis de autoridade.
- Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transacções complexas ou não usuais e os responsáveis pela supervisão ou monitorização desses empregados.
- Departamento jurídico interno.
- Director de ética ou pessoa equivalente.
- Pessoa ou pessoas encarregadas de tratar das alegações de fraude.

A17. A gerência está muitas vezes na melhor posição para perpetrar fraude. Consequentemente, quando avalia as respostas da gerência às indagações com uma atitude de cepticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas às indagações com outras informações.

Indagação à Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 19)

A18. A ISA 315 e a ISA 610 estabelecem requisitos e proporcionam orientação para as auditorias das entidades que dispõem de uma função de auditoria interna[1]. Ao cumprir os requisitos dessas ISA no contexto da fraude, o auditor pode indagar acerca de actividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos executados pelos auditores internos durante o ano para detectar fraude, se for o caso.
- Se a gerência tem respondido satisfatoriamente a quaisquer conclusões resultantes desses procedimentos.

Tomar Conhecimento da Supervisão Exercida pelos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 20)

A19. Os encarregados da governação de uma entidade supervisionam os sistemas da entidade para monitorizar o risco, o controlo financeiro e o cumprimento da lei. Em muitos países, as práticas de governação de sociedades estão bem desenvolvidas e os encarregados da governação desempenham um papel activo na supervisão da avaliação pela entidade dos riscos de fraude e do controlo interno relevante. Uma vez que as responsabilidades dos encarregados da governação e da gerência podem variar de entidade para entidade e de país para país, é importante que o auditor compreenda as respectivas responsabilidades, de modo a conseguir inteirar-se da supervisão exercida pelos indivíduos apropriados[2].

A20. O conhecimento da supervisão exercida pelos encarregados da governação pode proporcionar pistas sobre a susceptibilidade da entidade à fraude pela gerência, a adequação do controlo interno dos riscos de fraude e a competência e integridade da gerência. O auditor pode inteirar-se dessa questão de diversas formas, nomeadamente assistindo a reuniões em que tenham lugar discussões, lendo as actas de tais reuniões ou fazendo indagações aos encarregados da governação.

Considerações específicas para Pequenas Entidades

A21. Nalguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Pode ser este o caso de uma pequena entidade gerida por um único proprietário e em que ninguém mais tem um papel de governação. Nestes casos, não há normalmente qualquer acção por parte do auditor, porque não há supervisão separada da gerência.

Consideração de Outras Informações (Ref: Parágrafo 23)

A22. Além da informação obtida pela aplicação de procedimentos analíticos, outras informações acerca da entidade e do seu ambiente podem ser úteis na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude. A discussão entre os membros da equipa pode proporcionar informação que seja útil na identificação de tais riscos. Além disso, a informação obtida dos processos de aceitação e retenção

de clientes pelo auditor e a experiência ganha noutros trabalhos executados para a entidade, nomeadamente trabalhos de revisão de informação financeira intercalar, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

#### Avaliação dos Factores de Risco de Fraude (Ref: Parágrafo 24)

A23. O facto de a fraude ser geralmente escondida pode tornar difícil detectá-la. O auditor pode, contudo, identificar acontecimentos ou condições que indiciam um incentivo ou pressão para a fraude ou que proporcionam uma oportunidade de cometer fraude (factores de risco de fraude). Por exemplo:

- A necessidade de satisfazer expectativas de terceiros para obter financiamento adicional de capital próprio pode criar pressão para cometer fraude;
- A concessão de bónus significativos se forem satisfeitas metas de lucros irrealistas pode criar um incentivo para cometer fraude; e
- Um ambiente de controlo que não seja eficaz pode criar uma oportunidade para cometer fraude.

A24. Os factores de risco de fraude não podem ser facilmente graduados por ordem de importância. A importância dos factores de risco de fraude varia muito. Alguns destes factores estarão presentes em entidades em que as condições específicas não apresentam riscos de distorção material. Consequentemente, a determinação sobre se um factor de risco de fraude está presente e se deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude requer o exercício de julgamento profissional.

A25. São apresentados no Apêndice 1 exemplos de factores de risco de fraude relacionados com o relato financeiro fraudulento e com a apropriação indevida de activos. Estes factores de risco ilustrativos são classificados com base nas três condições que estão geralmente presentes quando ocorre uma fraude:

- Um incentivo ou pressão para cometer fraude;
- Uma oportunidade detectada para cometer fraude; e
- Uma capacidade de racionalizar a acção fraudulenta.

Os factores de risco que reflectem uma atitude que permite a racionalização da acção fraudulenta podem não ser observáveis pelo auditor. No entanto, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tal informação. Embora os factores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 cubram uma ampla variedade de situações que se podem deparar ao auditor, são apenas exemplos, podendo existir outros factores de risco de fraude.

A26. As características de dimensão, complexidade e propriedade da entidade têm uma influência significativa na consideração dos factores de risco relevantes. No caso de uma grande entidade, por exemplo, podem existir factores que geralmente restringem a conduta indevida da gerência, tais como:

- A supervisão eficaz dos encarregados da governação.
- Uma função de auditoria interna eficaz.
- A existência e aplicação de um código de conduta escrito.

Além disso, os factores de risco de fraude considerados ao nível operacional de um segmento de negócio podem proporcionar diferentes perspectivas quando comparados com os obtidos ao nível global de uma entidade.

#### Considerações específicas para Pequenas Entidades

A27. No caso de uma pequena entidade, algumas ou todas estas considerações podem ser inaplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma pequena entidade pode não ter um código de conduta escrito mas pode, em vez disso, ter desenvolvido uma cultura que enfatize a importância da integridade e do comportamento ético por meio de comunicação verbal e pelo exemplo da gerência. O domínio da gerência por um único indivíduo numa pequena entidade não indicia geralmente, em si mesmo, uma falha da gerência em mostrar e comunicar uma atitude apropriada com respeito ao controlo interno e ao processo de relato financeiro. Em algumas entidades, a necessidade de autorização da gerência permite compensar controlos que sem esse elemento seriam deficientes e

reduzir o risco de fraude pelos empregados. Porém, o domínio da gerência por um único indivíduo pode constituir uma potencial deficiência no controlo interno, uma vez que existe uma oportunidade para a derrogação de controlos pela gerência.

