NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 240

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

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
Características da Fraude	2–3
Responsabilidade pela Prevenção e Deteção da Fraude	4–9
Data de Eficácia	10
Objetivos	11
Definições	12
Requisitos	
Ceticismo Profissional	13–15
Discussão entre a Equipa de Trabalho	16
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas	17–25
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude	26–28
Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude	29–34
Avaliação da Prova de Auditoria	35–38
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho	39
Declarações Escritas	40
Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação	41–43
Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras	44
Documentação	45–48
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Características da Fraude	A1–A5
Responsabilidade pela Prevenção e Deteção de Fraude	A6–A7
Ceticismo Profissional	A8–A10
Discussão entre a Equipa de Trabalho	A11–A12
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas	A13–A28
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude	A29–A33
Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude	A34–A49
Avaliação da Prova de Auditoria	A50–A54
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho	A55–A58
Declarações Escritas	A59–A60
Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação	A61–A66
Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras	A67–A69
Apêndice 1: Exemplos de Fatores de Risco de Fraude	
Apêndice 2: Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude	

Apêndice 3: Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315 (Revista 2019)[1] e a ISA 330[2] devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude.

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 ação 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 ativos. 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 a A7)

Responsabilidade pela Prevenção e Deteção da Fraude

4. A responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e ao órgão de gestão. É importante que o órgão de gestão, 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 deteção 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 ativa 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 do órgão de gestão para gerir os resultados de modo a influenciar as perceções 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 detetadas, embora a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.[3]

6. Conforme descrito na ISA 200,[4] 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 detetada 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 transações ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detetar 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 detetar uma fraude depende de fatores 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 detetar uma distorção material resultante de fraude pelo órgão de gestão é

---

1 ISA 315 (Revista 2019), Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

2 ISA 330, As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

3 ISA 200, Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, parágrafos A56 e A57

4 ISA 200, parágrafo A56

maior do que para uma fraude por outros empregados, visto que muitas vezes o órgão de gestão tem meios que lhe permitem manipular direta ou indiretamente 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 o órgão de gestão possa tentar derrogar os controlos e reconhecendo o facto de que procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detetar erros poderão não ser eficazes para detetar 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 detetar tais distorções.

9. O auditor pode ter responsabilidades adicionais impostas por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes relativamente ao incumprimento, por parte da entidade, de leis e regulamentos, incluindo fraude, as quais podem diferir ou ir além desta e outras ISA, como por exemplo: (Ref: Parágrafo A6)

   (a) Responder a situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, incluindo requisitos relativos a comunicações específicas com o órgão de gestão e os encarregados da governação, avaliar se a sua responsa a situações de incumprimento é apropriada e determinar se são necessárias medidas adicionais;

   (b) Comunicar as situações de incumprimento, identificados ou suspeitos, de leis e regulamentos a outros auditores (por exemplo, numa auditoria de demonstrações financeiras de grupo); e

   (c) Documentar os requisitos relativos a situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos.

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

Data de Eficácia

10. Esta ISA eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009.

Objetivos

11. Os objetivos 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 conceção e implementação de respostas apropriadas; e

   (c) Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

Definições

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

   (a) Fraude – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

   (b) Fatores de risco de fraude – Acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude.

Requisitos

Ceticismo Profissional

13. De acordo com a ISA 200[5], o auditor deve manter ceticismo 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 do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade. (Ref: Parágrafos A8 e A9)

14. 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 A10)

15. Quando as respostas a indagações ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação forem inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

Discussão entre a Equipa de Trabalho

16. A ISA 315 (Revista 2019) 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.[6] Esta discussão deve incidir em particular sobre como e quando as demonstrações financeiras podem ser suscetíveis 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 do órgão de gestão e dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A11 e A12)

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

17. Quando executar procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas para obter um entendimento sobre a Entidade e o seu ambiente, o enquadramento aplicável de relato financeiro e o sistema de controlo interno da entidade, exigidos pela ISA 315 (Revista 2019), o auditor deve executar os procedimentos dos parágrafos 18 a 25 para obter informação a usar na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

Órgão de Gestão e Outros Dentro da Entidade

18. O auditor deve fazer indagações quanto

    (a) À avaliação pelo órgão de gestão 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 A13 e A14)

    (b) Ao processo utilizado pelo órgão de gestão para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude que o órgão de gestão 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 A15)

    (c) Às comunicações do órgão de gestão, se existirem, aos encarregados da governação quanto aos processos que usa para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade; e

    (d) Às comunicações do órgão de gestão, se existirem, a empregados quanto aos seus pontos de vista sobre práticas de negócio e comportamento ético.

19. O auditor deve fazer indagações ao órgão de gestão e a outros dentro da entidade, conforme apropriado, para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afete a entidade. (Ref: Parágrafos A16 a A18)

---

[5] ISA 200, parágrafo 15

[6] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 17 a 18

20. 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 afete a entidade e para obter os seus pontos de vista acerca dos riscos de fraude. (Ref: Parágrafo A19)

Os Encarregados da Governação

21. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, [7] o auditor deve obter um entendimento sobre a forma como os encarregados da governação supervisionam os processos utilizados pelo órgão de gestão para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade e quais foram os controlos que o órgão de gestão estabeleceu para mitigar estes riscos. (Ref: Parágrafos A20 a A22)

22. 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 afete a entidade. Estas indagações são feitas em parte para corroborar as respostas às indagações ao órgão de gestão.

