

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.207/09

*Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.*

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 240 – “Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 240.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**  
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**  
**NBC TA 240 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A**  
**FRAUDE, NO CONTEXTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES**  
**CONTÁBEIS**

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Características da fraude	2 – 3
Responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude	4 – 8
Data de vigência	9
<b>OBJETIVO</b>	10
<b>DEFINIÇÕES</b>	11
<b>REQUISITOS</b>	
Ceticismo profissional	12 – 14
Discussão entre a equipe de trabalho	15
Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	16 – 24
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	25 – 27
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	28 – 33
Avaliação da evidência de auditoria	34 – 37
Auditor sem condições de continuar o trabalho	38
Representações da administração	39
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	40 – 42
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	43
Documentação	44 – 47
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Características da fraude	A1 – A6
Ceticismo profissional	A7 – A9
Discussão entre a equipe de trabalho	A10 – A11
Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	A12 – A27

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	A28 – A32
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	A33 – A48
Avaliação da evidência de auditoria	A49 – A53
Auditor sem condições de continuar o trabalho	A54 – A57
Representações formais (por escrito)	A58 – A59
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	A60 – A64
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	A65 – A67

**Apêndice 1:** Exemplos de fatores de risco de fraude

**Apêndice 2:** Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude

**Apêndice 3:** Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude

Esta Norma deve ser lida em conjunto com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

## **Introdução**

### **Alcance**

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, detalha a forma como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

### **Características da fraude**

2. As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.
3. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude (ver itens A1 a A6).

### **Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude**

4. A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

## Responsabilidade do auditor

5. O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).
6. Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.
7. Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração frequentemente tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.
8. Na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. Os requerimentos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

## **Data de vigência**

9. Esta Norma é aplicável para auditoria de demonstrações contábeis dos períodos que se iniciem em ou após 1º de janeiro de 2010.

## **Objetivo**

10. Os objetivos do auditor são:
  - (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
  - (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
  - (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

## **Definições**

11. Para efeito desta Norma, os termos abaixo têm os seguintes significados:

*Fraude* é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

*Fatores de risco de fraude* são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.

## **Requisitos**

### **Ceticismo profissional**

12. Nos termos da NBC TA 200, item 15, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade (ver itens A7 a A8).
13. A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso (ver item A9).

14. Quando as respostas às indagações junto à administração ou aos responsáveis pela governança são inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

#### **Discussão entre a equipe de trabalho**

15. A NBC TA 315 requer a discussão entre os membros da equipe de trabalho e que o sócio (ou responsável técnico) do trabalho determine os assuntos que devem ser comunicados aos membros da equipe não envolvidos na discussão. Essa discussão deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros (ver itens A10 e A11).

#### **Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas**

16. Ao aplicarem os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para conhecer a entidade e o seu ambiente, inclusive o seu controle interno, requeridos pela NBC TA 315, itens 5 a 24, o auditor deve aplicar os procedimentos previstos nos itens 17 a 24 para obter as informações a serem usadas na identificação de riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### **Administração e outros responsáveis na entidade**

17. O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:
  - (a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e freqüência de tais avaliações (ver itens A12 e A13);
  - (b) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude (ver item A14);
  - (c) comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade; e
  - (d) comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.
18. O auditor deve fazer indagações à administração e outros responsáveis da entidade, conforme apropriado, para determinar se eles têm conhecimento de



quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade (ver itens A15 a A17).

19. Em relação às entidades que têm uma função de auditoria interna, o auditor independente deve fazer indagações aos seus responsáveis para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade, e obter o ponto de vista deles (auditores internos) sobre os riscos de fraude (ver item A18).

#### Responsáveis pela governança

20. A não ser que os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve obter entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes na entidade e do controle interno que a administração implantou para mitigar esses riscos (ver itens A19 a A21).
21. Exceto nos casos em que os responsáveis pela governança estão envolvidos com a administração da entidade, o auditor deve fazer indagações junto aos responsáveis pela governança para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade. Essas indagações servem, em parte, para corroborar as respostas às indagações da administração.

#### Variação inesperada ou não usual identificada

22. O auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### Outras informações

23. O auditor deve considerar se outras informações por ele obtidas indicam riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A22).

#### Avaliação de fatores de risco de fraude

24. O auditor deve avaliar se as informações obtidas com outros procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas realizadas indicam a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores de risco de fraude não indiquem necessariamente a sua efetiva existência, eles muitas vezes estão presentes em ocorrências de fraude e, portanto, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A23 a A27).

### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude**

25. Nos termos da NBC TA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldo contábil e divulgação.
26. Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliar que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos. O item 47 especifica a documentação requerida no caso em que o auditor conclui que a presunção não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, portanto, não identifica o reconhecimento de receitas como um risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
27. O auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos (ver itens A31 e A32).

### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude**

#### Respostas globais

28. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas demonstrações contábeis (ver item A33).
29. Ao determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve:
  - (a) alocar e supervisionar o pessoal, levando em conta o conhecimento, a aptidão e a capacidade dos indivíduos que assumirão responsabilidades significativas pelo trabalho, e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A34 e A35);
  - (b) avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados; e
  - (c) incorporar elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ver item A36).

Procedimentos de auditoria em respostas aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações

30. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve desenhar e aplicar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão respondam melhor aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver itens A37 a A40).

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos relacionados com controles burlados pela administração

31. A administração está em posição privilegiada para perpetrar fraudes em função de sua capacidade para manipular registros contábeis e elaborar demonstrações contábeis fraudulentas, burlando controles que sob outros aspectos parecem funcionar de forma efetiva. Embora o nível do risco de burlar controles pela administração varie de entidade para entidade, o risco, não obstante, está presente em todas as entidades. Como tal burla pode ocorrer de maneira imprevisível, ela é um risco de distorção relevante decorrente de fraude e, portanto, um risco significativo.
32. Independentemente da avaliação do auditor dos riscos de que a administração burle controles, o auditor deve definir e aplicar procedimentos de auditoria para:
  - (a) Testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral e outros ajustes efetuados na elaboração das demonstrações contábeis. Ao definir e aplicar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
    - (i) fazer indagações, junto a indivíduos envolvidos no processo de informação financeira, a respeito de atividade inadequada ou não usual referente ao processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes;
    - (ii) selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes feitos no final do período sob exame; e
    - (iii) considerar a necessidade de testar os lançamentos contábeis e outros ajustes durante o período (ver itens A41 a A44).
  - (b) Revisar estimativas contábeis em busca de vícios (critérios ou resultados tendenciosos) e avaliar se as circunstâncias que geram esses vícios, se houver, representam risco de distorção relevante decorrente de fraude. Na execução dessa revisão, o auditor deve:
    - (i) avaliar se os julgamentos e decisões da administração na determinação das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis, mesmo que individualmente razoáveis, indicam uma possível tendenciosidade da administração da entidade que possa representar risco de distorção relevante decorrente de fraude. Em caso afirmativo, o auditor deve reavaliar as estimativas contábeis como um todo; e

- (ii) efetuar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relativas a estimativas contábeis significativas refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior (ver itens A45 a A47).
  - (c) Para operações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outro modo pareçam não usuais, tendo em vista o entendimento da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas pelo auditor durante a auditoria, ele deve avaliar se a justificativa de negócio das operações (ou a ausência dela) sugere que elas podem ter sido realizadas para gerar informações contábeis fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos (ver item A48).
33. O auditor deve determinar se, para responder aos riscos identificados da administração vir a burlar os controles, o auditor precisa aplicar outros procedimentos de auditoria além dos mencionados anteriormente (isto é, quando há riscos adicionais específicos de que a administração possa burlar os controles não cobertos pelos procedimentos aplicados para atender as exigências do item 32).

**Avaliação da evidência de auditoria (ver item A49)**

34. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos aplicados perto do final do período, na formação da conclusão global de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão consistentes com o entendimento sobre a entidade e do seu ambiente obtido pelo auditor indicam um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A50).
35. Se o auditor identifica uma distorção, ele deve avaliar se a distorção é indicadora de fraude. Caso exista tal indicador, o auditor deve avaliar as implicações da distorção relativamente a outros aspectos da auditoria, em especial a confiabilidade das representações da administração, reconhecendo que dificilmente um caso de fraude será uma ocorrência isolada (ver item A51).
36. Caso o auditor identifique uma distorção, seja relevante ou não, e tiver razão para acreditar que é ou pode ser decorrente de fraude, com o envolvimento da administração (em especial da alta administração), o auditor deve reavaliar a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e do impacto resultante na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. Ao reconsiderar a confiabilidade da evidência anteriormente obtida, o auditor também deve considerar se as circunstâncias ou condições indicam eventual conluio envolvendo empregados, diretores ou terceiros (ver item A52).

37. Quando o auditor confirma ou não está em condições para concluir se as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes decorrentes de fraude, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria (ver item A53).