## **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude**

*Riscos de Fraude no Reconhecimento do Rédito (Ref: Parágrafo 26)*

- A28. A distorção material devida a relato financeiro fraudulento relativo ao reconhecimento do rédito resulta muitas vezes de uma sobreavaliação do rédito por meio, por exemplo, do reconhecimento prematuro de réditos ou do registo de réditos fictícios. Pode resultar também de uma subavaliação de réditos, por meio, por exemplo, da transferência inapropriada de réditos para um período posterior.
- A29. Os riscos de fraude no reconhecimento do rédito podem ser maiores nalgumas entidades que noutras. Podem, por exemplo, existir pressões ou incentivos sobre a gerência para fazer relato financeiro fraudulento por meio do reconhecimento de rédito inapropriado no caso de entidades admitidas à cotação em que o desempenho seja medido em termos do crescimento do rédito ou do lucro numa base anual. De forma similar podem, por exemplo, existir maiores riscos de fraude no reconhecimento do rédito no caso de entidades que geram uma parte substancial do seu rédito através de vendas a dinheiro.
- A30. O pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito pode ser ilidido. Por exemplo, o auditor pode concluir que não existe risco de distorção material devido a fraude relativa ao reconhecimento do rédito num caso em que existe um único tipo de transacção simples de rédito, por exemplo o rédito de locações de uma única propriedade arrendada.

*Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Devido a Fraude e Compreender os Respective Controlos Internos da Entidade*

- A31. A gerência pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar e sobre a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir[1]. Ao determinar quais os controlos a implementar para evitar e detectar a fraude, a gerência considera os riscos de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude. Como parte desta consideração, a gerência pode concluir que não se justifica o custo de implementar e manter um determinado controlo face à redução a ser conseguida dos riscos de distorção material devido a fraude.
- A32. É por isso importante que o auditor se inteire dos controlos que a gerência concebeu, implementou e manteve para prevenir e detectar a fraude. Ao fazer isto, o auditor pode ficar a saber, por exemplo, que a gerência escolheu conscienciosamente aceitar os riscos associados a uma falta de segregação de funções. A informação proveniente deste conhecimento pode também ser útil na identificação dos factores de risco de fraude que possam afectar a avaliação pelo auditor dos riscos de as demonstrações financeiras poderem conter distorções materiais devido a fraude.

---

## **Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

*Respostas Globais (Ref: Parágrafo 28)*

- A33. · Determinar as respostas globais aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude inclui geralmente a consideração de como a conduta global da auditoria pode reflectir um cepticismo profissional crescente, por exemplo por meio de:
- Sensibilidade crescente na selecção da natureza e extensão da documentação a examinar como suporte de transacções materiais.
  - Reconhecimento crescente da necessidade de corroborar explicações ou declarações da gerência com respeito a assuntos materiais.

Também envolve considerações gerais adicionais, para além dos procedimentos específicos planeados, que incluem as matérias listadas no parágrafo 29, debatidas adiante.

*Nomeação e Supervisão de Pessoal (Ref: Parágrafo 29(a))*

A34. O auditor pode dar resposta a riscos identificados de distorção material devido a fraude, por exemplo, nomeando mais indivíduos com competência e conhecimentos especializados, como peritos forenses e de TI, ou nomeando indivíduos mais experientes para o trabalho.

A35. A extensão da supervisão reflecte a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e as competências dos membros da equipa que executam o trabalho.

*Imprevisibilidade na Selecção de Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 29(c))*

A36. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar, visto que os indivíduos dentro de uma entidade que estejam familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados durante um trabalho poderão ser mais capazes de esconder relato financeiro fraudulento. Isto pode ser conseguido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em relação a determinados saldos de contas e asserções que não seriam testadas em função da sua materialidade ou risco.
- Ajustando os procedimentos de auditoria a um calendário diferente do que seria expectável.
- Usando métodos de amostragem diferentes.
- Executando procedimentos de auditoria em localizações diferentes ou em localizações não anunciadas.

*Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção (Ref: Parágrafo 30)*

A37. As respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção podem incluir alterar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes formas:

- A natureza dos procedimentos de auditoria a executar pode ter de ser alterada para obter prova de auditoria mais fiável e relevante ou para obter informação adicional corroborativa, o que pode afectar não só o tipo de procedimentos de auditoria a executar como também a sua combinação. Por exemplo:
  - A inspecção ou observação física de determinados activos pode assumir maior importância, ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para recolher mais prova acerca dos dados contidos em contas significativas ou ficheiros electrónicos de transacções.
  - O auditor pode conceber procedimentos para obter informação corroborativa adicional. Por exemplo, se o auditor constatar que a gerência está sob pressão para cumprir expectativas de resultados, pode existir o risco associado de que a gerência esteja a inflacionar as vendas celebrando acordos de venda em termos que obstam ao reconhecimento do rédito ou facturando determinadas vendas antes da entrega. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas para confirmar não somente os saldos em aberto, mas também os pormenores dos acordos de venda, incluindo a respectiva data e quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor poderá considerar eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações a pessoal não financeiro da entidade sobre quaisquer alterações em acordos de venda e termos de entrega.
- O momento da realização dos procedimentos substantivos pode ter de ser modificado. O auditor pode concluir que a execução de testes substantivos no final do período ou perto dele será a melhor maneira de tratar um risco avaliado de distorção material devido a fraude. Pode também concluir que, dados os riscos avaliados de distorção ou manipulação intencional, procedimentos de auditoria que projectem as conclusões da auditoria de uma data intercalar até ao fim do período não seriam eficazes. Pelo contrário, porque uma distorção intencional ? por exemplo, uma distorção que envolva reconhecimento indevido de rédito ? pode ter sido

iniciada num período intercalar, o auditor pode optar por aplicar procedimentos substantivos a transacções que ocorram mais cedo no período de relato ou a todo esse período.

- A extensão dos procedimentos aplicados reflecte a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar a dimensão das amostragens ou executar procedimentos analíticos a um nível mais pormenorizado. As técnicas de auditoria assistidas por computador podem também possibilitar um teste mais extensivo de transacções electrónicas e de ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para seleccionar amostras de transacções dos principais ficheiros electrónicos, para ordenar transacções com características específicas ou para testar toda a população em vez de uma amostra.