Relacionamentos Não Usuais ou Inesperados Identificados

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

Outras Informações

24. O auditor deve considerar se outras informações por si obtidas indiciam riscos de distorção devido a fraude. (Ref: Parágrafo A23)

Avaliação dos Fatores de Risco de Fraude

25. O auditor deve avaliar se a informação obtida de outros procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas indicia a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores 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 A24 a A28)

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

26. De acordo com a ISA 315 (Revista 2019), 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 transações, saldos de contas e divulgações.[8]

27. 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 do rédito, avaliar que tipos de rédito, de transações de rédito ou de asserções dão origem a tais riscos. O parágrafo 48 especifica a documentação exigida quando o auditor conclui que este pressuposto não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, consequentemente, não identificou o reconhecimento de rédito como um risco de distorção material devido a fraude. (Ref: Parágrafos A29 a A31)

28. O auditor deve tratar esses riscos avaliados de distorção material devido a fraude como riscos significativos e, consequentemente, na medida em que ainda o não tenha feito, deve identificar os controlos da entidade que abordam tais riscos, avaliar a sua conceção e determinar se foram implementados.[9] (Ref: Parágrafos A32 e A33)

---

7 ISA 260 (Revista), Comunicação aos Encarregados da Governação, parágrafo 13

8 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 28

9 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 26(a)(i) e 26(d)

Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

Respostas Globais

29. 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.[10] (Ref: Parágrafo A34)

30. Ao determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras, o auditor deve:

    (a) Designar 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 A35 e A36)

    (b) Avaliar se a seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, particularmente as relacionadas com mensurações subjetivas e transações complexas, podem ser indicativas de relato financeiro fraudulento resultante de um esforço do órgão de gestão para influenciar resultados; e

    (c) Incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria. (Ref: Parágrafo A37)

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

31. De acordo com a ISA 330, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão deem resposta aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção.[11] (Ref: Parágrafos A38 a A41)

Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pelo Órgão de Gestão

32. O órgão de gestão está numa posição única para perpetrar fraude, devido à sua capacidade para manipular direta ou indiretamente 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 pelo órgão de gestão 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.

33. Independentemente da sua avaliação dos riscos de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão, 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 atividade inapropriada ou não usual relacionada com o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos;

        (ii) Selecionar 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: Parágrafos A42 a A45)

[10] ISA 330, parágrafo 5

[11] ISA 330, parágrafo 6

(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 do órgão de gestão para chegar às estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que individualmente razoáveis, indiciam uma possível falta de isenção por parte do órgão de gestão 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 retrospetiva dos julgamentos e pressupostos do órgão de gestão em relação a estimativas contabilísticas significativas refletidas nas demonstrações financeiras do ano anterior. (Ref: Parágrafos A46 a A48)

(c) Relativamente a transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade, ou que de outra forma pareçam não ser usuais à luz do conhecimento que o auditor tem sobre a Entidade e o seu ambiente e de outras informações obtidas durante a auditoria, o auditor deve avaliar se a justificação comercial (ou a sua falta) das transações sugere que possam ter sido celebradas com vista a um relato financeiro fraudulento ou a esconder uma apropriação indevida de ativos. (Ref: Parágrafo A49)

34. O auditor deve determinar se, para dar resposta aos riscos identificados de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão, necessita de executar outros procedimentos de auditoria além dos já referidos especificamente (i.e., quando existirem riscos específicos adicionais de derrogação pelo órgão de gestão que não estejam cobertos pelos procedimentos executados para cumprir os requisitos do parágrafo 33).

Avaliação da Prova de Auditoria (Ref: Parágrafo A50)

35. 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 sobre a Entidade, indiciam um risco de distorção material devido a fraude anteriormente não reconhecido. (Ref: Parágrafo A51)

36. 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 aspetos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações do órgão de gestão, reconhecendo que é improvável que um caso de fraude seja um caso isolado. (Ref: Parágrafo A52)

37. Se identificar uma distorção, material ou não, e tiver razões para crer que é ou pode ser o resultado de fraude e que órgão de gestão (em particular, a gestão de topo) está envolvido, o auditor deve reavaliar os riscos de distorção material devido a fraude e o seu consequente 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, o órgão de gestão ou terceiros, quando reconsiderar a fiabilidade da prova anteriormente obtida. (Ref: Parágrafo A53)

38. 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 A54)

Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho

39. Se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou de suspeita de fraude, o auditor deparar com circunstâncias excecionais 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 do órgão de gestão e com os encarregados da governação essa renúncia e as respetivas 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 respetivas razões. (Ref: Parágrafos A55 a A58)

Declarações Escritas

40. O auditor deve obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que:

(a) Reconhecem a sua responsabilidade pela conceção, implementação e manutenção do controlo interno destinado a evitar e detetar 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 afete a entidade envolvendo:

(i) O órgão de gestão;

(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 afetem as demonstrações financeiras da entidade, comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros. (Ref: Parágrafos A59 e A60)

Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação

41. Se o auditor tiver identificado uma fraude ou se tiver obtido informação que indicie que possa existir uma fraude, deve comunicar, a menos que seja proibido por lei ou regulamento, estas matérias em tempo oportuno com o nível apropriado do órgão de gestão, a fim de informar os responsáveis diretos pela prevenção e deteção de fraudes sobre matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A61 e A62)

42. 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) o órgão de gestão;

(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 com os encarregados da governação em tempo oportuno. Se o auditor suspeitar de fraude que envolva o órgão de gestão, deve comunicar estas suspeitas com os encarregados da governação e discutir com eles a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria. Tais comunicações com encarregados da governação são exigidas a não ser que a comunicação seja proibida por lei ou regulamento (Ref: Parágrafos A61, A63 a A65)

43. Exceto se proibido por lei ou regulamento, 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: Parágrafos A61, A66)

Relatar Fraude a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade

44. Se o auditor tiver identificado ou suspeitar da existência de fraude, deve determinar se existem requisitos legais, regulamentares ou éticos relevantes que: (Ref: Parágrafos A67 a A69)

    (a) exijam o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade.

    (b) estabeleçam responsabilidades pelas quais o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade possa ser apropriado nas circunstâncias.

Documentação

45. O auditor deve incluir o que se segue na documentação de auditoria[12] da identificação e avaliação dos riscos de distorção material exigida pela ISA 315 (Revista 2019):[13]

    (a) As decisões importantes a que chegou a equipa de trabalho durante a sua discussão no que respeita à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude;

    (b) Os riscos de distorção material devido a fraude identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção; e

    (c) Os controlos identificados na componente das atividades de controlo que abordam os riscos avaliados de distorção material devido a fraude.

46. 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:[14]

    (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 pelo órgão de gestão.

47. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações feitas ao órgão de gestão, aos encarregados da governação, às autoridades reguladoras e a outros acerca de fraudes.