#### **Auditor sem condições de continuar o trabalho**

38. Se, como resultado de uma distorção decorrente de fraude ou suspeita de fraude, o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, este deve:
- (a) determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis à situação, inclusive se é necessário ou não o auditor informar à pessoa ou pessoas que aprovaram a contratação da auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras. No Brasil, existem obrigações determinadas pelas autoridades reguladoras;
  - (b) considerar se seria apropriado o auditor retirar-se do trabalho, quando essa saída for possível conforme a lei ou regulamentação aplicável; e
  - (c) caso o auditor se retire:
    - (i) discutir com pessoa no nível apropriado da administração e com os responsáveis pela governança a saída do auditor do trabalho e as razões para a interrupção; e
    - (ii) determinar se existe exigência profissional ou legal de comunicar a retirada do auditor do trabalho e as razões da saída à pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras (ver itens A54 a A57).

#### **Representações da administração**

39. O auditor deve obter representações da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que:
- (a) eles reconhecem sua responsabilidade pelo desenho, implementação e manutenção do controle interno de prevenção e detecção de fraude;
  - (b) eles revelaram ao auditor os resultados da avaliação do risco da administração de que as demonstrações contábeis podem ter distorções relevantes decorrentes de fraude;
  - (c) eles revelaram ao auditor seu conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade, envolvendo:
    - (i) a administração;
    - (ii) empregados com funções significativas no controle interno; ou
    - (iii) outros cuja fraude poderia ter efeito relevante nas demonstrações contábeis; e

- (d) eles revelaram ao auditor seu conhecimento de quaisquer suspeitas ou indícios de fraude que afetassem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, órgãos reguladores ou outros (ver itens A58 e A59).

### **Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança**

- 40. Caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente a pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades (ver item A60).
- 41. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeitar de fraude envolvendo:
  - (a) a administração;
  - (b) empregados com funções significativas no controle interno; ou
  - (c) outros, cujas fraudes gerem distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve comunicar tempestivamente esses assuntos aos responsáveis pela governança. Caso o auditor suspeite de fraude envolvendo a administração, o auditor deve comunicar essas suspeitas aos responsáveis pela governança e discutir com eles a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria (ver itens A61 a A63).
- 42. Nos termos da NBC TA 260, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer outros assuntos relacionados a fraudes que, no seu julgamento, são relevantes para suas responsabilidades (ver item A64).

### **Comunicações às autoridades reguladoras e de controle**

- 43. Caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações (ver itens A65 a A67).

### **Documentação**

- 44. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria no entendimento da entidade e seu ambiente e à avaliação dos riscos de distorção relevante pelo auditor, exigida pela NBC TA 315:

- (a) as decisões significativas tomadas durante a discussão com a equipe de trabalho em relação à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude; e
  - (b) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude no âmbito das demonstrações contábeis e das afirmações.
45. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria para as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante requerida pela NBC TA 330:
- (a) as respostas globais aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no âmbito das demonstrações contábeis, e a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, além da ligação entre esses procedimentos e os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas afirmações; e
  - (b) os resultados dos procedimentos de auditoria, inclusive os desenhados para monitorar o risco de a administração burlar controles.
46. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações sobre fraude feitas à administração, aos responsáveis pela governança, aos órgãos reguladores e outros.
47. Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Características da fraude (ver item 3)**

- A1. A fraude, seja na forma de informações contábeis fraudulentas ou de apropriação indevida de ativos, envolve o incentivo ou a pressão para que ela seja cometida, uma oportunidade percebida para tal e alguma racionalidade (ou seja, dar razoabilidade a algo falso) do ato. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para a informação financeira fraudulenta quando a administração sofre pressão, de fontes externas ou internas, para alcançar metas de ganhos ou resultados financeiros previstos (e talvez irrealistas) – em especial porque as conseqüências do insucesso no cumprimento dos objetivos financeiros para a administração podem ser significativas. Do mesmo modo, os indivíduos podem ter um incentivo para se apropriarem de ativos porque, por exemplo, estão vivendo além de suas possibilidades.

- Pode haver uma oportunidade percebida de perpetrar uma fraude quando um indivíduo acredita que o controle interno pode ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno.
  - Os indivíduos podem ser capazes de racionalizar e perpetrar um ato fraudulento. Algumas pessoas têm uma postura, caráter ou valores éticos que os levam a perpetrar um ato desonesto de forma consciente e intencional. Entretanto, mesmo indivíduos normalmente honestos podem perpetrar uma fraude em ambiente em que sejam suficientemente pressionados.
- A2. A informação financeira fraudulenta envolve distorções intencionais, inclusive omissões de valor ou divulgações nas demonstrações contábeis para enganar os usuários destas. Ela pode ser causada pelas tentativas da administração de manipular os ganhos de modo a enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções do desempenho e da lucratividade da entidade. Essa manipulação de ganhos pode começar com pequenos atos ou com o ajuste inadequado de premissas e mudanças de julgamento pela administração. Pressões e incentivos podem levar tais atos a crescer a ponto de resultarem em informação financeira fraudulenta. Essa situação pode ocorrer quando, decorrem de pressões para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho, a administração assume posições que fazem com que as informações contábeis fraudulentas provoquem distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em algumas entidades, a administração pode ser motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para minimizar a tributação ou inflar ganhos para garantir financiamentos bancários.
- A3. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer do seguinte:
- Manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações contábeis.
  - Mentira ou omissão intencional nas demonstrações contábeis de eventos, operações ou outras informações significativas.
  - Aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos a valores, classificação, forma de apresentação ou divulgação.
- A4. Muitas vezes as informações contábeis fraudulentas envolvem a burla pela administração de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. A administração pode perpetrar fraude burlando controles por meio de técnicas como:



- Registrar lançamentos fictícios no livro diário, em especial no final do período contábil, de forma a manipular resultados operacionais ou alcançar outros objetivos.
- Ajustar indevidamente as premissas e alterar os julgamentos utilizados para estimar saldos contábeis.
- Omitir, antecipar ou atrasar o reconhecimento, nas demonstrações contábeis, de eventos e operações que tenham ocorrido durante o período das demonstrações contábeis que estão sendo apresentadas.
- Ocultar ou não divulgar fatos que possam afetar os valores registrados nas demonstrações contábeis.
- Contratar operações complexas, que são estruturadas para refletir erroneamente a situação patrimonial ou o desempenho da entidade.
- Alterar registros e condições relacionados a operações significativas e não usuais.

A5. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de ativos da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, incluindo:

- Fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais).
- Furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro).
- Fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios).
- Utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada).

A apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento dos ativos ou caucionados sem a devida autorização.

Considerações específicas para entidade do setor público

A6. A responsabilidade do auditor do setor público em relação a fraude pode decorrer de lei, regulamentação e outra autoridade aplicável a entidade do setor público ou separadamente cobertas pelo mandato do auditor. Portanto, a responsabilidade do auditor do setor público pode não estar limitada à consideração dos riscos de

distorção relevante das demonstrações contábeis, podendo também incluir responsabilidade mais ampla pela consideração dos riscos de fraude.

**Ceticismo profissional** (ver itens 12 a 14)

- A7. Manter ceticismo profissional requer um contínuo questionamento sobre se a informação e a evidência de auditoria obtidas sugerem a possibilidade de distorção relevante decorrente de fraude. Isso inclui considerar a confiabilidade da informação a ser utilizada como evidência de auditoria e os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando for pertinente. Devido às características da fraude, a postura de ceticismo profissional do auditor é particularmente importante quando se consideram os riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
- A8. Embora não se espere que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, seu ceticismo profissional é particularmente importante na consideração dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude porque podem existir alterações nas circunstâncias.
- A9. Conforme se explica na NBC TA 200, a auditoria realizada de acordo com as normas de auditoria raramente envolve a autenticação de documentos, e não se espera que o auditor seja treinado ou especializado em tal autenticação. Contudo, quando o auditor identifica condições que o levem a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos nele previstos foram modificados sem serem divulgados ao auditor, os procedimentos possíveis para a investigação do fato podem incluir:
- Confirmar diretamente com o terceiro.
  - Recorrer a um perito para avaliar a autenticidade do documento.

**Discussão entre a equipe de trabalho** (ver item 15)

- A10. Discutir a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes decorrente de fraude com a equipe de trabalho:
- Oferece aos membros mais experientes da equipe de trabalho a oportunidade de compartilhar suas perspectivas sobre como e quando as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude.
  - Permite ao auditor considerar uma resposta apropriada a tal suscetibilidade e definir quais membros da equipe de trabalho realizarão determinados procedimentos de auditoria.

- Permite ao auditor determinar como os resultados dos procedimentos de auditoria serão compartilhados com a equipe de trabalho e como lidar com as alegações de fraude que possam vir ao conhecimento do auditor.