- A38. Se o auditor identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte quantidades de inventário, uma análise dos registos de inventário da entidade poderá ajudar a identificar localizações ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem do inventário físico. Tal análise poderá conduzir à decisão de observar contagens de inventário em determinadas localizações numa base não anunciada ou conduzir a contagens de inventário em todas as localizações na mesma data.
- A39. O auditor pode identificar um risco de distorção material devido a fraude que afecte diversas contas e asserções. Em causa poderão estar a avaliação de activos, estimativas relativas a transacções específicas (como aquisições, reestruturações ou alienações de um segmento do negócio), e outros passivos significativos (como obrigações relacionadas com pensões e outros benefícios pós-emprego ou passivos de recuperação ambiental). O risco poderá também estar relacionado com alterações significativas em pressupostos relativos a estimativas recorrentes. A informação recolhida através do conhecimento da entidade e do seu ambiente pode ajudar o auditor a avaliar a razoabilidade de tais estimativas da gerência e dos julgamentos e pressupostos subjacentes. Uma revisão retrospectiva de julgamentos e pressupostos similares da gerência em períodos anteriores poderá também proporcionar uma visão acerca da razoabilidade dos julgamentos e pressupostos que suportam as estimativas da gerência.
- A40. São apresentados no Apêndice 2 exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para abordar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude, que ilustram nomeadamente a incorporação de um elemento de imprevisibilidade. O mesmo apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material resultantes não só de relato financeiro fraudulento, nomeadamente resultante de reconhecimento de rédito, mas também de apropriação indevida de activos.

*Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pela Gerência*

Lançamentos de Diário e Outros Ajustamentos (Ref: Parágrafo 32(a))

- A41. A distorção material de demonstrações financeiras devido a fraude envolve muitas vezes a manipulação do processo de relato financeiro através do registo de lançamentos de diário não apropriados ou não autorizados. Esse processo pode ocorrer durante todo o ano ou no final do período, ou por a gerência fazer ajustamentos a quantias relatadas nas demonstrações financeiras que não se reflectem nos lançamentos de diário, por exemplo através de reclassificações e ajustamentos de consolidação.
- A42. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material associados a uma derrogação inapropriada dos controlos sobre os lançamentos de diário é importante na medida em que os controlos e processos automatizados podem reduzir o risco de erro inadvertido mas não eliminam o risco de que indivíduos possam derrogar inapropriadamente esses processos automatizados, por exemplo alterando as quantias que são automaticamente passadas para o razão geral ou para o sistema de relato financeiro. Por outro lado, quando se usam meios informáticos para transferir automaticamente informação, a prova de tal intervenção nos sistemas de informação poderá ser escassa ou inexistente.
- A43. Na identificação e selecção de lançamentos de diário e outros ajustamentos com vista a testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens seleccionados, são relevantes as seguintes matérias:
- *Avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude ? a presença de factores de risco de fraude e outra informação obtida durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção*

material devido a fraude poderão ajudá-lo a identificar classes específicas de lançamentos de diário e outros ajustamentos para teste.

- *Controlos que tenham sido implementados sobre os lançamentos de diário e outros ajustamentos ?* controlos eficazes sobre a preparação e execução de lançamentos de diário e outros ajustamentos podem reduzir a quantidade de testes substantivos necessários, desde que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controlos.
- *Processo de relato financeiro da entidade e natureza da prova que pode ser obtida ?* em muitas entidades, o processamento rotineiro de transacções envolve uma combinação de passos e procedimentos manuais e automatizados. De forma análoga, o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos pode envolver procedimentos e controlos tanto manuais como automatizados. Quando se usam meios informáticos no processo de relato financeiro, os lançamentos de diário e outros ajustamentos poderão existir somente em formato electrónico.
- *Características de lançamentos de diário ou outros ajustamentos fraudulentos ?* os lançamentos de diário ou outros ajustamentos inapropriados têm muitas vezes características de identificação únicas, que podem incluir lançamentos (a) feitos para contas não relacionadas, não usuais ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que normalmente não fazem lançamentos de diário, (c) registados no final do período ou após o encerramento com pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos quer antes quer durante a preparação das demonstrações financeiras, sem números de conta, ou (e) contendo números arredondados ou números finais consistentes.
- *Natureza e complexidade das contas ?* podem ser aplicados lançamentos de diário ou ajustamentos inapropriados a contas que (a) contenham transacções complexas ou de natureza não usual, (b) contenham estimativas significativas e ajustamentos de fim de período, (c) tenham mostrado distorções no passado, (d) não tenham sido reconciliadas em tempo oportuno ou contenham diferenças não reconciliadas, (e) contenham transacções inter grupo, ou (f) estejam de outra forma associadas a um risco identificado de distorção material devido a fraude. Na auditoria de entidades que tenham várias localizações ou componentes, toma-se em consideração a necessidade de seleccionar lançamentos de diário provenientes de múltiplas localizações.
- *Lançamentos de diário ou outros ajustamentos processados fora do âmbito normal de actividade ?* os lançamentos de diário não normalizados podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controlo interno que os lançamentos de diário usados numa base recorrente para registar transacções tais como vendas, compras e desembolsos de caixa mensais.

A44. O auditor exerce julgamento profissional na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos testes de lançamentos de diário e outros ajustamentos. Contudo, porque os lançamentos de diário e outros ajustamentos fraudulentos são muitas vezes feitos no final do período de relato, o parágrafo 32(a)(ii) exige que o auditor seleccione os lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos nessa altura. Além disso, uma vez que as distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fraude podem ocorrer durante todo o período e podem envolver esforços extensivos de ocultação, o parágrafo 32(a)(iii) exige que o auditor considere se existe também a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período.

#### *Estimativas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 32(b))*

- A45. A preparação das demonstrações financeiras exige que a gerência faça uma variedade de julgamentos ou pressupostos que afectam estimativas contabilísticas significativas e monitorize continuamente a razoabilidade de tais estimativas. O relato financeiro fraudulento é muitas vezes realizado por meio de distorção intencional de estimativas contabilísticas. Isto pode ser conseguido, por exemplo, subavaliando ou sobreavaliando todas as provisões e ajustamentos no mesmo sentido, de forma concebida para nivelar resultados ao longo de dois ou mais períodos ou para atingir um determinado nível de resultados, a fim de enganar os utentes das demonstrações financeiras influenciando as suas percepções quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.
- A46. A finalidade da execução de uma revisão retrospectiva de julgamentos e pressupostos da gerência relacionados com estimativas contabilísticas significativas reflectidas nas demonstrações financeiras do ano anterior é determinar se existe uma indicação de uma possível falta de isenção por parte da gerência. Não se destina a pôr em causa os julgamentos profissionais do auditor no ano anterior com base na informação disponível na altura.