48. 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.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Características da Fraude (Ref: Parágrafo 3)

A1. A fraude, seja através de relato financeiro fraudulento ou apropriação indevida de ativos, envolve incentivo ou pressão para a cometer, a perceção de uma oportunidade para o fazer e alguma racionalização do ato. Por exemplo:

- Pode existir incentivo ou pressão para fazer relato financeiro fraudulento quando o órgão de gestão está sob pressão, vinda de fora ou de dentro da entidade, para atingir um esperado (e talvez irrealista) objetivo de lucros ou resultado financeiro – em particular porque as consequências para o órgão de gestão do

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

[13] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 38

[14] ISA 330, parágrafo 28

incumprimento desses objetivos financeiros poderão ser significativas. De forma similar, os indivíduos podem ser incentivados a apropriar-se indevidamente de ativos, por exemplo, porque estão a viver acima dos seus meios.

- Pode existir a perceção de uma oportunidade para cometer fraude quando um indivíduo acredita que o controlo interno pode ser derrogado, 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 ato fraudulento. Alguns indivíduos possuem uma atitude, caráter ou conjunto de valores éticos que lhes permite cometer um ato 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 utilizadores de demonstrações financeiras. Pode ser causado pelos esforços do órgão de gestão para gerir os resultados de modo a enganar os utilizadores das demonstrações financeiras, influenciando as suas perceções quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade. Tal gestão de resultados pode começar com pequenas ações ou ajustamentos não apropriados de pressupostos e alterações em julgamentos do órgão de gestão. As pressões e incentivos podem conduzir estas ações 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, o órgão de gestão assume intencionalmente posições que conduzem a relato financeiro fraudulento, distorcendo materialmente as demonstrações financeiras. Em algumas entidades, o órgão de gestão pode ser motivado 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, transações 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 pelo órgão de gestão de controlos que podem estar a operar aparentemente com eficácia. A fraude pode ser cometida pelo órgão de gestão derrogando controlos através do uso de técnicas que, intencionalmente, sirvam para:

- Registar lançamentos de diário fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objetivos.

- Ajustar pressupostos de forma inapropriada e alterar julgamentos usados para estimar saldos de contas.

- Omitir, diferir ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transações que tenham ocorrido durante o período de relato

- Omitir, tornar pouco claras ou falsear divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou divulgações necessárias para atingir uma apresentação apropriada.

- Esconder factos que possam afetar as quantias registadas nas demonstrações financeiras.

- Entrar em transações complexas estruturadas de modo a apresentar de forma enganadora a posição financeira ou o desempenho financeiro da entidade.

- Alterar registos e termos relacionados com transações significativas e não usuais.

A5. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo dos ativos de uma entidade e é muitas vezes perpetrada por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Pode, porém, envolver também o órgão de gestão, que é geralmente mais capaz de disfarçar ou esconder apropriações indevidas de formas que são difíceis de detetar. A apropriação indevida de ativos 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 ativos 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).
- Usar os ativos de uma entidade para uso pessoal (por exemplo, uso dos ativos de uma entidade como garantia de um empréstimo pessoal ou de um empréstimo a uma parte relacionada).

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

Responsabilidade pela Prevenção e Deteção da Fraude

Responsabilidades do Auditor (Ref: Parágrafo 9)

A6. As disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor execute procedimentos e tome ações adicionais. Por exemplo, o *Código Internacional de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria (incluindo as Normas Internacionais de Independência)* (o Código do IESBA) do International Ethics Standard Board for Accountants exige que o auditor execute procedimentos de resposta a incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine quais as ações adicionais que são necessárias. Tais procedimentos podem incluir a comunicação dos casos de incumprimento identificado ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos entre auditores da equipa de trabalho, ou outros auditores que executam trabalho em entidades ou unidades de negócio de um grupo com âmbito diferente da auditoria das demonstrações financeiras do grupo.[15]

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A7. As responsabilidades do auditor do setor público relativas a fraude podem ser uma consequência da lei, regulamento ou outra autoridade aplicável às entidades do setor público ou podem ser cobertas separadamente pelo mandato do auditor. Assim, as responsabilidades do auditor do setor 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.

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafos 13 a 15)

A8. Manter ceticismo 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 identificados na componente das atividades de controlo, se alguns, sobre a sua preparação e manutenção. Devido às características da fraude, o ceticismo profissional do auditor é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude.

A9. Embora não se possa esperar que o auditor não tome em atenção a experiência passada de honestidade e integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade, o seu ceticismo profissional é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude porque podem ter

[15] Ver, por exemplo, os parágrafos R360.16 a 360.18 A1 do Código do IESBA.

existido alterações nas circunstâncias.

A10. 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.[16] 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 direta junto do terceiro.
- Usar o trabalho de um perito para avaliar a autenticidade do documento.

Discussão entre a Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 16)

A11. Discutir a suscetibilidade 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 suscetíveis de distorção material devido a fraude.
- Habilita o auditor a considerar uma resposta apropriada a tal suscetibilidade 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.

A12. A discussão pode incluir matérias como:

- Uma troca de ideias entre os membros da equipa de trabalho sobre como e onde creem que as demonstrações financeiras (incluindo as demonstrações financeiras individuais e as divulgações) da entidade podem ser suscetíveis de distorção material devido a fraude e sobre as formas como o órgão de gestão pode perpetrar e ocultar um relato financeiro fraudulento e como os ativos da entidade podem ser objeto de apropriação indevida.
- Uma consideração das circunstâncias que possam ser indicativas de gestão dos resultados e de práticas que possam ser seguidas pelo órgão de gestão para gerir resultados que conduzam a relato financeiro fraudulento.
- Uma consideração do risco de que o órgão de gestão pode tentar apresentar divulgações de uma forma que pode tornar pouco clara a razão apropriada das matérias divulgadas (por exemplo, incluindo demasiada informação imaterial ou usando linguagem pouco clara ou ambígua).
- Uma consideração de fatores externos e internos conhecidos que possam afetar a entidade e criem um incentivo ou uma pressão para o órgão de gestão ou outros cometerem fraude, proporcionem oportunidades de fraude e indiquem uma cultura ou ambiente que permitam ao órgão de gestão ou a outros racionalizar uma fraude.
- Uma consideração do envolvimento do órgão de gestão na supervisão de empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de apropriação indevida.
- Uma consideração de quaisquer alterações não usuais ou inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida do órgão de gestão 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.