A11. A discussão pode incluir assuntos como:

- Troca de idéias entre os membros da equipe de trabalho sobre como e onde acreditam que as demonstrações contábeis da entidade podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, como a administração pode perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos da entidade podem ser subtraídos.
- Consideração das circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação pela administração e que podem gerar informações contábeis fraudulentas.
- Consideração dos fatores conhecidos, internos e externos, que afetam a entidade e podem criar incentivo ou pressão para que a administração ou outras pessoas cometam fraude, que criam essa oportunidade e indicam uma cultura ou ambiente que permite à administração ou outras pessoas racionalizar a perpetração de fraudes.
- Consideração do envolvimento da administração na supervisão de empregados com acesso ao caixa ou outros ativos suscetíveis de apropriação indébita.
- Consideração de quaisquer mudanças não usuais ou injustificadas no comportamento ou estilo de vida da administração ou empregados, que tenham chegado ao conhecimento da equipe de trabalho.
- Ênfase na importância de manter um estado mental adequado durante a auditoria em relação ao potencial de distorção relevante devido a fraude.
- Consideração dos tipos de circunstâncias que, se identificadas, podem indicar a possibilidade de fraude.
- Consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados.
- Consideração dos procedimentos de auditoria que podem ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros.
- Consideração de eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento do auditor.
- Consideração do risco de que os controles sejam burlados pela administração.

## **Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas**

Indagações à administração

Avaliação da administração do risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver item 17(a))

A12. A administração aceita responsabilidade pelo controle interno da entidade e pela elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Por conseguinte, o auditor deve fazer indagações junto à administração sobre sua avaliação do risco de fraude e dos controles implantados para prevenir sua existência e detectá-la. A natureza, extensão e periodicidade da avaliação de tal risco e dos controles pela administração podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, a administração pode fazer avaliações detalhadas, em base contínua ou como parte de monitoramento contínuo. Em outras, a avaliação da administração pode ser menos estruturada e menos freqüente. A natureza, extensão e periodicidade dessa avaliação são relevantes para o entendimento do ambiente de controle da entidade pelo auditor. Por exemplo, o fato de a administração não ter realizado uma avaliação do risco de fraude pode, em certas circunstâncias, indicar que a administração não dá importância ao controle interno.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A13. Em algumas entidades, em especial aquelas de pequeno porte, o foco da avaliação da administração pode estar nos riscos de fraude por empregados ou apropriação indébita de ativos.

O processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude (ver item 17(b))

A14. No caso de entidades com múltiplos locais, os processos da administração podem incluir diferentes níveis de monitoramento nos estabelecimentos operacionais ou segmentos de negócio. A administração também pode ter identificado estabelecimentos ou segmentos de negócio específicos nos quais é mais provável a existência de risco de fraude.

Indagação junto à administração e outras pessoas na entidade (ver item 18)

A15. As indagações do auditor junto à administração podem fornecer informações úteis relativas aos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraudes perpetradas por empregados. Entretanto, é improvável que essas indagações forneçam informações úteis em relação aos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude cometida pela administração. As indagações junto a outras pessoas da entidade podem oferecer uma oportunidade para que essas pessoas transmitam ao auditor informações que de outra forma não seriam relatadas.

A16. Exemplos de outras pessoas da entidade junto às quais o auditor pode fazer indagações diretas sobre a existência ou suspeita de fraude:

- Pessoal operacional sem envolvimento direto no processo de elaboração de informação contábil.
- Empregados com diferentes níveis de alçada.
- Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registro de operações complexas ou não usuais e os que supervisionam ou monitoram esses empregados.
- Assessores jurídicos internos.
- Diretor de ética ou equivalente.
- Pessoa ou pessoas responsáveis por lidar com alegações de fraude.

A17. A administração está frequentemente em posição privilegiada para perpetrar fraudes. Por conseguinte, ao avaliar as respostas da administração às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas com outras informações.

Indagação junto à auditoria interna (ver item 19)

A18. As NBC TAs 315 e 610 estabelecem exigências e oferecem orientação nas auditorias de entidades que têm a função de auditoria interna. Ao aplicar o requerido por essas NBC TAs, no contexto de fraude, o auditor pode fazer indagações sobre atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos aplicados, se for o caso, pelos auditores internos ao longo do exercício para detectar fraude.
- Se a administração respondeu satisfatoriamente a quaisquer fatos identificados por meio desses procedimentos.

Obtenção de entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança (ver item 20)

A19. Os responsáveis pela governança da entidade supervisionam os sistemas de monitoramento de risco, controle financeiro e conformidade com a lei. Em muitos países, as práticas de governança corporativa são bem desenvolvidas e os responsáveis pela governança desempenham papel ativo na supervisão geral da avaliação dos riscos de fraude e do controle interno relevante da entidade. Como a responsabilidade dos responsáveis pela governança e pela administração pode variar de uma para outra entidade, é importante que o auditor entenda a respectiva responsabilidade para obter entendimento da supervisão geral exercida pelos indivíduos apropriados. (A NBC TA 260 discute com quem o auditor se comunica quando a estrutura de governança da entidade não está bem definida).

A20. O entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança pode oferecer subsídios sobre a suscetibilidade da entidade a fraude pela administração, a adequação do controle interno face aos riscos de fraude e a

competência e integridade da administração. O auditor pode obter esse entendimento de várias maneiras, por exemplo, participando de reuniões onde ocorram tais discussões, lendo atas de tais reuniões ou fazendo indagações junto aos encarregados da governança.

#### Considerações específicas para entidade de pequeno porte

A21. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade. Este pode ser o caso em uma entidade de pequeno porte, na qual um único indivíduo administra a entidade e ninguém mais tem um papel de governança. Nesses casos, normalmente não há nenhuma ação por parte do auditor porque não há supervisão geral separada da administração.

#### Consideração de outras informações (ver item 23)

A22. Além das informações obtidas com a aplicação de procedimentos analíticos, outras informações obtidas a respeito da entidade e do seu ambiente podem ser úteis na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. A discussão entre membros da equipe pode fornecer informações úteis para a identificação de tais riscos. Além disso, as informações obtidas nos processos de aceitação e retenção do cliente pelo auditor, a experiência conseguida em outros trabalhos executados para a entidade, por exemplo, revisão das informações contábeis intermediárias, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### Avaliação dos fatores de risco de fraude (ver item 24)

A23. O fato de que a fraude geralmente é oculta pode tornar muito difícil a sua detecção. Contudo, o auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem um incentivo ou pressão para a fraude ou que constituam uma oportunidade para a fraude (fatores de risco de fraude). Por exemplo:

- A necessidade de satisfazer as expectativas de terceiros para obter capital adicional pode criar pressão para a fraude.
- A concessão de bônus significativos, caso sejam cumpridas metas irreais de lucro, pode criar um incentivo para se perpetrar uma fraude.
- Um ambiente de controle que não é eficaz pode criar uma oportunidade para a fraude.

A24. Não é fácil classificar os fatores de risco de fraude em ordem de importância. A significação dos fatores de risco de fraude varia amplamente. Alguns destes fatores estão presentes em entidades nas quais condições específicas não apresentam riscos de distorção relevante. Portanto, determinar se um fator de risco

está presente e se ele deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude requer o exercício do julgamento profissional.

A25. Exemplos de fatores de risco de fraude relacionados a informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos são apresentados no Apêndice 1. Esses fatores de risco ilustrativos são classificados com base em três condições que geralmente estão presentes quando há fraude:

- Incentivo ou pressão para perpetrar fraude.
- Oportunidade percebida de cometer fraude.
- Capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Fatores de risco que refletem uma atitude que permite a racionalização da ação fraudulenta podem não ser suscetíveis de observação pelo auditor. Contudo, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tais informações. Embora os fatores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 abranjam um amplo leque de situações que podem vir a ser enfrentadas pelos auditores, eles são apenas exemplos e outros fatores de risco podem existir.

A26. O tamanho, complexidade e características de como está formada a propriedade da entidade têm influência significativa na consideração dos fatores de risco de fraude relevantes. Por exemplo, no caso de entidade de grande porte, pode haver fatores que geralmente limitam a conduta imprópria da administração, como:

- Supervisão geral eficaz pelos responsáveis pela governança.
- Área de auditoria interna eficaz.
- Existência e aplicação de código de conduta escrito.

Além disso, fatores de risco de fraude considerados no nível operacional de segmento de negócio podem oferecer perspectivas diferentes quando comparados com os obtidos na avaliação da entidade como um todo.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte.

A27. No caso de uma entidade de pequeno porte, algumas destas considerações ou todas elas podem não ser aplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma entidade de pequeno porte pode não ter um código de conduta escrito, mas pode ter desenvolvido uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio da comunicação verbal e do exemplo da administração. A concentração do poder da administração em um único indivíduo na entidade de pequeno porte não indica geralmente, por si só, uma falha da administração em refletir e comunicar uma atitude apropriada para com o controle interno e o processo interno de informação financeira. Em algumas entidades, a necessidade de autorização da administração pode compensar controles deficientes e reduzir o

risco de fraude perpetrado por empregados. Contudo, a concentração do poder da administração em um único indivíduo pode ser uma deficiência potencial, já que há oportunidade para que a administração burle os controles.