A47. Uma análise retrospectiva é também exigida pela ISA 540[1][1][1]. Essa análise é conduzida como um procedimento de avaliação do risco para obter informação respeitante à eficácia do processo de estimação da gerência em anos anteriores, à prova de auditoria acerca do desfecho ou, quando aplicável, ao subsequente recálculo de estimativas contabilísticas de períodos anteriores que seja pertinente para a elaboração de estimativas contabilísticas do período corrente e à prova de auditoria de matérias, tais como a incerteza de estimação, que possa ser necessário divulgar nas demonstrações financeiras. Na prática, a revisão pelo auditor dos julgamentos e pressupostos da gerência quanto a faltas de isenção que possam representar um risco de distorção material devido a fraude de acordo com esta ISA pode ser efectuada juntamente com a revisão exigida pela ISA 540.

*Justificação do Negócio para Transacções Significativas (Ref: Parágrafo 32(c))*

A48. Entre os indicadores que podem sugerir que determinadas transacções significativas fora do âmbito normal de actividade da entidade ou que de outra forma aparentem ser não usuais podem ter sido celebradas para fins de relato financeiro fraudulento ou para esconder uma apropriação indevida de activos incluem-se:

- A forma de tais transacções parece demasiado complexa (por exemplo, a transacção envolve múltiplas entidades dentro de um grupo consolidado ou múltiplos terceiros não relacionados).
- A gerência não discutiu a natureza e a contabilização de tais transacções com os encarregados da governação da entidade e há documentação inadequada.
- A gerência está a pôr mais ênfase na necessidade de um dado tratamento contabilístico do que na base económica da transacção.
- Transacções que envolvem partes relacionadas não consolidadas, incluindo entidades com finalidade especial, não foram devidamente revistas ou aprovadas pelos encarregados da governação da entidade.
- As transacções envolvem entidades relacionadas anteriormente não identificadas ou partes que não têm a substância ou a força financeira para suportar a transacção sem assistência da entidade sujeita a auditoria.

---

## **Avaliação da Prova de Auditoria**

A49. A ISA 330 exige que o auditor, baseado nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, verifique se a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção continua a ser apropriada[1]. Esta avaliação é principalmente uma matéria qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode proporcionar novas perspectivas sobre os riscos de distorção material devido a fraude e sobre a eventual necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indiciar a possibilidade de fraude.

*Procedimentos Analíticos Executados Próximo do Final da Auditoria para Formar uma Conclusão Global (Ref: Parágrafo 34)*

A50. Determinar quais as tendências e relacionamentos concretos que podem indiciar um risco de distorção material devido a fraude exige julgamento profissional. Relacionamentos não usuais que envolvam réditos e rendimento no final do ano são particularmente relevantes. Estes podem incluir, por exemplo: quantias anormalmente elevadas de rendimento relatadas nas últimas semanas do período de relato ou transacções não usuais; ou rendimento que é inconsistente com as tendências nos fluxos de caixa das operações.

*Consideração de Distorções Identificadas (Ref: Parágrafo 35-37)*

A51. Dado que a fraude envolve incentivo ou pressões para cometer fraude, a oportunidade de a cometer ou alguma racionalização do acto, não é provável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Consequentemente, as distorções, tais como distorções numerosas numa localização específica mesmo que o efeito acumulado não seja material, podem ser indicativas de um risco de distorção material devido a fraude.

A52. As implicações da fraude identificada dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude que de outro modo seria insignificante pode ser significativa se envolver a gerência de topo. Nestas circunstâncias, a fiabilidade da prova anteriormente obtida pode ser posta em causa, porque podem existir dúvidas acerca da plenitude e verdade das declarações feitas e acerca da genuinidade dos registos contabilísticos e da documentação. Pode também existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, gerência e terceiros.

A53. A ISA 450[2] e a ISA 700[3] estabelecem requisitos e proporcionam orientação sobre a avaliação e tratamento de distorções e o efeito sobre a opinião expressa pelo auditor no seu relatório.

---

[1] ISA 330, parágrafo 25.

[2] ISA 450, "Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria",

[3] ISA 700, "Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras".

## **Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho**

A54. Entre os exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e pôr em causa a capacidade de o auditor continuar a executar a auditoria incluem-se:

- A entidade não toma a acção apropriada com respeito à fraude que o auditor considera necessária nas circunstâncias, mesmo quando a fraude não é material para as demonstrações financeiras;
- A consideração pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e os resultados de testes de auditoria indiciam um risco significativo de fraude material e profunda; ou
- O auditor tem grandes preocupações quanto à competência ou integridade da gerência ou dos encarregados da governação.

A55. Devido à variedade de circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever perfeitamente quando é que a renúncia a um trabalho é apropriada. Entre os factores que afectam a conclusão do auditor incluem-se as implicações do envolvimento de um membro da gerência ou dos encarregados da governação (que pode afectar a credibilidade das declarações da gerência) e os efeitos no auditor de uma associação continuada com a entidade.

A56. O auditor tem responsabilidades legais e profissionais em tais circunstâncias, que podem variar de país para país. Nalguns países, por exemplo, o auditor pode ter o direito, ou pode ser-lhe exigido, que faça uma declaração ou apresente relato à pessoa ou pessoas que o nomearam ou, em alguns casos, às entidades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar os requisitos legais, o auditor pode considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico aquando da decisão de renunciar a um trabalho e da determinação da acção apropriada, incluindo a possibilidade de relatar aos accionistas, reguladores ou outros[1].

### *Considerações específicas para Entidades do Sector Público*

A57. Em muitos casos no sector público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar aberta ao auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público.

---

## **Declarações Escritas**

A58. A ISA 580[1] estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a obtenção de declarações apropriadas da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação. Além de reconhecer que cumpriram a sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras, é importante que, independentemente da dimensão da entidade, a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação, reconheçam a sua responsabilidade pelo controlo interno concebido, implementado e mantido para evitar e detectar a fraude.

A59. Devido à natureza da fraude e às dificuldades encontradas pelos auditores na detecção de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude, é importante que o auditor

obtenha uma declaração escrita da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação a confirmar que divulgaram ao auditor:

- (a) Os resultados da avaliação pela gerência do risco de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude; e
- (b) O seu conhecimento de fraudes reais, suspeitas ou alegadas que afectem a entidade.

---

[1][1] ISA 580, "Declarações Escritas".

## **Comunicações à Gerência e aos Encarregados da Governação**

### *Comunicações à Gerência (Ref: Parágrafo 40)*

A60. Quando o auditor tiver obtido prova de que existe ou possa existir fraude, é importante que a matéria seja levada ao conhecimento do nível apropriado de gerência logo que praticável. Isto é válido mesmo que a matéria possa ser considerada inconsequente (por exemplo, um pequeno desfalque por um empregado a um nível inferior na organização da entidade). A determinação desse nível apropriado da gerência é uma matéria de julgamento profissional e é afectada por factores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da possível fraude. Geralmente, o nível apropriado de gerência é pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na possível fraude.