[16] ISA 200, parágrafo A52

- 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 selecionados para responder à suscetibilidade 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 pelo órgão de gestão.

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

Indagações ao Órgão de Gestão

Avaliação pelo Órgão de Gestão do Risco de Distorção Material Devido a Fraude (Ref: Parágrafo 18(a))

A13. O órgão de gestão aceita a responsabilidade pelo controlo interno da entidade e pela preparação das suas demonstrações financeiras. Consequentemente, é apropriado que o auditor faça indagações ao órgão de gestão com respeito à avaliação pelo próprio órgão de gestão do risco de fraude e dos controlos em vigor para a evitar e detetar. A natureza, extensão e frequência da avaliação de tal risco pelo órgão de gestão podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, o órgão de gestão pode fazer avaliações pormenorizadas numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Em outras entidades, a avaliação do órgão de gestão pode ser menos estruturada e menos frequente. A natureza, extensão e frequência da avaliação pelo órgão de gestão são relevantes para a compreensão pelo auditor sobre o ambiente de controlo da entidade. Por exemplo, o facto de o órgão de gestão não ter feito uma avaliação do risco de fraude pode em algumas circunstâncias ser indicativo da falta de importância que o órgão de gestão atribui ao controlo interno.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A14. Em algumas entidades, particularmente pequenas entidades, a avaliação do órgão de gestão poderá centrar-se nos riscos de fraude por empregados ou de apropriação indevida de ativos.

Processo do Órgão de Gestão para Identificar e dar Resposta aos Riscos de Fraude (Ref: Parágrafo 18(b))

A15. No caso de entidades com múltiplas localizações, os processos do órgão de gestão podem incluir diferentes níveis de monitorização das localizações operacionais ou segmentos de negócio. O órgão de gestão pode também ter identificado determinadas localizações operacionais ou segmentos de negócio relativamente aos quais pode ser mais provável existir um risco de fraude.

Indagação ao Órgão de Gestão e a Outros Dentro da Entidade (Ref: Parágrafo 19)

A16. As indagações ao órgão de gestão 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 pelo órgão de gestão. 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.

A17. Exemplos de outros dentro da entidade a quem o auditor pode fazer indagações acerca da existência ou suspeita de fraude incluem:

- Pessoal operacional não diretamente envolvido no processo de relato financeiro.

- Empregados com diferentes níveis de autoridade.

- Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transações complexas ou não usuais e os responsáveis pela supervisão ou monitorização desses empregados.

- Departamento jurídico interno.

- Diretor de ética ou pessoa equivalente.

- Pessoa ou pessoas encarregadas de tratar das alegações de fraude.

A18. O órgão de gestão está muitas vezes na melhor posição para perpetrar fraude. Consequentemente, quando avalia as respostas do órgão de gestão às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas às indagações com outras informações.

Indagações à Auditoria Interna (Ref: Parágrafo 20)

A19. A ISA 315 (Revista 2019) e a ISA 610 (Revista 2013) estabelecem requisitos e proporcionam orientação para as auditorias das entidades que dispõem de uma função de auditoria interna.[17] Ao cumprir os requisitos dessas ISA no contexto da fraude, o auditor pode indagar acerca de atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos executados pelos auditores internos durante o ano para detetar fraude, se for o caso.

- Se o órgão de gestão tem respondido satisfatoriamente a quaisquer conclusões resultantes desses procedimentos.

Obter um Entendimento sobre a Supervisão Exercida pelos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 21)

A20. 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 ativo na supervisão da avaliação pela entidade dos riscos de fraude e dos controlos que abordam tais riscos. Uma vez que as responsabilidades dos encarregados da governação e do órgão de gestão podem variar de entidade para entidade e de país para país, é importante que o auditor compreenda as respetivas responsabilidades, de modo a obter um entendimento sobre a supervisão exercida pelos indivíduos apropriados.[18]

A21. Um entendimento sobre a supervisão exercida pelos encarregados da governação pode proporcionar pistas sobre a suscetibilidade da entidade à fraude pelo órgão de gestão, a adequação dos controlos que abordam os riscos de fraude e a competência e integridade do órgão de gestão. O auditor pode obter este entendimento de diversas formas, nomeadamente assistindo a reuniões em que tenham lugar discussões, lendo as atas de tais reuniões ou fazendo indagações aos encarregados da governação.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A22. 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 ação por parte do auditor, porque não há supervisão separada do órgão de gestão.

Consideração de Outras Informações (Ref: Parágrafo 24)

A23. Além da informação obtida pela aplicação de procedimentos analíticos, outras informações acerca da entidade e do seu ambiente, o enquadramento aplicável de relato financeiro e o sistema de controlo interno da entidade 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

[17] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 14(a) e 24(a)(ii), e ISA 610 (Revista 2013), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*

[18] ISA 260 (Revista), parágrafos A1 a A8, aborda com quem o auditor comunica quando a estrutura de governação da entidade não está bem definida.

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 Fatores de Risco de Fraude (Ref: Parágrafo 25)

A24. O facto de a fraude ser geralmente escondida pode tornar difícil detetá-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 (fatores 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.

A25. Os fatores de risco de fraude não podem ser facilmente graduados por ordem de importância. A importância dos fatores de risco de fraude varia muito. Alguns destes fatores estarão presentes em entidades em que as condições específicas não apresentam riscos de distorção material. Consequentemente, a determinação sobre se um fator 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.