### **Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude**

Riscos de fraude no reconhecimento de receita (ver item 26)

A28. A distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas relativas ao reconhecimento de receita muitas vezes é resultado do seu registro de forma superestimada, por exemplo, o seu reconhecimento prematuro ou o registro de receitas fictícias. Pode resultar também do registro de receitas inferiores, por exemplo, transferindo receitas inadequadamente para um período posterior.

A29. Os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores em algumas entidades do que em outras. Por exemplo, pode haver pressões ou incentivos para que a administração cometa fraude nas informações contábeis mediante o reconhecimento inadequado de receita, no caso de entidade com ações na bolsa, quando, por exemplo, o desempenho é medido em termos de crescimento de receita ou lucro, ano a ano. Similarmente, por exemplo, os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores no caso de entidade que geram parte substancial da receita por meio de vendas à vista.

A30. A presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receita pode ser refutada. Por exemplo, o auditor pode concluir que não há nenhum risco de distorção relevante decorrente de fraude no que se refere ao reconhecimento de receita, no caso em que há um único tipo de operação de receita, por exemplo, a receita de aluguel originária de uma única unidade alugada.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido a fraude e entendimento dos controles relacionados da entidade (ver item 27)

A31. Como explicado na NBC TA 315, a administração pode fazer julgamentos quanto à natureza e extensão dos controles que escolhe implementar e quanto à natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir. Ao determinar quais controles implementar para prevenir a existência de fraude e detectá-la, a administração considera os riscos de que as demonstrações contábeis sejam distorcidas de maneira relevante como resultado de fraude. Como parte desta consideração, a administração pode concluir que não é eficaz, no que se refere a custos, implementar e manter um controle específico em relação à redução nos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A32. Portanto, é importante que o auditor obtenha entendimento dos controles que a administração planejou, implementou e mantém para impedir e detectar fraude. Ao fazer isto, o auditor pode descobrir, por exemplo, que a administração escolheu conscientemente aceitar os riscos associados à falta de segregação de



funções. Informações obtidas com este entendimento também podem ser úteis na identificação de fatores de risco de fraude que possam afetar a avaliação do auditor quanto aos riscos de que as demonstrações contábeis possam conter distorção relevante decorrente de fraude.

### **Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude**

Respostas globais (ver item 28)

A33. Determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude geralmente inclui a consideração de como a condução geral da auditoria pode refletir maior ceticismo profissional, por exemplo, mediante:

- Maior sensibilidade na seleção da natureza e extensão da documentação a ser examinada para corroborar as operações relevantes.
- Maior reconhecimento da necessidade de corroborar as explicações ou representações da administração a respeito de assuntos relevantes.

Também envolve considerações mais gerais além dos procedimentos específicos normalmente planejados. Essas considerações incluem os assuntos listados no item 29, que são discutidos a seguir.

Designação e supervisão de pessoal (ver item 29(a))

A34. O auditor pode responder a riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por exemplo, designando indivíduos adicionais com habilidade e conhecimento especializado, tais como peritos forenses e de tecnologia da informação (TI), ou designando indivíduos mais experientes para o trabalho.

A35. A extensão da supervisão reflete a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e da capacidade dos membros da equipe que executa o trabalho.

Imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria (ver item 29(c))

A36. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados, já que indivíduos na entidade que estão familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados nos trabalhos podem ser mais capazes de esconder informações contábeis fraudulentas. Isso pode ser conseguido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em saldos contábeis selecionados e afirmações não testadas de outra forma em função da sua materialidade ou risco.
- Mudar a época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria.
- Usar diferentes métodos de amostragem.
- Executar procedimentos de auditoria em locais diferentes ou sem anúncio prévio.

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver item 30)

A37. As respostas do auditor para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações podem incluir mudar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes maneiras:

- A natureza dos procedimentos de auditoria a executar pode precisar ser modificada para obter evidências de auditoria que sejam mais confiáveis e relevantes ou para obter informações comprobatórias adicionais. Isso pode afetar o tipo dos procedimentos de auditoria a serem executados e a sua combinação. Por exemplo:
  - A observação ou inspeção física de certos ativos pode tornar-se mais importante ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para obter mais evidências a respeito de dados contidos em contas significativas ou arquivos eletrônicos de operações.
  - O auditor pode desenhar procedimentos para obter informações comprobatórias adicionais. Por exemplo, se o auditor identifica que a administração sofre pressão para atingir expectativas de lucros, pode haver um risco relacionado com o fato da administração estar inflacionando as vendas, firmando contratos de venda que incluem termos que impossibilitem o reconhecimento da receita ou faturando vendas antes da entrega. Nessas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, planejar confirmações externas não apenas para confirmar saldos em aberto, mas também confirmar os detalhes dos contratos de venda, inclusive data, quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor pode julgar eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações junto ao pessoal fora da área financeira da entidade quanto a contratos de venda e termos de entrega.
- A época dos procedimentos pode ter que ser modificada. O auditor pode concluir que executar testes substantivos no fim ou perto do fim do período é o melhor enfoque para um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude. O auditor pode concluir que, em função dos riscos avaliados de

distorção ou manipulação intencional, auditar em data intermediária e estender os procedimentos para o fim do período não seria eficaz. Por outro lado, como uma distorção intencional – por exemplo, uma distorção envolvendo reconhecimento impróprio de receita – pode ter sido iniciada em um período intermediário, o auditor pode decidir aplicar procedimentos substantivos a operações ocorridas nesses períodos ou ao longo de todo o período das demonstrações contábeis sob exame.

- A extensão dos procedimentos aplicados reflete a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar o tamanho das amostras ou executar procedimentos analíticos em nível mais detalhado. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem permitir testes mais extensos de arquivos eletrônicos de operações e contas. Tais técnicas podem ser usadas para selecionar amostras de transações a partir de arquivos eletrônicos principais, classificar transações com características específicas ou testar uma população inteira ao invés de uma amostra.

A38. Se o auditor identifica um risco de distorção relevante decorrente de fraude que afete as quantidades dos estoques, examinar os registros de estoque da entidade pode ajudar a identificar localidades ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem dos estoques. Tal revisão pode levar a uma decisão de observar contagens de estoques em certas localidades, observando o caráter de surpresa ou conduzir contagens de estoque em todos os locais na mesma data.

A39. O auditor pode identificar um risco de distorção relevante devido a fraude que afete várias contas e afirmações. Estas podem incluir avaliação de ativos, estimativas relacionadas a transações específicas (tais como aquisições, reestruturações ou alienações de um segmento do negócio) e outros passivos significativos que tenham sido provisionados (tais como obrigações com planos de pensão e outros benefícios pós-emprego, ou obrigações por recuperação de dano ao meio ambiente). O risco também pode relacionar-se com mudanças significativas nas premissas relativas a estimativas recorrentes. As informações colhidas na obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente podem assistir o auditor na avaliação do critério de tais estimativas e julgamentos e premissas subjacentes. Uma revisão retrospectiva de julgamento e premissas similares da administração aplicadas em períodos anteriores também pode fornecer subsídios a respeito da razoabilidade dos julgamentos e premissas que serviram de base para as estimativas da administração.

A40. Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive os que ilustram a incorporação de elemento de imprevisibilidade, são apresentados no Apêndice 2. Esse Apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante resultante de informação financeira fraudulenta, incluindo

informação financeira fraudulenta resultante do reconhecimento de receita e de apropriação indevida de ativos.

Procedimentos de auditoria em resposta a riscos relacionados à transgressão de controles pela administração

Lançamentos no livro diário e outros ajustes (ver item 32(a))

A41. A distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude muitas vezes envolve a manipulação dos processos de informação financeira mediante registro de lançamentos não apropriados no livro diário. Isso pode ocorrer ao longo de todo o período ou ao seu final, ou por meio de ajustes de valores informados nas demonstrações contábeis que não estão refletidos nos lançamentos do livro diário, como por exemplo, aqueles ajustes e reclassificações provenientes do processo de consolidação das demonstrações contábeis.

A42. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção relevante, associado aos controles sobre lançamentos contábeis que possam ser inapropriadamente burlados, é importante, já que processos e controles automáticos podem reduzir o risco de erro não intencional, mas não superar o risco de que os indivíduos possam burlar inadequadamente tais processos automáticos, por exemplo, mudando os valores que são automaticamente transferidos para o razão geral ou para o sistema de informação financeira. Além disso, no caso que se usa TI para transferir informações de forma automática, pode haver pouca ou nenhuma evidência visível de tal intervenção nos sistemas de informação.