### *Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 41)*

A61. A comunicação do auditor com os encarregados da governação pode ser feita verbalmente ou por escrito. A ISA 260 identifica os factores que o auditor considera para determinar se deve comunicar verbalmente ou por escrito[1]. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolva gerência de topo ou que resulte numa distorção material das demonstrações financeiras, o auditor relata tais matérias em tempo oportuno e pode considerar necessário relatá-las também por escrito.

A62. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar aos encarregados da governação as situações em que tenha tomado conhecimento de fraude que envolve empregados que não pertencem à gerência e que não resulta numa distorção material. De forma análoga, os encarregados da governação podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é melhorado se o auditor e os encarregados da governação chegarem a acordo numa fase inicial da auditoria acerca da natureza e extensão das comunicações do auditor a este respeito.

A63. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas acerca da integridade ou honestidade da gerência ou dos encarregados da governação, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar a acção apropriada.

### *Outras Matérias Relacionadas com a Fraude (Ref: Parágrafo 42)*

A64. Outras matérias relacionadas com a fraude a discutir com os encarregados da governação podem incluir, por exemplo:

- Preocupações acerca da natureza, extensão e frequência das avaliações pela gerência sobre os controlos em vigor para prevenir ou detectar fraude e sobre o risco de que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.
- Uma falha da gerência em tratar apropriadamente deficiências materiais identificadas através do controlo interno ou em responder apropriadamente a uma fraude identificada.
- A avaliação do auditor sobre o ambiente de controlo da entidade, incluindo questões respeitantes à competência e integridade da gerência.
- Acções da gerência que possam ser indicativas de relato financeiro fraudulento, tal como a selecção e aplicação pela gerência de políticas contabilísticas que possam ser indicativas de uma tentativa da gerência para gerir resultados a fim de enganar os utentes das demonstrações financeiras influenciando a sua percepção do desempenho e rentabilidade da entidade.

- Preocupações acerca da adequação e plenitude da autorização de transacções que pareçam estar fora do âmbito normal da actividade.

[1] ISA 260, parágrafo A38.

## Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras

- A65. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente pode excluir a possibilidade de relatar a fraude a um terceiro fora da entidade cliente. Porém, a responsabilidade legal do auditor varia de país para país e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser derogado por via estatutária, pela lei ou pelos tribunais. Nalguns países, o auditor de uma instituição financeira tem o dever oficial de relatar a ocorrência de fraude às autoridades de supervisão. Por outro lado, nalguns países o auditor tem o dever de relatar distorções às autoridades nos casos em que a gerência e os encarregados da governação não adoptem acções correctivas.
- A66. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para determinar a acção apropriada nas circunstâncias, com o objectivo de averiguar os passos necessários para considerar os aspectos de interesse público da fraude identificada.

### *Considerações específicas para Entidades do Sector Público*

- A67. No sector público, os requisitos para relatar fraude, descoberta ou não por meio do processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato da auditoria ou da lei, regulamentos ou outra autoridade relacionados.

## Apêndice 1 - Exemplos de Factores de Risco de Fraude

### Exemplos de Factores de Risco de Fraude

Os factores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos factores que podem ser encontrados pelos auditores numa grande variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relativos aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor: relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de activos. Para cada um destes tipos de fraude, os factores de risco são ainda classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções materiais devidas a fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades e (c) atitudes/racionalizações. Embora os factores de risco cubram uma grande variedade de situações, constituem apenas exemplos, pelo que o auditor pode identificar factores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias, podendo alguns assumir maior ou menor importância em entidades de diferente dimensão ou com características de propriedade ou circunstâncias diferentes. A ordem por que são apresentados os exemplos de factores de risco não pretende reflectir a sua importância relativa ou frequência.

### Factores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento

Apresentam-se em seguida exemplos de factores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento.

#### *Incentivos/Pressões*

A estabilidade financeira ou a rentabilidade está ameaçada por condições económicas, operacionais ou do sector de actividade da entidade, tais como (ou como indicado por):

- Alto grau de concorrência ou de saturação do mercado, acompanhado por margens em declínio.
- Grande vulnerabilidade a alterações rápidas, nomeadamente evolução tecnológica, obsolescência do produto ou variação das taxas de juro.
- Declínios significativos na procura por clientes e aumento das falências quer no sector de actividade quer na economia em geral.

- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, encerramento ou aquisição hostil.
- Fluxos de caixa operacionais negativos recorrentes ou incapacidade para gerar fluxos de caixa embora relatando ganhos e aumento dos ganhos.
- Crescimento rápido ou rentabilidade não usual, especialmente em comparação com outras empresas no mesmo sector de actividade.
- Novos requisitos contabilísticos, estatutários ou regulamentares.

Existe pressão excessiva para a gerência satisfazer os requisitos ou expectativas de terceiros devido ao seguinte:

- Expectativas de rentabilidade ou de uma certa evolução por parte de analistas de investimento, investidores institucionais, credores significativos ou outros terceiros externos (particularmente expectativas indevidamente agressivas ou irrealistas), incluindo expectativas criadas pela gerência, por exemplo através de comunicados à imprensa ou mensagens em relatórios anuais demasiado optimistas.
- Necessidade de obter financiamento adicional de dívida ou de capital para manter a competitividade, incluindo financiamento de dispêndios significativos em pesquisa e desenvolvimento ou em imobilizado.
- Capacidade marginal para satisfazer requisitos de admissão à cotação em bolsa ou de reembolso ou outros requisitos estipulados de dívida.
- Efeitos adversos, aparentes ou reais, do relato de fracos resultados em transacções significativas pendentes, tais como concentrações de actividades empresariais ou adjudicação de contratos.

A informação disponível indica que a situação financeira pessoal da gerência ou dos encarregados da governação está ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade devido a:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Partes significativas da sua remuneração (por exemplo gratificações, opções sobre acções e acordos de saída) são dependentes da consecução de metas agressivas quanto ao preço das acções, aos resultados operacionais, à posição financeira ou aos fluxos de caixa[1][1][1][1].
- Garantias pessoais de dívidas da entidade.

Existe pressão excessiva sobre a gerência ou pessoal operacional para satisfazer metas financeiras estabelecidas pelos encarregados da governação, incluindo incentivos de vendas ou rentabilidade.