A26. São apresentados no Apêndice 1 exemplos de fatores de risco de fraude relacionados com o relato financeiro fraudulento e com a apropriação indevida de ativos. Estes fatores 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 detetada para cometer fraude; e
- Uma capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Os fatores de risco de fraude podem estar relacionados com incentivos, pressões ou oportunidades decorrentes de condições que criam a suscetibilidade de distorção, antes de se considerarem os controlos. Os fatores de risco de fraude, que incluem o enviesamento intencional do órgão de gestão, são, na medida em que afetam o risco inerente, fatores de risco inerente.[19] Os fatores de risco de fraude podem também estar relacionados com condições no âmbito do sistema de controlo interno da entidade que proporcionem a oportunidade de cometer fraudes ou que possam afetar a atitude do órgão de gestão ou a sua capacidade de racionalizar ações fraudulentas. Os fatores de risco de fraude que refletem uma atitude que permite a racionalização da ação fraudulenta podem não ser observáveis pelo auditor. No entanto, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tal informação através, por exemplo, do entendimento necessário sobre o ambiente de controlo da entidade[20]. Embora os fatores 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 fatores de risco de fraude.

A27. As características de dimensão, complexidade e propriedade da entidade têm uma influência significativa na consideração dos fatores de risco relevantes. No caso de uma grande entidade, por exemplo, podem existir fatores que geralmente restringem a conduta indevida do órgão de gestão, 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.

[19] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 12(f)

[20] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 21

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

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A28. 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 do órgão de gestão. O domínio do órgão de gestão por um único indivíduo numa pequena entidade não indicia geralmente, em si mesmo, uma falha do órgão de gestão 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 do órgão de gestão permite compensar controlos que sem esse elemento seriam deficientes e reduzir o risco de fraude pelos empregados. Porém, o domínio do órgão de gestão por um único indivíduo pode constituir uma potencial deficiência no controlo interno, uma vez que existe uma oportunidade para a derrogação de controlos pelo órgão de gestão.

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

Riscos de Fraude no Reconhecimento do Rédito (Ref: Parágrafo 27)

A29. 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 rédito ou do registo de rédito fictício. Pode resultar também de uma subavaliação de rédito, por meio, por exemplo, da transferência inapropriada de rédito para um período posterior.

A30. Os riscos de fraude no reconhecimento do rédito podem ser maiores nalgumas entidades que noutras. Podem, por exemplo, existir pressões ou incentivos sobre o órgão de gestão 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.

A31. 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 transação 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 Obter um Entendimento sobre os Respetivos Controlos da Entidade (Ref: Parágrafo 28)

A32. O órgão de gestão pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar e sobre a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir.[21] Ao determinar quais os controlos a implementar para evitar e detetar a fraude, o órgão de gestão considera os riscos de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude. Como parte desta consideração, o órgão de gestão 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.

A33. É por isso importante que o auditor obtenha um entendimento sobre os controlos que o órgão de gestão concebeu, implementou e manteve para prevenir e detetar a fraude. Ao identificar os controlos que abordam os riscos de distorção material devido a fraude, o auditor pode ficar a saber, por exemplo, que o órgão de gestão escolheu conscienciosamente aceitar os riscos associados a uma falta de segregação de funções. A informação proveniente da identificação destes controlos, e avaliação da sua conceção e determinação de se foram implementados, pode também ser útil na identificação dos fatores de risco de fraude que possam afetar a avaliação pelo auditor dos riscos de as demonstrações financeiras poderem conter distorções materiais devido a fraude.

[21] ISA 315 (Revista 2019), Apêndice 3

Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude

Respostas Globais (Ref: Parágrafo 29)

A34. 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 refletir um ceticismo profissional crescente, por exemplo por meio de:

- Sensibilidade crescente na seleção da natureza e extensão da documentação a examinar como suporte de transações materiais.
- Reconhecimento crescente da necessidade de corroborar explicações ou declarações do órgão de gestão com respeito a assuntos materiais.

Também envolve considerações gerais adicionais, para além dos procedimentos específicos planeados, que incluem as matérias listadas no parágrafo 30, debatidas adiante.

Designação e Supervisão de Pessoal (Ref: Parágrafo 30(a))

A35. 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.

A36. A extensão da supervisão reflete 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 Seleção de Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 30(c))

A37. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção 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 31)

A38. 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 afetar não só o tipo de procedimentos de auditoria a executar como também a sua combinação. Por exemplo:
  - A inspeção ou observação física de determinados ativos 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 eletrónicos de transações.
  - O auditor pode conceber procedimentos para obter informação corroborativa adicional. Por exemplo, se o auditor constatar que o órgão de gestão está sob pressão para cumprir expectativas de

resultados, pode existir o risco associado de que o órgão de gestão esteja a inflacionar as vendas celebrando acordos de venda em termos que obstam ao reconhecimento do rédito ou faturando 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 respetiva data e quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor poderá considerar eficaz complementar 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 projetem 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 transações que ocorram mais cedo no período de relato ou a todo esse período.

- A extensão dos procedimentos aplicados reflete 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 transações eletrónicas e de ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para selecionar amostras de transações dos principais ficheiros eletrónicos, para ordenar transações com características específicas ou para testar toda a população em vez de uma amostra.

A39. Se o auditor identificar um risco de distorção material devido a fraude que afete 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.

A40. O auditor pode identificar um risco de distorção material devido a fraude que afete diversas contas e asserções. Em causa poderão estar a avaliação de ativos, estimativas relativas a transações 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 da obtenção de um entendimento sobre a Entidade e o seu ambiente pode ajudar o auditor a avaliar a razoabilidade de tais estimativas do órgão de gestão e dos julgamentos e pressupostos subjacentes. Uma revisão retrospetiva de julgamentos e pressupostos similares do órgão de gestão em períodos anteriores poderá também proporcionar uma visão acerca da razoabilidade dos julgamentos e pressupostos que suportam as estimativas do órgão de gestão.

A41. 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 ativos.

Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pelo Órgão de Gestão

Lançamentos de Diário e Outros Ajustamentos (Ref: Parágrafo 33(a))

A42. 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 o órgão de gestão fazer ajustamentos a quantias relatadas nas demonstrações financeiras que não se refletem nos lançamentos de diário, por exemplo através de reclassificações e ajustamentos de consolidação.

A43. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material associados a uma derrogação inapropriada dos controlos sobre os lançamentos de diário[22] 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.

A44. Na identificação e seleção de lançamentos de diário e outros ajustamentos com vista a testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens selecionados, são relevantes as seguintes matérias:

- *Identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude* – a presença de fatores de risco de fraude e outra informação obtida durante a identificação e 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 transações envolve uma combinação de controlos manuais e automatizados. De forma análoga, o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos pode envolver 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 eletrónico.