A43. Ao identificar e selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes para testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens selecionados, os seguintes assuntos são relevantes:

- Avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude – a presença de fatores de risco de fraude e outras informações obtidas durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude podem ajudar o auditor a identificar classes específicas de lançamentos contábeis e outros ajustes a serem testados.
- Controles que foram implementados para lançamentos contábeis e outros ajustes – controles eficazes sobre a elaboração e registro de lançamentos contábeis e outros ajustes podem reduzir a extensão de testes substantivos necessários, contanto que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controles.
- Processo de elaboração de informações contábeis da entidade e a natureza da evidência que podem ser obtidos – para muitas entidades, o

processamento rotineiro de transações envolve uma combinação de etapas e processos manuais e automáticos. Similarmente, o processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes podem envolver procedimentos e controles manuais e automáticos. No caso que se usa tecnologia da informação no processo de elaboração de informação contábil, os lançamentos contábeis e outros ajustes podem só existir em forma eletrônica.

- Características dos lançamentos contábeis fraudulentos ou outros ajustes – lançamentos contábeis inadequados ou outros ajustes, muitas vezes têm uma única característica de identificação. Tais características podem incluir lançamentos (a) feitos em contas não relacionadas, não usuais ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que geralmente não fazem lançamentos contábeis, (c) registrados no fim do período ou como lançamento pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos antes ou durante o processo de elaboração das demonstrações contábeis que não têm números de conta, ou (e) que contêm números redondos ou números com finais constantes.
- Natureza e complexidade das contas – lançamentos contábeis ou ajustes inadequados podem ser aplicados a contas que (a) contenham transações de natureza complexa ou incomum, (b) contenham estimativas e ajustes significativos de fim de período, (c) tenham sido suscetíveis de distorções no passado, (d) não tenham sido conciliadas tempestivamente ou contenham diferenças não conciliadas, (e) contenham transações entre partes relacionadas, ou (f) estejam associadas de outra maneira a um risco identificado de distorção relevante decorrente de fraude. Em auditoria de entidade que estão em várias localidades ou com componentes, deve-se considerar a necessidade de selecionar lançamentos contábeis de várias localidades.
- Lançamentos contábeis ou outros ajustes processados fora do curso normal do negócio – lançamentos contábeis fora de padrão podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controle interno que os lançamentos contábeis usados recorrentemente como vendas, compras e gastos mensais.

A44. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a natureza, época e extensão dos testes dos lançamentos e outros ajustes no diário. Contudo, como lançamentos contábeis e outros ajustes fraudulentos muitas vezes são feitos no fim do período, o item 32(a)(ii) requer que o auditor selecione os lançamentos no livro diário e outros ajustes feitos nos dias imediatamente anteriores ao fim do período. Além disso, como distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude podem ocorrer ao longo de todo o período e envolver esforços extensos para ocultar como a fraude é conseguida, o item 32(a)(iii) requer que o auditor

considere se também há necessidade de testar os lançamentos no diário e outros ajustes ao longo de todo o período.

#### Estimativas contábeis (ver item 32(b))

A45. A elaboração das demonstrações contábeis requer que a administração faça vários julgamentos ou premissas que afetam significativamente as estimativas contábeis e monitore continuamente a razoabilidade de tais estimativas. A informação contábil fraudulenta, muitas vezes, é conseguida por distorção intencional de estimativas contábeis. Isso é conseguido, por exemplo, superestimando ou subestimando todas as provisões da mesma maneira, de modo a obter resultados constantes ao longo de dois ou mais períodos contábeis ou a conseguir um nível de resultado escolhido para enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

A46. O propósito de executar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relacionadas com estimativas contábeis refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior é determinar se existe ou não uma indicação de possível tendenciosidade por parte da administração. Não tem o propósito de colocar em dúvida os julgamentos profissionais feitos pelo auditor no período anterior, os quais se basearam nas informações então disponíveis.

A47. A revisão retrospectiva, é também requerida pela NBC TA 540. Essa revisão é conduzida como procedimento de avaliação de risco para obter informação em relação à efetividade do processo de estimativa da administração no período anterior, evidência de auditoria sobre o desfecho, ou no caso aplicável, a re-estimativa das estimativas contábeis do período anterior que é pertinente para fazer as estimativas contábeis do ano atual, e evidência de auditoria de assuntos, tais como estimativa da incerteza, que pode ser requerida para ser divulgada nas demonstrações contábeis. Como assunto prático, a revisão pelo auditor dos julgamentos e premissas por tendenciosidade que poderiam representar riscos de distorção relevante decorrente de fraude de acordo com esta Norma pode ser realizado em conjunto com a revisão requerida pela NBC TA 540.

#### Justificativa de negócio para transações significativas (ver item 32(c))

A48. Indicadores que podem sugerir que transações significativas, fora do curso normal de negócios da entidade ou que pareçam de outro modo não usuais podem ter sido contabilizadas com a intenção de produzir informações contábeis fraudulentas ou ocultar apropriação indevida de ativos, incluem:

- A forma de tais transações parece excessivamente complexa (por exemplo, a transação envolve diversas entidades que compõem um grupo consolidado ou terceiros não relacionados).

- A administração não discutiu a natureza e a contabilização de tais transações com os responsáveis pela governança da entidade, e há documentação inadequada.
- A administração está dando mais ênfase à necessidade de tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da operação.
- Transações que envolvam partes relacionadas não consolidadas, inclusive entidades com propósito específico, não foram adequadamente revisadas ou aprovadas pelos encarregados da governança da entidade.
- Transações que envolvem partes relacionadas não identificadas anteriormente ou partes que não tem a substância ou a capacidade financeira para arcar com a transação sem a ajuda da entidade sob auditoria.

#### **Avaliação da evidência de auditoria (ver itens 34 a 37)**

A49. A NBC TA 330 requer que o auditor, com base nos procedimentos de auditoria executados e nas evidências de auditoria obtidas, considere se as avaliações dos riscos de distorção relevante no nível das afirmações continuam apropriadas. Esta avaliação é primariamente uma questão qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode fornecer maior subsídio dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e se há necessidade de executar procedimentos adicionais de auditoria ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de fraude.

Procedimentos analíticos perto do final da auditoria para formar a conclusão geral (ver item 32)

A50. A determinação de quais tendências e variações específicas podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude requer julgamento profissional. Relacionamentos não usuais envolvendo receita e lucros contabilizados no fim do período são particularmente relevantes. Elas poderiam incluir, por exemplo, valores excepcionalmente grandes de lucro registrados nas últimas semanas do período sob exame, transações não usuais ou ganho que não é compatível com tendências no fluxo de caixa de operações.

Consideração das distorções identificadas (ver itens 35 a 37)

A51. Como a fraude envolve incentivo ou pressão para que se cometa fraude, uma oportunidade percebida para tanto ou uma racionalização do ato, é improvável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Portanto, distorções, como numerosas distorções em local específico, embora não tenham efeito cumulativo relevante, podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude.

A52. As implicações das fraudes identificadas dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude sob outros aspectos insignificante pode ser relevante se envolver a alta administração. Em tais circunstâncias, a confiabilidade das evidências anteriormente obtidas pode ser colocada em dúvida, já que pode haver dúvidas a respeito da integridade e veracidade das representações feitas e da autenticidade dos registros e documentos contábeis. Também pode existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, administração ou terceiros.

A53. A NBC TA 450 e a NBC TA 700 estabelecem requisitos e fornecem orientação para a avaliação e disposição das distorções e o efeito na opinião do auditor no relatório do auditor.

**Auditor sem condições de continuar o trabalho** (ver item 38)

A54. Exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e que podem colocar em dúvida a capacidade do auditor de continuar a executar a auditoria incluem:

- A entidade não toma a ação apropriada com referência a uma fraude, considerada pelo auditor como necessária nas circunstâncias, mesmo no caso em que a fraude não é relevante para as demonstrações contábeis.
- A consideração do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e dos resultados da auditoria indica risco significativo de fraude relevante e generalizada.
- O auditor tem preocupação significativa quanto à competência ou integridade da administração ou dos responsáveis pela governança.

A55. Por causa da variedade das circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever de forma conclusiva quando é apropriado ao auditor se retirar de um trabalho. Fatores que afetam a conclusão do auditor incluem as implicações do envolvimento de membro da administração ou dos responsáveis pela governança (que podem afetar a confiabilidade das representações da administração) e os efeitos para o auditor de continuar o relacionamento com a entidade.

A56. O auditor tem responsabilidade profissional e legal em tais circunstâncias. Em alguns casos, por exemplo, o auditor pode ter o direito ou obrigação de fazer uma declaração ou relatório para a pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, para as autoridades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar as exigências legais, o auditor pode considerar apropriado buscar aconselhamento legal durante a decisão de retirar-se ou não de um trabalho e determinar um curso de ação apropriado, inclusive com a possibilidade de comunicação aos acionistas, órgãos reguladores ou outros. (O Código de Ética fornece orientação sobre as comunicações com o auditor que está substituindo o auditor atual)



Considerações específicas para entidade do setor público

A57. No setor público, em muitos casos a opção de retirar-se do trabalho pode não estar disponível para o auditor por causa da natureza do mandato ou de considerações do interesse público.