#### *Oportunidades*

A natureza do sector de actividade ou as operações da entidade proporcionam oportunidades para produzir relato financeiro fraudulento que podem provir do seguinte:

- Transacções significativas com partes relacionadas fora da actividade normal do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outra firma.
- Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado sector industrial que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transacções inapropriadas ou diferentes do que seriam com partes independentes.
- Activos, passivos, réditos ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjectivos ou incertezas difíceis de corroborar.
- Transacções significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente transacções próximas do final do período que coloquem questões difíceis de "substância sobre a forma".
- Operações significativas localizadas ou conduzidas além-fronteiras em jurisdições onde existem ambientes de negócio e culturas diferentes.
- Uso de intermediários de negócio sem que para isso pareça existir uma clara justificação de negócio.

- Contas bancárias significativas ou operações com subsidiárias ou sucursais em jurisdições de paraíso fiscal sem que para isso pareça existir uma clara justificação de negócio.

A monitorização da gerência não é eficaz em resultado do seguinte:

- Domínio da gerência por uma única pessoa ou por um pequeno grupo de pessoas (num negócio não gerido pelo proprietário) sem controlos de compensação.
- A supervisão do processo de relato financeiro e do controlo interno pelos encarregados da governação não é eficaz.

Existe uma estrutura organizacional complexa ou instável, conforme evidenciado pelo seguinte:

- Dificuldade em determinar a organização ou os indivíduos que têm um interesse de controlo na entidade.
- Estrutura organizacional demasiado complexa envolvendo entidades legais ou linhas de autoridade de gestão não usuais.
- Alta rotação da gerência de topo, de consultores jurídicos ou dos encarregados da governação.

Os componentes do controlo interno são deficientes em resultado do seguinte:

- Monitorização inadequada de controlos, incluindo controlos automáticos e controlos sobre o relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
- Altas taxas de rotação ou emprego de pessoal não efectivo na contabilidade, auditoria interna ou tecnologias de informação.
- Sistemas contabilísticos e de informação que não são eficazes, incluindo situações que envolvam deficiências significativas no controlo interno.

#### *Atitudes/Racionalizações*

- Comunicação, implementação, suporte ou aplicação não eficazes dos valores ou padrões éticos da entidade pela gerência ou comunicação de valores ou padrões éticos inapropriados.
- Participação ou preocupação excessivas da gerência não financeira na selecção de políticas contabilísticas ou na determinação de estimativas significativas.
- Historial conhecido de violações de leis aplicáveis aos valores mobiliários ou de outras leis e regulamentos, ou reclamações contra a entidade, a sua gerência de topo ou os encarregados da governação, com alegações de fraude ou violação de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse da gerência em manter ou aumentar o preço das acções ou a tendência dos resultados da entidade.
- A prática seguida pela gerência de se comprometer, perante analistas, credores e outros terceiros, a atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha da gerência em remediar em tempo oportuno deficiências significativas conhecidas no controlo interno.
- Um interesse da gerência no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões de natureza fiscal.
- Moral baixo entre a gerência de topo.
- O sócio-gerente não faz distinção entre transacções pessoais e de negócio.
- Disputa entre accionistas numa entidade com poucos proprietários.
- Tentativas recorrentes da gerência para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.
- O relacionamento entre a gerência e o auditor actual ou anterior é tenso, conforme demonstram:
  - O Disputas frequentes com o auditor actual ou antecessor sobre matérias de contabilidade, de auditoria ou de relato.

O Exigências não razoáveis ao auditor, tais como prazos irrealistas para a conclusão da auditoria ou para a emissão do relatório do auditor.

O Restrições sobre o auditor que lhe limitem de forma não apropriada o acesso a pessoas ou a informação ou a capacidade de comunicar eficazmente com os encarregados da governação.

O Comportamento dominador da gerência no tratamento com o auditor, especialmente envolvendo tentativas para influenciar o âmbito do seu trabalho ou a escolha ou manutenção do pessoal nomeado ou consultado para o trabalho de auditoria.

### **Factores de Risco Decorrentes de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Activos**

Os factores de risco decorrentes de distorções provenientes de apropriação indevida de activos são também classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando existe fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades e (c) atitudes/racionalizações. Alguns dos factores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento podem também estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de activos. Por exemplo, a monitorização ineficaz do controlo interno pela gerência e outras deficiências no controlo interno podem estar presentes quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de activos. O que se segue são exemplos de factores de risco relativos a distorções provenientes de apropriação indevida de activos.

#### *Incentivos/Pressões*

As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre a gerência ou os empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo no sentido de se apropriarem indevidamente esses activos.

Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriar-se indevidamente desses activos. Os relacionamentos adversos podem resultar, por exemplo, de:

- Despedimentos de empregados já conhecidos ou previstos no futuro.
- Alterações recentes ou previstas na remuneração ou no plano de benefícios dos empregados.
- Promoções, remuneração ou outros prémios inconsistentes com as expectativas.

#### *Oportunidades*

Determinadas características ou circunstâncias podem aumentar a susceptibilidade à apropriação indevida de activos. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de activos aumentam quando existem:

- Grandes volumes de dinheiro em caixa ou de dinheiro processado.
- Itens de inventários de pequena dimensão, alto valor ou com muita procura.
- Activos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes ou microprocessadores.
- Activos fixos tangíveis de pequena dimensão, negociáveis ou sem identificação observável do proprietário.

Um controlo interno inadequado dos activos pode aumentar a sua susceptibilidade à apropriação indevida. Por exemplo, a apropriação indevida de activos pode ocorrer devido a:

- Segregação de funções ou verificação independente inadequadas.
- Supervisão inadequada de dispêndios da gerência de topo, tais como viagens e outras despesas reembolsáveis.
- Supervisão inadequada da gerência sobre empregados responsáveis por activos, como por exemplo supervisão ou monitorização inadequadas em localizações remotas.
- Avaliação inadequada dos candidatos a emprego com acesso a activos.
- Escrituração inadequada de activos.

- Sistema inadequado de autorização e aprovação de transacções (por exemplo, nas compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimentos, inventários ou activos fixos.
- Falta de reconciliações completas e oportunas de activos.
- Falta de documentação oportuna e apropriada de transacções, por exemplo, créditos por devoluções de mercadorias.
- Falta de férias obrigatórias para os empregados que executam as principais funções de controlo.
- Conhecimento inadequado pela gerência das tecnologias de informação, que possibilite uma apropriação indevida por parte dos empregados dessa área.
- Controlos inadequados do acesso aos registos automáticos, incluindo o controlo e revisão dos registos de acontecimentos em sistemas informáticos.