- *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 transações 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 transações 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 selecionar lançamentos de diário provenientes de múltiplas localizações.

- *Lançamentos de diário ou outros ajustamentos processados fora do âmbito normal de atividade* – os lançamentos de diário não normalizados podem não estar sujeitos à mesma natureza e extensão dos controlos que os lançamentos de diário usados numa base recorrente para registar transações tais como vendas, compras e desembolsos de caixa mensais.

A45. 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 33(a)(ii) exige que o auditor selecione 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 33(a)(iii) exige que o auditor considere se existe também a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período.

[22] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 26(a)(ii)

Estimativas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 33(b))

A46. A preparação das demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão faça uma variedade de julgamentos ou pressupostos que afetam 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 utilizadores das demonstrações financeiras influenciando as suas perceções quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.

A47. A finalidade da execução de uma revisão retrospetiva de julgamentos e pressupostos do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas significativas refletidas nas demonstrações financeiras do ano anterior é determinar se existe uma indicação de uma possível falta de isenção por parte do órgão de gestão. Não se destina a pôr em causa os julgamentos profissionais do auditor no ano anterior com base na informação disponível na altura.

A48. É também exigida pela ISA 540 (Revista)[23] uma revisão retrospetiva. Essa revisão é conduzida como um procedimento de avaliação do risco para obter informação respeitante à eficácia das estimativas contabilísticas anteriores do órgão de gestão, prova de auditoria acerca do desfecho ou, quando aplicável, ao subsequente recálculo para ajuda na identificação e avaliação dos riscos de distorção material no período corrente e 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 do órgão de gestão quanto a faltas de isenção que possam representar um risco de distorção material devido a fraude de acordo com esta ISA pode ser efetuada juntamente com a revisão exigida pela ISA 540 (Revista).

Justificação do Negócio para Transações Significativas (Ref: Parágrafo 33(c))

A49. Entre os indicadores que podem sugerir que determinadas transações significativas fora do âmbito normal de atividade 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 ativos incluem-se:

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

Avaliação da Prova de Auditoria (Ref: Parágrafos 35 a 38)

A50. 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.[24] Esta avaliação é principalmente uma matéria qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode proporcionar novas perspetivas 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.

---

[23] ISA 540 (Revista), *Auditoria de Estimativas Contabilísticas e Relativas Divulgações*, parágrafo 14

[24] ISA 330, parágrafo 25

Procedimentos Analíticos Executados Próximo do Final da Auditoria para Formar uma Conclusão Global (Ref: Parágrafo 35)

A51. 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 rédito 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 transações não usuais; ou rendimento que é inconsistente com as tendências nos fluxos de caixa das operações.

Consideração de Distorções Identificadas (Ref: Parágrafos 36 a 38)

A52. Dado que a fraude envolve incentivo ou pressões para cometer fraude, a oportunidade de a cometer ou alguma racionalização do ato, 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.

A53. As implicações da fraude identificada dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude que de outro modo seria insignificante pode ser significativa se envolver a gestão 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, órgão de gestão e terceiros.

A54. A ISA 450[25] e a ISA 700 (Revista) [26] estabelecem requisitos e proporcionam orientação sobre a avaliação e tratamento de distorções e o efeito sobre a opinião expressa pelo auditor no seu relatório.

Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho (Ref: Parágrafo 39)

A55. Entre os exemplos de circunstâncias excecionais que podem surgir e pôr em causa a capacidade de o auditor continuar a executar a auditoria incluem-se:

- A entidade não toma a ação 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 do órgão de gestão ou dos encarregados da governação.

A56. Devido à variedade de circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever com rigor quando é que a renúncia a um trabalho é apropriada. Entre os fatores que afetam a conclusão do auditor incluem-se as implicações do envolvimento de um membro do órgão de gestão ou dos encarregados da governação (que pode afetar a credibilidade das declarações do órgão de gestão) e os efeitos no auditor de uma associação continuada com a entidade.

A57. 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 relate à pessoa ou pessoas que o nomearam ou, em alguns casos, às entidades reguladoras. Dada a natureza excecional 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 ação apropriada, incluindo a possibilidade de relatar aos acionistas, reguladores ou outros.[27]

---

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

[26] ISA 700 (Revista), Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

[27] O Código do IESBA, nos parágrafos 320.5 A1 a R320.8, proporciona orientação sobre as comunicações com um auditor que substitui o auditor existente.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A58. Em muitos casos no setor público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 40)

A59. A ISA 580[28] estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a obtenção de declarações apropriadas do órgão de gestão 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, o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, reconheçam a sua responsabilidade pelo controlo interno concebido, implementado e mantido para evitar e detetar a fraude.

A60. Devido à natureza da fraude e às dificuldades encontradas pelos auditores na deteção de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude, é importante que o auditor obtenha uma declaração escrita do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação a confirmar que divulgaram ao auditor:

(a) Os resultados da avaliação pelo órgão de gestão 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 afetem a entidade.

Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafos 41 a 43)

A61. Em algumas jurisdições, as disposições legais ou regulamentares podem restringir a comunicação pelo auditor de certas matérias ao órgão de gestão e aos encarregados da governação. A lei ou regulamentos podem proibir especificamente a comunicação, ou outra medida, que poda prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada a um ato ilegal, identificado ou suspeito, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando se exige ao auditor que relate a fraude a uma autoridade apropriada relativamente a legislação branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as matérias consideradas pelo auditor podem ser complexas e o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

Comunicação ao Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 41)

A62. 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 do órgão de gestão 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 do órgão de gestão é uma matéria de julgamento profissional e é afetada por fatores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da possível fraude. Geralmente, o nível apropriado do órgão de gestão é pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na possível fraude.

Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 42)

A63. A comunicação do auditor com os encarregados da governação pode ser feita verbalmente ou por escrito. A ISA 260 (Revista) identifica os fatores que o auditor considera para determinar se deve comunicar verbalmente ou por escrito.[29] Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolva a gestão 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.