**Representações formais (por escrito) (ver item 39)**

A58. A NBC TA 580 estabelece requisitos e fornece orientação sobre a obtenção, na auditoria, de representações apropriadas da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança. Além de reconhecer que eles têm cumprido sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis, é importante que, independentemente do tamanho da entidade, a administração e, no caso apropriado, os responsáveis pela governança, reconheçam sua responsabilidade pelo controle interno desenhado, implementado e mantido para impedir e detectar fraude.

A59. Por causa da natureza da fraude e das dificuldades encontradas pelos auditores na detecção de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude, é importante que o auditor obtenha representação formal da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança confirmando que eles revelaram ao auditor:

- (a) os resultados da avaliação por parte da administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante como resultado de fraude; e
- (b) seu conhecimento de casos reais, suspeita ou indícios de fraude que afetem a entidade.

**Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança**

Comunicação à administração (ver item 40)

A60. Quando o auditor obteve evidências de que existe ou pode existir fraude, é importante que o assunto seja levado à atenção de pessoa no nível apropriado da administração tão logo seja praticável. Isso é assim, mesmo que o assunto possa ser considerado não importante (por exemplo, um desfalque mínimo cometido por empregado em um nível inferior na organização da entidade). A determinação de qual nível da administração é o apropriado é questão de julgamento profissional e é afetada por fatores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da suspeita de fraude. Normalmente, o nível apropriado da administração está pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na suspeita de fraude.

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 41)

- A61. A comunicação do auditor com os responsáveis pela governança pode ser feita verbalmente ou por escrito. A NBC TA 260 identifica fatores que o auditor considera ao escolher entre comunicar-se verbalmente ou por escrito. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolve a alta administração, ou da fraude que resulta em distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor relata tais assuntos tempestivamente e pode considerar necessário também relatá-los por escrito.
- A62. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar-se com os responsáveis pela governança quando ele toma conhecimento de fraude que envolva outros empregados que não os da administração e que não resulte em distorção relevante. Similarmente, os responsáveis pela governança podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é facilitado se o auditor e os responsáveis pela governança concordam, na etapa inicial da auditoria, quanto à natureza e extensão das comunicações do auditor a esse respeito.
- A63. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas a respeito da integridade ou honestidade da administração ou dos responsáveis pela governança, o auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para ajudar a determinar o curso de ação apropriado.

Outros assuntos relacionados a fraude (ver item 42)

- A64. Outros assuntos relacionados a fraude a serem discutidos com os responsáveis pela governança da entidade podem incluir, por exemplo:
- Preocupações com a natureza, extensão e periodicidade das avaliações da administração dos controles implementados para prevenir e detectar fraude e do risco de que as demonstrações contábeis possam estar distorcidas.
  - Falha da administração em enfrentar apropriadamente deficiências significativas identificadas no controle interno ou em responder adequadamente a uma fraude identificada.
  - Avaliação pelo auditor do ambiente de controle da entidade, incluindo assuntos referentes à competência e integridade da administração.
  - Ações da administração que podem indicar informações contábeis fraudulentas, tais como a seleção e aplicação pela administração de políticas contábeis que possam indicar tentativa da administração de manipular os lucros para enganar os usuários de demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
  - Preocupações com a adequação e integridade da autorização de transações que pareçam estar fora do curso normal de negócios.

**Comunicações às autoridades reguladoras e de controle (ver item 43)**

A65. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir que ele relate a fraude a uma parte fora da entidade cliente. Contudo, a responsabilidade legal do auditor e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser passado por cima por estatuto, lei ou tribunais de direito. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem o dever de relatar a ocorrência de fraude a autoridades de supervisão. Em outros segmentos o auditor também tem dever de relatar distorções nos casos em que a administração e os responsáveis pela governança deixam de adotar ações corretivas.

A66. O auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para determinar o curso de ação apropriado nas circunstâncias, cujo propósito é verificar os passos necessários ao considerar aspectos de interesse público na fraude identificada.

Considerações específicas para entidade do setor público

A67. No setor público, as exigências para relatar fraude, descobertas ou não durante o processo de auditoria, podem estar sujeitas aos aspectos específicos do mandato de auditoria de lei, regulamentação ou outra autoridade relacionada.

## Apêndice 1

### **Exemplos de fatores de risco de fraude** (ver item A25)

Os fatores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos de fatores que podem ser enfrentados pelos auditores em uma grande variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relacionados aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – isto é, informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos. Para cada um destes tipos de fraude, os fatores de risco são classificados ainda com base nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções relevantes decorrentes de fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os fatores de risco abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, o auditor pode identificar fatores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias e alguns podem ter mais ou menos significado em entidades de tamanho diferente ou com características de propriedade ou circunstâncias diferentes. A ordem dos exemplos de fatores de risco fornecidos não se destina a refletir sua importância relativa ou a frequência da ocorrência.

### **Fatores de risco relativos a distorções relevantes de informações contábeis fraudulentas**

Os seguintes são exemplos de fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta.

#### *Incentivos/pressões*

A estabilidade financeira ou lucratividade é ameaçada por condições operacionais, econômicas, ramo de negócio ou das condições de operação da entidade como (ou como indicado por):

- Alto nível de competição ou saturação do mercado, acompanhada por declínio da margem de retorno.
- Alta vulnerabilidade a mudanças rápidas, tais como mudanças na tecnologia, na obsolescência de produtos ou nas taxas de juros.
- Declínios significativos na demanda dos clientes e fracassos crescentes dos negócios na indústria ou na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, arresto ou oferta de aquisição de controle de forma hostil.
- Fluxos de caixa negativo proveniente das operações ou incapacidade de gerar fluxos de caixa das operações mesmo que reportando lucros e crescimento dos lucros.
- Crescimento rápido ou lucratividade não usual, especialmente em comparação com outras companhias no mesmo ramo de atividade.
- Novas exigências contábeis, estatutárias ou regulamentares.

Existência de pressão excessiva para que a administração cumpra as exigências ou expectativas de terceiros decorrente do que se segue:

- Expectativas de lucratividade ou nível de tendência de analistas de investimentos, investidores institucionais, credores significativos ou outras partes externas (particularmente expectativas indevidamente agressivas ou irrealistas), inclusive expectativas criadas pela administração, por exemplo, em informes de imprensa ou mensagens excessivamente otimistas dos relatórios anuais.
- Necessidade de obter financiamento ou capital adicional para manter a competitividade – inclusive financiamento de gastos importantes com pesquisa e desenvolvimento ou investimento em bens de capital.
- Capacidade marginal de cumprir com as exigências para abertura de capital ou amortização de dívidas ou outros compromissos de dívida (*covenants*).
- Efeitos adversos reais ou esperados em decorrência da divulgação de resultados negativos em transações pendentes significativas, como combinações de negócios ou prêmios de contrato.

As informações disponíveis indicam que a situação financeira pessoal da administração ou dos responsáveis pela governança é ameaçada pelo desempenho da entidade que decorre do seguinte:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Partes significativas da remuneração (por exemplo, bônus, opções de compra de ações e participações baseadas em lucros) são contingentes ao cumprimento de metas agressivas para o preço das ações, resultados operacionais, posição patrimonial e financeira ou fluxo de caixa. (Os planos de incentivo da administração podem ser contingentes ao cumprimento de metas relacionadas apenas a certas contas ou atividades selecionadas, embora as contas ou atividades relacionadas possam não ser relevantes para a entidade como um todo.)
- Garantias pessoais de dívida da entidade.

Há pressão excessiva sobre a administração ou pessoal operacional para cumprir as metas financeiras estabelecidas pelos responsáveis pela governança, incluindo metas de incentivo para vendas ou lucratividade.

### *Oportunidades*

A natureza da indústria ou das operações da entidade oferece oportunidades de envolvimento em informações contábeis fraudulentas que podem ter origem no seguinte:

- Operações significativas entre partes relacionadas fora do curso normal de negócios ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outros auditores.
- Forte presença financeira ou capacidade de dominar certo setor da indústria, a qual permite à entidade ditar termos ou condições a fornecedores ou clientes que podem resultar em operações inadequadas ou não realizadas como entre partes independentes.
- Ativos, passivos, receitas ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam julgamentos subjetivos ou incertezas difíceis de serem corroboradas.
- Transações significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente as próximas do fim do período, que colocam questões difíceis de “substância sobre forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas no exterior, em jurisdições em que existem ambientes e culturas de negócios diferentes.
- Uso de intermediários de negócios para os quais parece não haver nenhuma justificativa comercial clara.
- Contas bancárias ou operações significativas com subsidiárias ou filiais em paraísos fiscais para as quais parece não haver nenhuma justificativa clara de negócio.

O monitoramento da administração não é eficaz como resultado do seguinte:

- Concentração de poder da administração em uma única pessoa ou pequeno grupo (em negócio não administrado pelo proprietário) sem controles compensatórios.
- Supervisão geral do processo de informação contábil e controle interno pelos responsáveis pela governança não é eficaz.