#### *Atitudes/Racionalizações*

- Ignorar a necessidade de monitorizar ou reduzir os riscos relacionados com a apropriação indevida de activos.
- Ignorar o controlo interno da apropriação indevida de activos, derogando os controlos existentes ou não adoptando medidas apropriadas de correcção das deficiências de controlo interno conhecidas.
- Comportamento que indique desagrado ou insatisfação com a entidade ou com a forma como a entidade trata o empregado.
- Alterações no comportamento ou no estilo de vida que possam indicar que houve apropriação indevida de activos.
- Tolerância de pequenos roubos.

---

## **Apêndice 2 - Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

### **Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

O que se segue são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude resultantes não só de relato financeiro fraudulento mas também de apropriação indevida de activos. Embora estes procedimentos cubram uma grande variedade de situações, constituem apenas exemplos, pelo que poderão não ser os mais apropriados nem necessários em cada circunstância. A ordem por que são apresentados os procedimentos não pretende reflectir a sua importância relativa.

#### **Consideração ao nível de asserção**

As respostas específicas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude variarão dependendo dos tipos ou combinações de factores de risco de fraude ou condições identificadas e das classes de transacções, dos saldos de contas e das divulgações e asserções que possam afectar.

Constituem exemplos específicos de respostas:

- Visitar localizações ou executar determinados testes de surpresa ou sem anúncio prévio. Por exemplo, observar inventários em localizações onde não tenha sido previamente anunciada a presença do auditor ou contar a caixa numa determinada data, de surpresa.
- Pedir que os inventários sejam contados no final do período de relato ou numa data próxima, para minimizar o risco de manipulação de saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o final do período de relato.

- Alterar a abordagem de auditoria durante o ano. Por exemplo, contactando oralmente os principais clientes e fornecedores além de mandar pedidos de confirmação por escrito, enviar pedidos de confirmação a uma pessoa específica dentro de uma organização ou procurar informações adicionais ou diferentes.
- Executar uma revisão pormenorizada dos lançamentos de ajustamento do final do trimestre ou do final do ano efectuados pela entidade e investigar qualquer desses lançamentos que pareça não ser usual pela sua natureza ou quantia.
- Relativamente a transacções significativas e não usuais, particularmente as que ocorram perto do final do ano, investigar a possibilidade de existirem partes relacionadas e a origem dos recursos financeiros que suportam as transacções.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados desagregados. Por exemplo, comparar as vendas e o custo das vendas por localização, por linha de negócios ou por mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.
- Conduzir entrevistas com o pessoal envolvido em áreas em que foi identificado o risco de distorção material devido a fraude para obter os seus pontos de vista sobre o risco e sobre se e como os controlos tratam esse risco.
- Quando outros auditores independentes estiverem a auditar as demonstrações financeiras de uma ou mais subsidiárias, divisões ou sucursais, discutir com eles a extensão do trabalho que será necessário executar para tratar o risco de distorção material devido a fraude resultante de transacções e actividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de um perito se tornar particularmente significativo com respeito a um item das demonstrações financeiras relativamente ao qual o risco avaliado de distorção material devido a fraude é elevado, executar procedimentos adicionais em relação a alguns ou a todos os pressupostos, métodos ou conclusões do perito para determinar que as suas conclusões não são irrazoáveis, ou contratar outro perito para essa finalidade.
- Executar procedimentos de auditoria para analisar uma selecção de saldos de abertura de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas, de modo a apreciar a forma como foram resolvidos determinados aspectos que envolvam estimativas e julgamentos contabilísticos, como por exemplo uma provisão para devoluções de vendas, à luz do que aconteceu entretanto.
- Executar procedimentos sobre reconciliações de contas ou outras preparadas pela entidade, incluindo considerar reconciliações executadas em períodos intercalares.
- Executar técnicas assistidas por computador, tais como pesquisa de dados para testar anomalias numa população.
- Testar a integridade das transacções e registos produzidos por computador.
- Procurar prova de auditoria adicional junto de fontes externas à entidade que está a ser auditada.

### **Respostas Específicas ? Distorção Resultante de Relato Financeiro Fraudulento**

São exemplos de respostas à avaliação pelo auditor do risco de distorção material devido a relato financeiro fraudulento:

#### *Reconhecimento do Rédito*

- Executar procedimentos analíticos substantivos relativos ao rédito usando dados desagregados, por exemplo comparando o rédito relatado durante o período de relato corrente por mês e por linha de produto ou segmento de negócio com períodos anteriores comparáveis. As técnicas de auditoria assistidas por computador podem revelar-se úteis na identificação de relacionamentos ou transacções de rédito não usuais ou inesperados.
- Confirmar com clientes determinados termos de contratos relevantes e a ausência de acordos paralelos, porque a contabilização apropriada é muitas vezes influenciada por tais termos ou acordos e as bases para determinados abatimentos ou o período com os quais se relacionam não estão muitas vezes suficientemente documentados. A título de exemplo, os critérios de aceitação, termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações futuras ou continuadas por parte de fornecedores, o direito à devolução do produto, quantias garantidas de revenda e disposições de cancelamento ou reembolso são muitas vezes relevantes em tais circunstâncias.

- Indagar junto do pessoal de vendas e de *marketing* da entidade ou dos consultores jurídicos internos com respeito a vendas ou expedições perto do final do período e ao seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transacções.
- Estar fisicamente presente numa ou mais localizações no final do período para observar os bens a serem expedidos ou preparados para expedição (ou as devoluções a aguardar processamento) e executar outros procedimentos apropriados no que respeita às vendas e ao corte do inventário.
- Para as situações relativamente às quais as transacções de rédito são iniciadas, processadas e registadas electronicamente, testar os controlos para determinar se proporcionam garantia de fiabilidade de que as transacções de rédito ocorreram e foram devidamente registadas.