A64. 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 ao órgão de gestão 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

[28] ISA 580, Declarações Escritas

[29] ISA 260 (Revista), parágrafo A38

auditor a este respeito.

A65. Nas circunstâncias excecionais em que o auditor tem dúvidas acerca da integridade ou honestidade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar a ação apropriada.

Outras Matérias Relacionadas com a Fraude (Ref: Parágrafo 43)

A66. 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 pelo órgão de gestão sobre os controlos em vigor para prevenir ou detetar fraude e sobre o risco de que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.
- Uma falha do órgão de gestão em tratar apropriadamente deficiências significativas 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 do órgão de gestão.
- Ações do órgão de gestão que possam ser indicativas de relato financeiro fraudulento, tal como a seleção e aplicação pelo órgão de gestão de políticas contabilísticas que possam ser indicativas de uma tentativa do órgão de gestão para gerir resultados a fim de enganar os utilizadores das demonstrações financeiras influenciando a sua perceção do desempenho e rentabilidade da entidade.
- Preocupações acerca da adequação e plenitude da autorização de transações que pareçam estar fora do âmbito normal da atividade.

Relatar Fraude a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade (Ref: Parágrafo 44)

A67. A ISA 250 (Revista)[30] proporciona orientação adicional relativamente à determinação pelo auditor sobre se a comunicação de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade é exigida ou apropriada nas circunstâncias, incluindo o dever de confidencialidade por parte do auditor.

A68. A determinação exigida pelo parágrafo 44 pode envolver considerações e julgamento profissional complexos. Consequentemente, o auditor pode considerar fazer consultas internas (por exemplo dentro da firma ou de uma firma de rede) ou numa base confidencial com um regulador ou organismo profissional (a menos que tal seja proibido por lei ou regulamento ou quebre o dever de confidencialidade). O auditor pode também considerar obter aconselhamento jurídico para compreender as suas opções e as implicações profissionais ou legais de tomar uma medida de ação específica.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A69. No setor 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.

[30] ISA 250 (Revista), Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, parágrafos A28 a A34

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A26)

Exemplos de Fatores de Risco de Fraude

Os fatores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos fatores 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 ativos. Para cada um destes tipos de fraude, os fatores 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 fatores de risco cubram uma grande variedade de situações, constituem apenas exemplos, pelo que o auditor pode identificar fatores 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 fatores de risco não pretende refletir a sua importância relativa ou frequência.

Os fatores de risco de fraude podem estar relacionados com incentivos ou pressões, ou oportunidades, que resultam de condições que criam a suscetibilidade de distorção antes da consideração dos controlos (ou seja, o risco inerente). Tais fatores são fatores de risco inerente, na medida em que afetam o risco inerente, e podem ser devidos a enviesamento do órgão de gestão. Os fatores de risco de fraude relacionados com as oportunidades podem também resultar de outros fatores de risco inerente identificados (por exemplo, a complexidade ou a incerteza podem criar oportunidades que resultam na suscetibilidade de distorção devido a fraude). Os fatores de risco de fraude relacionados com oportunidades podem também estar relacionados com condições no âmbito do sistema de controlo interno da entidade, tais como limitações ou deficiências no controlo interno da entidade que criam essas oportunidades. Os fatores de risco de fraude relacionados com atitudes ou racionalizações podem resultar, em especial, de limitações ou deficiências no ambiente de controlo da entidade.

Fatores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento

Apresentam-se em seguida exemplos de fatores 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 setor de atividade 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 setor de atividade 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 setor de atividade.
- Novos requisitos contabilísticos, estatutários ou regulamentares.

Existe pressão excessiva para o órgão de gestão 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 pelo órgão de gestão, por exemplo através de comunicados à imprensa ou mensagens em relatórios anuais demasiado otimistas.

- 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 transações significativas pendentes, tais como concentrações de atividades empresariais ou adjudicação de contratos.

A informação disponível indica que a situação financeira pessoal do órgão de gestão 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 ações e acordos de saída) são dependentes da consecução de metas agressivas quanto ao preço das ações, aos resultados operacionais, à posição financeira ou aos fluxos de caixa.[1]

- Garantias pessoais de dívidas da entidade.

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

Oportunidades

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

- Transações significativas com partes relacionadas fora da atividade normal do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outra firma.

- Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado setor que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transações inapropriadas ou diferentes do que seriam com partes independentes.

- Ativos, passivos, réditos ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjetivos ou incertezas difíceis de corroborar.

- Transações significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente transações próximas do final do período que coloquem questões difíceis de "substância sobre a forma".

- Operações significativas localizadas ou conduzidas no estrangeiro 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.

[1] Os planos de incentivos do órgão de gestão podem ser dependentes da consecução de metas relativas apenas a determinadas contas ou atividades selecionadas da entidade, mesmo que tais contas ou atividades possam não ser materiais para a entidade.

A monitorização do órgão de gestão não é eficaz em resultado do seguinte:

- Domínio do órgão de gestão 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.
- Elevada rotação da gestão de topo, de consultores jurídicos ou dos encarregados da governação.

Deficiências no controlo interno em resultado do seguinte:

- Processos de monitorização do sistema de controlo interno da entidade inadequados, incluindo controlos automáticos e controlos sobre o relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
- Altas taxas de rotação ou de emprego de pessoal para funções de contabilidade, tecnologias de informação ou auditoria interna que não sejam eficazes.
- 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 pelo órgão de gestão ou comunicação de valores ou padrões éticos inapropriados.
- Participação ou preocupação excessivas do órgão de gestão não financeiro na seleção 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 gestão de topo ou os encarregados da governação, com alegações de fraude ou violação de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse do órgão de gestão em manter ou aumentar o preço das ações ou a tendência dos resultados da entidade.
- A prática seguida pelo órgão de gestão de se comprometer, perante analistas, credores e outros terceiros, a atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha do órgão de gestão em remediar em tempo oportuno deficiências significativas conhecidas no controlo interno.
- Um interesse do órgão de gestão no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões de natureza fiscal.
- Moral baixo entre a gestão de topo.
- O sócio-gerente não faz distinção entre transações pessoais e de negócio.
- Disputa entre acionistas numa entidade com poucos proprietários.