Há uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo seguinte:

- Dificuldade para determinar a organização ou indivíduos que têm participação de controle na entidade.
- Estrutura organizacional excessivamente complexa envolvendo entidades jurídicas ou linhas de autoridade gerenciais não usuais.
- Alta rotatividade da alta administração, departamento jurídico ou dos responsáveis pela governança.

Os componentes do controle interno são deficientes como resultado do seguinte:

- Monitoramento inadequado dos controles, inclusive dos controles automatizados e dos controles sobre as informações contábeis intermediárias (quando há requisito de reporte externo).
- Altas taxas de rotatividade ou emprego de empregados de contabilidade, auditoria interna ou tecnologia da informação que não são eficazes.
- Sistemas de contabilidade e informações que não são eficazes, inclusive situações que envolvam deficiências significativas no controle interno.

### *Atitudes/racionalizações*

- Comunicação, implementação, suporte ou aplicação dos valores ou padrões éticos da entidade pela administração, ou a comunicação de valores ou padrões éticos inadequados, que não são eficazes.
- Participação ou preocupação excessiva da administração não financeira com a seleção de políticas contábeis ou com a determinação de estimativas significativas.
- Histórico conhecido de violação das leis de títulos e valores mobiliários ou de outras leis e regulamentações, ou ações contra a entidade, sua alta administração ou os responsáveis pela governança, alegando fraude ou violação de leis e regulamentos.
- Interesse excessivo da administração por manter ou aumentar o preço das ações ou tendência de ganhos da entidade.
- Prática, pela administração, de se comprometer com analistas, credores e outras partes no cumprimento de projeções agressivas ou irrealistas.
- Omissão da administração em remediar, de forma tempestiva, deficiências relevantes conhecidas nos controles internos.
- Interesse da administração em empregar meios inadequados para diminuir indevidamente o resultado por motivações tributárias.
- Moral baixa entre os membros da alta administração.
- Proprietário-administrador não faz nenhuma distinção entre suas transações pessoais e as do negócio.
- Disputas entre acionistas em entidade que não é uma companhia aberta.
- Tentativas recorrentes da administração de justificar contabilização marginal ou inadequada com base na materialidade.
- Relacionamento entre a administração e o auditor atual ou seu predecessor é tensa, como exibido das seguintes maneiras:
  - disputas freqüentes com o auditor atual ou o anterior a respeito de assuntos de contabilidade, auditoria ou relatórios;
  - exigências irracionais ao auditor, tais como limitações de tempo irrealis para a conclusão da auditoria ou emissão do relatório do auditor;
  - restrições ao auditor que limitam inadequadamente o acesso a pessoas ou informações ou a capacidade de comunicação eficaz com os responsáveis pela governança;
  - conduta autoritária no trato com o auditor, especialmente quando envolve tentativas de influenciar o alcance do trabalho do auditor ou a seleção ou manutenção dos empregados designados ou consultados sobre o trabalho de auditoria.

### **Fatores de risco decorrentes de distorções originárias de apropriação indevida de ativos**

Fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de apropriação indevida de ativos também são classificados segundo as três condições geralmente presentes quando há fraude: incentivo/pressão, oportunidade e atitude/racionalização. Alguns dos fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas também podem estar presentes quando ocorrerem distorções originárias de apropriação indevida de ativos. Por exemplo, o monitoramento ineficaz da administração e outras deficiências no controle interno podem estar presentes quando existirem distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta ou apropriação indevida de ativos.

#### *Incentivos/Pressões*

Obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre a administração ou empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo para que se apropriem indevidamente de tais ativos. Relacionamentos adversos entre a entidade e empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriar-se indevidamente de tais ativos. Por exemplo, relações adversas podem ser criadas pelo seguinte:

- Demissões conhecidas ou previstas de empregados.
- Mudanças recentes ou previstas na forma de remuneração ou nos planos de benefícios dos empregados.
- Promoção, remuneração ou outras recompensas incompatíveis com as expectativas.

#### *Oportunidades*

Certas características ou circunstâncias podem aumentar a suscetibilidade dos ativos à apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de ativos aumentam quando existe o seguinte:

- Grandes quantias de dinheiro em mão ou processadas.
- Itens de estoque com tamanho pequeno, com alto valor ou em alta procura.
- Ativos facilmente conversíveis, tais como títulos ao portador, diamantes ou chips de computador.
- Ativos fixos de tamanho pequeno, comercializáveis ou sem identificação clara de propriedade.

O controle interno inadequado sobre os ativos pode aumentar a suscetibilidade de apropriação indevida dos ativos. Por exemplo, a apropriação indevida de ativos pode ocorrer por causa do seguinte:

- Segregação inadequada de funções ou de verificações independentes.
- Supervisão geral inadequada dos gastos da alta administração, tais como viagens e outros reembolsos.



- Supervisão geral inadequada pela administração dos empregados responsáveis por ativos, por exemplo, supervisão ou monitoramento inadequado de locais remotos.
- Investigação inadequada da vida pregressa de candidatos a empregos com acesso a ativos.
- Registros inadequados referentes aos ativos.
- Sistema inadequado de autorização e aprovação de operações (por exemplo, em compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimento, estoque ou ativos fixos.
- Falta de conciliação completa e tempestiva de ativos.
- Falta de documentação tempestiva e apropriada de transações, por exemplo, créditos por devolução de mercadoria.
- Falta de férias obrigatórias para empregados que executam funções-chave de controle.
- Entendimento inadequado de tecnologia da informação pela administração, o que possibilita aos empregados de tecnologia da informação perpetrar apropriação indevida.
- Controles inadequados para o acesso a registros automatizados, incluindo os controles e o exame dos registros de eventos dos sistemas computadorizados.

#### *Atitudes/racionalizações*

- Falta de consideração em relação à necessidade de monitorar ou reduzir riscos relacionados com apropriações indevidas de ativos.
- Falta de consideração em relação ao controle interno sobre apropriação indevida de ativos por burlar os controles existentes ou por omissão em tomar medidas corretivas sobre deficiências no controle interno.
- Conduta que indique desagrado ou insatisfação com a entidade ou o tratamento de seus empregados.
- Mudanças na conduta ou estilo de vida que possam indicar que ativos foram indevidamente apropriados.
- Tolerância de pequenos roubos.

## Apêndice 2

### **Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude** (ver item A40)

Os seguintes são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude resultante de informações contábeis fraudulentas e de apropriação indevida de ativos. Embora esses procedimentos abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, podem não ser os mais apropriados ou necessários em cada circunstância. A ordem dos procedimentos ilustrativos não reflete necessariamente a ordem de importância e nem tampouco pretende refletir sua importância relativa.

#### **Consideração no âmbito das afirmações**

As respostas específicas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude variam dependendo dos tipos ou combinações de fatores de risco de fraude ou condições identificadas, e as classes de operações, saldos contábeis, divulgações e afirmações que eles possam afetar.

Os seguintes são exemplos específicos de respostas:

- Visitar locais ou executar certos testes de surpresa, sem anúncio prévio. Por exemplo, observar o estoque em locais onde a presença do auditor não foi previamente anunciada, efetuar contagem de caixa em data não anunciada, sem anúncio prévio.
- Solicitar que os estoques sejam contados no fim do período sob exame ou em data próxima do fim do período para minimizar o risco de manipulação dos saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o fim do período.
- Alterar a abordagem da auditoria no ano corrente. Por exemplo, entrar em contato com clientes e fornecedores importantes, verbalmente, além de enviar confirmação escrita, enviar solicitações de confirmação a uma parte específica na organização ou buscar informações adicionais e diferentes.
- Executar uma revisão detalhada dos lançamentos de ajuste de fim de trimestre ou fim de exercício e investigar qualquer um que pareça não usual quanto à natureza ou valor.
- Para transações significativas e não usuais, particularmente as ocorridas no fim ou perto do fim do período sob exame, investigar a possibilidade de envolverem partes relacionadas e as fontes dos recursos financeiros que sustentam as transações.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados não agregados. Por exemplo, comparar vendas e custo de vendas por local, linha de negócio ou mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.

- Conduzir entrevistas de empregados envolvidos em áreas em que o risco de distorção relevante decorrente de fraude foi identificado, para obter a perspectiva deles a respeito do risco e se, ou como, os controles mitigam o risco.
- Quando outros auditores independentes estão auditando as demonstrações contábeis de uma ou mais subsidiárias, divisões ou filiais, discutir com eles a extensão do trabalho necessário a ser executado para enfrentar o risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude originária de transações e atividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de especialista torna-se particularmente significativo no que diz respeito a um item da demonstração contábil com risco de distorção avaliado como alto, decorrente de fraude, executar procedimentos adicionais relativos a algumas ou todas as premissas, métodos ou descobertas do especialista para determinar que as descobertas são razoáveis ou envolver outro especialista para atingir esse propósito.
- Executar procedimentos de auditoria para analisar contas de abertura nos balanços das demonstrações contábeis auditadas anteriormente para avaliar, com o benefício da visão em retrospecto, como foram solucionados certos assuntos envolvendo estimativas contábeis e julgamentos, por exemplo, uma provisão para devolução de mercadorias.
- Executar procedimentos em contas ou outras conciliações elaboradas pela entidade, considerando inclusive conciliações realizadas em períodos intermediários.
- Aplicar técnicas assistidas por computador, como prospecção de dados para testes em busca de anomalias em uma população.
- Testar a integridade de registros e operações processados em sistema computadorizado.
- Buscar evidências de auditoria adicionais em fontes fora da entidade sendo auditada.