#### *Quantidades de Inventário*

- Examinar os registos de inventários da entidade para identificar localizações ou itens que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do inventário.
- Observar contagens de inventários em determinadas localizações sem aviso prévio ou conduzir contagens de inventários em todas as localizações na mesma data.
- Conduzir contagens de inventários no final ou perto do final do período de relato, para minimizar o risco de manipulação inapropriada durante o período entre a contagem e o final do período de relato.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem, por exemplo, examinando mais rigorosamente o conteúdo de itens contidos em caixas, a maneira como os bens estão arrumados (por exemplo, espaços vazios) ou etiquetados e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas como perfumes ou produtos químicos. Neste contexto, poderá ser útil recorrer a um perito.
- Comparar as quantidades do período corrente com as de períodos anteriores por classe ou categoria de inventário, localização ou outro critério, ou comparar as quantidades contadas com os registos permanentes.
- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar mais aprofundadamente a compilação das contagens de inventários físicos ? por exemplo, ordenando por número de referência para testar o controlo das referências ou por número de série do item para testar a possibilidade de omissões ou duplicações de itens.

#### *Estimativas da Gerência*

- Usar um perito para desenvolver uma estimativa independente que possa ser comparada com a estimativa da gerência.
- Alargar as indagações a indivíduos fora da gerência e do departamento de contabilidade para obter corroboração da capacidade e das intenções da gerência no sentido de levar a cabo planos relevantes para chegar à estimativa.

#### **Respostas Específicas ? Distorções Devidas a Apropriação Indevida de Activos**

Circunstâncias diferentes ditarão necessariamente respostas diferentes. Geralmente, a resposta de auditoria a um risco avaliado de distorção material devido a fraude que envolva apropriação indevida de activos será dirigida a determinados saldos de contas ou classes de transacções. Embora algumas das respostas de auditoria indicadas nas duas categorias atrás se possam aplicar em tais circunstâncias, o âmbito do trabalho deve ser associado à informação específica acerca do risco de apropriação indevida que tenha sido identificado.

São exemplos de respostas à avaliação do auditor quanto ao risco de distorção material devido a apropriação indevida de activos:

- Contar o dinheiro ou valores mobiliários no final ou perto do final do ano.
- Confirmar directamente com clientes a actividade da conta (incluindo memorandos de crédito e actividades de devolução de vendas, bem como as datas em que os pagamentos foram efectuados) relativamente ao período da auditoria.
- Analisar recuperações de contas anuladas.

- Analisar insuficiências de inventário por localização ou por tipo de produto.
  - Comparar os principais rácios de inventário com a norma do sector.
  - Rever documentação de suporte relativa a reduções nos registos de inventário permanente.
  - Executar uma comparação computadorizada da lista de fornecedores com uma lista de empregados para identificar a coincidência de moradas ou números de telefone.
  - Executar uma busca computadorizada dos registos de remunerações para identificar duplicações de moradas, de identificação de empregados, de números de identificação fiscal ou de contas bancárias
  - Rever ficheiros do pessoal relativamente àqueles que contenham pouca ou nenhuma prova de actividade, como por exemplo falta de avaliações do desempenho.
  - Analisar os descontos e devoluções de vendas na procura de padrões ou tendências não usuais.
  - Confirmar determinados termos de contratos com terceiros.
  - Obter prova de que os contratos estão a ser cumpridos de acordo com os seus termos.
  - Rever a justificação de gastos significativos e não usuais.
  - Rever a autorização e a quantia escriturada de empréstimos à gerência de topo e partes relacionadas.
- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela gerência de topo.

### **Apêndice 3 - Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude**

#### **Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude**

Apresentam-se em seguida exemplos de circunstâncias que podem indiciar a possibilidade de que as demonstrações financeiras possam conter uma distorção material resultante de fraude.

Discrepâncias nos registos contabilísticos, incluindo:

- Transacções que não foram registadas de forma completa e oportuna ou que foram registadas indevidamente no tocante à quantia, período contabilístico, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transacções não justificados ou não autorizados.
- Ajustamentos de última hora que afectem significativamente os resultados financeiros.
- Prova do acesso de empregados a sistemas e registos de forma inconsistente com o necessário para executar as funções para que estão autorizados.
- Sugestões ou reclamações ao auditor acerca de alegada fraude.

Prova ausente ou contraditória, incluindo:

- Documentos em falta.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Disponibilidade apenas de documentos fotocopiados ou transmitidos electronicamente, quando seria de esperar que existam documentos originais.
- Itens significativos não explicados em reconciliações.
- Alterações no balanço não usuais, ou alterações em tendências ou em rácios ou relacionamentos importantes das demonstrações financeiras - por exemplo contas a receber a crescer mais depressa que os réditos.

- Respostas inconsistentes, vagas ou não plausíveis da gerência ou de empregados a indagações ou procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registos da entidade e as respostas de confirmação.
- Grande número de lançamentos de crédito e de outros ajustamentos feitos aos registos de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o razão auxiliar de contas a receber e a conta de controlo, ou entre os extractos de cliente e o razão auxiliar de contas a receber.
- Cheques cancelados em falta ou não existentes, em circunstâncias em que os cheques cancelados são geralmente devolvidos à entidade com o extracto do banco.
- Inventários ou activos físicos em falta de grandeza significativa.
- Prova electrónica indisponível ou em falta, de forma inconsistente com as práticas ou políticas de retenção de registos da entidade.
- Menos ou mais respostas do que o previsto às confirmações.
- Incapacidade de produzir prova do desenvolvimento dos principais sistemas e de testes à alteração de programas e das actividades de implementação das alterações e implantação de sistemas efectuadas durante o ano em curso.

Relacionamentos problemáticos ou não usuais entre o auditor e a gerência, nomeadamente:

- Recusa do acesso a registos, instalações, determinados empregados, clientes, fornecedores ou outros dos quais se possa pretender obter prova de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela gerência para resolver questões complexas ou contenciosas.
- Reclamações da gerência acerca da condução da auditoria ou intimidação pela gerência dos membros da equipa de trabalho, particularmente em conexão com a avaliação crítica pelo auditor da prova de auditoria ou com a resolução de potenciais desacordos com a gerência.
- Demoras não usuais da entidade a fornecer informação pedida.
- Indisponibilidade para facilitar o acesso do auditor aos principais ficheiros electrónicos para teste através do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso às instalações e principal pessoal de TI, incluindo pessoal de segurança, operacional e de desenvolvimento de sistemas.
- Indisponibilidade para adicionar ou rever divulgações nas demonstrações financeiras de modo a torná-las mais completas e compreensíveis.
- Indisponibilidade para tratar deficiências identificadas no controlo interno em tempo oportuno.

Outros:

- Indisponibilidade da gerência para permitir que o auditor se encontre em privado com os encarregados da governação.
- Políticas contabilísticas que pareçam não estar em concordância com as normas do sector.
- Alterações frequentes nas estimativas contabilísticas que não pareçam resultar de alterações de circunstâncias.
- Tolerância a violações ao código de conduta da entidade.