- Tentativas recorrentes do órgão de gestão para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.

- O relacionamento entre o órgão de gestão e o auditor atual ou anterior é tenso, conforme demonstram:

    - Disputas frequentes com o auditor atual ou antecessor sobre matérias de contabilidade, de auditoria ou de relato.

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

    - 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.

    - Comportamento dominador do órgão de gestão 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.

Fatores de Risco Decorrentes de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Ativos

Os fatores de risco decorrentes de distorções provenientes de apropriação indevida de ativos 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 fatores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento podem também estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de ativos. Por exemplo, a monitorização ineficaz do controlo interno pelo órgão de gestão e outras deficiências no controlo interno podem estar presentes quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de ativos. O que se segue são exemplos de fatores de risco relativos a distorções provenientes de apropriação indevida de ativos.

Incentivos/Pressões

As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre o órgão de gestão ou os empregados com acesso à caixa ou a outros ativos suscetíveis de roubo no sentido de se apropriarem indevidamente esses ativos.

Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros ativos suscetíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriar-se indevidamente desses ativos. 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 suscetibilidade à apropriação indevida de ativos. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de ativos aumentam quando existem:

- Grandes volumes de dinheiro em caixa ou de dinheiro movimentado.

- Itens de inventários de pequena dimensão, alto valor ou com muita procura.

- Ativos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes ou microprocessadores.

- Ativos fixos tangíveis de pequena dimensão, negociáveis ou sem identificação observável do proprietário.

Controlos inadequados dos ativos podem aumentar a sua suscetibilidade à apropriação indevida. Por exemplo, a apropriação indevida de ativos pode ocorrer devido a:

- Segregação de funções ou verificação independente inadequadas.
- Supervisão inadequada de dispêndios da gestão de topo, tais como viagens e outras despesas reembolsáveis.
- Supervisão inadequada do órgão de gestão sobre empregados responsáveis por ativos, como por exemplo supervisão ou monitorização inadequadas em localizações remotas.
- Avaliação inadequada dos candidatos a emprego com acesso a ativos.
- Escrituração inadequada de ativos.
- Sistema inadequado de autorização e aprovação de transações (por exemplo, nas compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimentos, inventários ou ativos fixos.
- Falta de reconciliações completas e oportunas de ativos.
- Falta de documentação oportuna e apropriada de transações, por exemplo, créditos por devoluções de mercadorias.
- Falta de férias obrigatórias para os empregados que executam as principais funções de controlo.
- Conhecimento inadequado pelo órgão de gestão 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 ativos.
- Ignorar os controlos da apropriação indevida de ativos, derrogando os controlos existentes ou não adotando medidas apropriadas de correção 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 ativos.
- Tolerância de pequenos roubos.

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A41)

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 ativos. 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 refletir a sua importância relativa.

Considerações 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 fatores de risco de fraude ou condições identificadas e das classes de transações, dos saldos de contas e das divulgações e asserções que possam afetar.

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 efetuados pela entidade e investigar qualquer desses lançamentos que pareça não ser usual pela sua natureza ou quantia.

- Relativamente a transações 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 transações.

- 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 transações e atividades 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 seleção de saldos de abertura de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas, de modo a apreciar a forma como foram resolvidos determinados aspetos 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 integralidade das transações 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 transações 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 transações.

- 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 transações de rédito são iniciadas, processadas e registadas eletronicamente, testar os controlos para determinar se proporcionam garantia de fiabilidade de que as transações 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.

- Realizar 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 do Órgão de Gestão

- Usar um perito para desenvolver uma estimativa independente que possa ser comparada com a estimativa do órgão de gestão.

- Alargar as indagações a indivíduos fora do órgão de gestão e do departamento de contabilidade para obter corroboração da capacidade e das intenções do órgão de gestão no sentido de levar a cabo planos relevantes para chegar à estimativa.

Respostas Específicas – Distorções Devidas a Apropriação Indevida de Ativos

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 ativos será dirigida a determinados saldos de contas ou classes de transações. 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 ativos:

- Contar o dinheiro ou valores mobiliários no final ou perto do final do ano.

- Confirmar diretamente com clientes a atividade da conta (incluindo memorandos de crédito e atividades de devolução de vendas, bem como as datas em que os pagamentos foram efetuados) 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 setor.

- Rever documentação de suporte relativa a reduções nos registos de inventário permanente.

- Executar uma comparação computorizada da lista de fornecedores com uma lista de empregados para identificar a coincidência de moradas ou números de telefone.

- Executar uma busca computorizada 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 atividade, 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 gestão de topo e partes relacionadas.
- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela gestão de topo.

Apêndice 3

(Ref: Parágrafo A50)

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:

- Transações 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 transações não justificados ou não autorizados.
- Ajustamentos de última hora que afetem 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.

Ausência de prova ou prova contraditória, incluindo:

- Documentos em falta.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Disponibilidade apenas de documentos fotocopiados ou transmitidos eletronicamente, 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 o rédito.
- Respostas inconsistentes, vagas ou não plausíveis do órgão de gestão ou de empregados a indagações ou procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registos da entidade e as respostas aos pedidos 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 extratos 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 extrato do banco.
- Inventários ou ativos físicos em falta de grandeza significativa
- Prova eletrónica 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 atividades de implementação das alterações e implantação de sistemas efetuadas durante o ano em curso.

Relacionamentos problemáticos ou não usuais entre o auditor e o órgão de gestão, 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 pelo órgão de gestão para resolver questões complexas ou litigiosas.

- Reclamações do órgão de gestão acerca da condução da auditoria ou intimidação pelo órgão de gestão dos membros da equipa de trabalho, particularmente em conjunto com a avaliação crítica pelo auditor da prova de auditoria ou com a resolução de potenciais desacordos com o órgão de gestão.

- Demoras não usuais da entidade a fornecer informação pedida.

- Indisponibilidade para facilitar o acesso do auditor aos principais ficheiros eletrónicos 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 do órgão de gestão 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 setor.

- Alterações frequentes nas estimativas contabilísticas que não pareçam resultar de alterações de circunstâncias.

- Tolerância a violações ao código de conduta da entidade.