### **Respostas específicas – Distorção resultante de informações contábeis fraudulentas**

Exemplos de respostas às avaliações do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas são como a seguir:

#### *Reconhecimento de receita*

- Executar procedimentos analíticos substantivos relacionados a receitas usando dados não agregados, por exemplo, comparando a receita relatada por mês e por linha de produto ou segmento de negócio durante o período de reporte corrente com períodos anteriores comparáveis. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem ser úteis na identificação de relações ou operações de receita não usuais ou inesperadas.
- Confirmar junto aos clientes certos termos contratuais relevantes e a ausência de acordos paralelos, porque a contabilização apropriada muitas vezes é influenciada por tais termos ou acordos e a base para descontos ou o período ao qual se

relacionam muitas vezes é mal documentado. Por exemplo, os critérios de aceitação, os termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações futuras ou contínuas de fornecedor, direito de devolução, valores de revenda garantidos e previsões para cancelamento ou reembolso muitas vezes são relevantes em tais circunstâncias.

- Indagações junto ao pessoal de vendas e marketing ou do departamento jurídico a respeito de vendas ou remessas perto do fim do período e de seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transações.
- Estar fisicamente presente em um ou mais locais no fim do período para observar a expedição de bens ou sua preparação para expedição (ou devoluções aguardando processamento), assim como executar outros procedimentos de corte apropriados para vendas e estoque.
- Para as situações em que transações de receita são eletronicamente iniciadas, processadas e registradas, testar os controles para determinar se eles fornecem garantia de que as transações de receita registradas ocorreram e estão adequadamente registradas.

#### *Quantidades do estoque*

- Examinar os registros de estoque da entidade para identificar locais que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do estoque.
- Observar contagens físicas de estoque em certas localidades sem anúncio prévio ou conduzir contagens físicas de estoque em todos os locais na mesma data.
- Conduzir contagens de estoque no fim ou perto do fim do período de reporte para minimizar o risco de manipulação inadequada durante o período entre a contagem e o fim do período sob exame.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem física de estoques. Por exemplo, examinar mais rigorosamente o conteúdo de itens encaixotados, a maneira como os itens são empilhados (por exemplo, quadrados vazios) ou etiquetados e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas como perfumes ou substâncias químicas especiais. Usar o trabalho de especialista pode ser útil neste aspecto.
- Comparar as quantidades para o período corrente com períodos anteriores por classe ou categoria de estoque, local ou outros critérios, ou comparação de quantidades contadas com registros de estoques.
- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar adicionalmente a compilação das contagens físicas dos estoques, por exemplo, organização por número de etiqueta para testar o controle de etiquetas ou por número de série de item, para testar a possibilidade de omissão ou duplicação de itens.

#### *Estimativas da administração*

- Usar um especialista para desenvolver estimativa independente para comparação com a estimativa da administração.

- Estender as indagações a indivíduos fora da administração e do departamento contábil para corroborar a capacidade e a intenção da administração para realizar planos relevantes para o desenvolvimento da estimativa.

### **Respostas específicas - Distorções decorrente de apropriação indevida de ativos**

Circunstâncias diferentes ditariam necessariamente respostas diferentes. Normalmente, a resposta de auditoria a um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude relacionada à apropriação indevida de ativos será dirigida a certos saldos contábeis e classes de operações. Embora algumas das respostas de auditoria observadas nas duas categorias acima possam ser aplicáveis em tais circunstâncias, o alcance do trabalho deve ser ligado às informações específicas a respeito do risco de apropriação indevida que foi identificado.

Exemplos de respostas à avaliação do auditor do risco de distorções relevantes decorrentes de apropriação indevida de ativos são como a seguir:

- Contar dinheiro ou títulos mobiliários no fim ou perto do fim do período.
- Confirmar diretamente com os clientes a atividade das contas (inclusive notas de crédito e devolução de vendas, assim como datas em que os pagamentos foram feitos) para o período sob auditoria.
- Analisar as recuperações de contas baixadas.
- Analisar as falta de estoques por local ou tipo de produto.
- Comparar índices-chave de estoques para o padrão do setor de atividade.
- Rever a documentação comprobatória para reduções nos registros de estoque perpétuos.
- Executar por computador comparação da lista de fornecedores com a lista de empregados para identificar correspondências de endereços ou números de telefone.
- Executar busca computadorizada de registros de folha de pagamento para identificar endereços, identificação de empregados ou números fiscais ou de contas bancárias duplicadas.
- Rever arquivos de pessoal em busca dos que contêm pouca ou nenhuma evidência de atividade, por exemplo, falta de avaliações de desempenho.
- Analisar descontos de vendas e devoluções em busca de padrões ou tendências incomuns.
- Confirmar termos específicos de contratos com terceiros.
- Obter evidências de que os contratos estão sendo executados em conformidade com os seus termos.
- Rever a adequação de despesas grandes e não usuais.
- Rever a autorização e valor contábil de empréstimos à alta administração e de partes relacionadas.
- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela alta administração.

## Apêndice 3

### **Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude** (ver item A49)

O que se segue são exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante resultante de fraude.

Discrepâncias nos registros contábeis, incluindo:

- Transações que não são registradas de maneira completa ou tempestiva ou que são registradas inadequadamente no que se refere ao seu valor, período contábil, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transações sem suporte ou autorização.
- Ajustes de última hora que afetem significativamente os resultados.
- Evidência de acesso de empregados a sistemas e registros incompatível com o necessário para a execução de suas funções autorizadas.
- Informações sobre indícios de fraude que chegam ao auditor.

Evidências conflitantes ou ausentes, incluindo:

- Documentos perdidos.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Indisponibilidade de outros documentos que não sejam documentos fotocopiados ou transmitidos eletronicamente quando a existência de documentos na forma original é esperada.
- Itens significativos não explicados nas conciliações.
- Mudanças não usuais nos balanços ou mudanças em tendências ou em importantes índices ou relacionamentos entre itens das demonstrações contábeis – por exemplo, contas a receber que crescem mais rápido do que as receitas.
- Respostas incoerentes, vagas ou não plausíveis da administração ou de empregados, decorrentes de indagações ou de procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registros da entidade e as respostas de confirmação.
- Grande número de lançamentos de crédito e outros ajustes feitos nos registros de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o controle analítico de contas a receber e o razão, ou entre os extratos/confirmações de saldos dos clientes e o controle analítico de contas a receber.
- Cheques cancelados perdidos ou não existentes em circunstâncias em que cheques cancelados normalmente são devolvidos à entidade junto com o extrato bancário.
- Estoque ou ativos físicos desaparecidos de magnitude significativa.
- Evidências eletrônicas indisponíveis ou perdidas, incompatíveis com as práticas ou políticas de retenção de registros da entidade.

- Menos respostas a confirmações do que o previsto ou mais respostas do que o previsto.
- Incapacidade de apresentar evidências de desenvolvimento de sistemas-chave, teste nas mudanças de programa e atividades de implementação de mudanças e lançamentos no sistema do ano corrente.

Relações problemáticas ou não usuais entre o auditor e a administração, incluindo:

- Recusa de acesso a registros, instalações, certos empregados, clientes, vendedores, ou outros junto aos quais poderiam ser procuradas evidências de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela administração para solucionar assuntos complexos ou contenciosos.
- Queixas da administração a respeito da condução da auditoria ou intimidação de membros da equipe pela administração, especialmente no que se refere à avaliação crítica pelo auditor das evidências de auditoria ou na solução de discordâncias potenciais com a administração.
- Atrasos não usuais da entidade no fornecimento das informações solicitadas.
- Relutância em facilitar o acesso do auditor a arquivos eletrônicos centrais para os testes que usam técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso a pessoal e instalações centrais de TI, incluindo pessoal de segurança, operações e desenvolvimento de sistemas.
- Relutância em acrescentar ou revisar divulgações nas demonstrações contábeis para torná-las mais completas e compreensíveis.
- Relutância em enfrentar tempestivamente deficiências identificadas no controle interno.

Outros

- Relutância da administração em permitir que o auditor se encontre a sós com os responsáveis pela governança.
- Políticas contábeis que parecem estar em desacordo com as normas da indústria.
- Mudanças frequentes em estimativas contábeis que não parecem resultar de mudanças de circunstâncias.
- Tolerância de violações ao código de conduta da entidade.