

Estimativa de reservas e recursos minerais na indústria extrativa

– impactos contabilísticos,
fiscais e de auditoria
(PARTE II)

Auditoria



Nazir Abdul Aziz Karmali
MEMBRO ESTAGIÁRIO





A primeira parte deste artigo foi publicada na revista anterior.

5. Implicações no trabalho de auditoria

Analizados os impactos contabilísticos e fiscais das reservas e recursos minerais, e a transversalidade dos mesmos nas demonstrações financeiras de uma entidade extrativa, é necessário avaliar quais as implicações que estas têm: i) na definição da estratégia de auditoria; ii) na definição do plano de trabalho e dos procedimentos específicos de teste; e iii) na comunicação e no relatório de auditoria, de acordo com as *International Standards on Auditing* ("ISA").

5.1. Identificar e avaliar os riscos de distorção material

Uma das questões que se tem colocado é se, nos termos das ISA, um revisor / auditor de uma entidade extrativa deve considerar que a informação sobre a estimativa das reservas e dos recursos minerais, constitui um risco de auditoria, pelo facto desta: i) ser uma parte integrante do processo de tomada de decisões estratégicas importantes pelas entidades extrativas; ii) estar sistematicamente sujeita a revisões, com base na possível descoberta de novos jazigos (decorrente do sucesso das atividades de prospeção) ou das alterações da envolvente macroeconómica, tecnológica e legal; e iii) poder ter um impacto significativo nas demonstrações financeiras, afetando diretamente:

- O montante das depreciações / amortizações dos ativos, mas também das próprias taxas de depreciação / amortização a praticar pela entidade, ao definir a vida útil máxima que pode ser utilizada;
- A calendarização, pela entidade, das atividades de encerramento, como o desmantelamento e a remoção de ativos, o restauro paisagístico e ambiental, e a rescisão de contratos de trabalho;
- Os resultados contabilístico e fiscal da entidade e, consequentemente, os montantes de impostos diferidos a reconhecer e de imposto corrente a reconhecer e a liquidar;
- A determinação, pela entidade, do valor recuperável dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos de exploração e avaliação de cada unidade geradora de caixa; e
- A avaliação, pela entidade, da continuidade das operações.

A resposta a esta questão pode ser encontrada na ISA 315 – 'Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente' ("ISA 315") que refere no seu parágrafo 5 que "o auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação

dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção”, encontrando-se dentro desses riscos, os riscos de negócio que são “mais abrangentes do que o risco de distorção material das demonstrações financeiras [apesar de incluírem esta última]” (ISA 315 p. 11 e p. A37).

Assim, atendendo a que quanto melhor for o conhecimento do revisor / auditor dos riscos do negócio, maior “a probabilidade de identificação de riscos de distorção material, uma vez que a maior parte dos riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito sobre as demonstrações financeiras” - ISA 315 p. A38, conclui-se que as reservas e os recursos minerais constituem, nas entidades extrativas, um risco de negócio que deve ser considerado e avaliado pelo revisor / auditor para efeitos do planeamento e realização do seu trabalho de auditoria.

5.2. Respostas do auditor aos riscos planeados e obtenção de prova de auditoria

Outra questão que se tem colocado respeita à forma como, o revisor / auditor irá definir e desenhar procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos planeados, de modo a assegurar que consegue obter uma conclusão razoável, e poder expressar uma opinião independente, sobre as demonstrações financeiras.

O parágrafo 9 da ISA 300 – ‘Planear uma auditoria de demonstrações financeiras’ (“ISA 300”) exige que os trabalhos de revisão legal / auditoria sejam planeados em função dos riscos de distorção material identificados, que incluam uma descrição: “b) da natureza, oportunidade [tempestividade] e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais planeados ao nível de asserção” nos termos da ISA 330 – ‘As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados’ (“ISA 330”), e que sejam executados outros procedimentos de auditoria “para que o trabalho cumpra com as ISA”.

O planeamento de procedimentos de teste ao nível da asserção, requer que sejam considerados, não só o risco inerente, i.e., “i) a probabilidade de distorção material devido às características particulares da classe de transações, saldos de contas ou divulgações relevante”, mas também o risco de controlo, i.e., “ii) se a avaliação do risco toma em conta os controlos relevantes” e se estes “estão a operar com eficácia” – ISA 330 p.7.

Partindo da premissa de que «quanto maior for a avaliação do risco, mais persuasiva a prova necessária», o revisor / auditor realiza mais ou menos testes de detalhe (p.e. confirmações, reconciliações, recálculos, exame aos registos contabilísticos), ou mais ou menos procedimentos analíticos substantivos (p.e. análise de flutuações e variações), tomando sempre em consideração que “os procedimentos [analíticos] substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção” – ISA 330 p.8.

Assim, e verificando-se que a informação sobre a estimativa das reservas e dos recursos minerais é geralmente realizada por um “perito da gerência”, i.e., “um indivíduo ou organização que possui competências especializadas numa área distinta da contabilidade ou da auditoria [p.e. engenharia e geologia] e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade como auxiliar na preparação das demonstrações financeiras” – parágrafo 5 da ISA 500 – ‘Prova de auditoria’

(“ISA 500”), coloca-se a questão sobre como é que o revisor / auditor deve proceder para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre uma matéria de uma área de conhecimento distinta da contabilidade, fiscalidade ou auditoria, mas que tem um impacto significativo nas demonstrações financeiras de uma entidade extrativa.

Neste caso, referem os parágrafos 8 e 9 da ISA 500 que quando a “informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito da gerência, o auditor deve (...): i) avaliar a competência, capacidades e objetividade desse perito; ii) inteirar-se do trabalho desse perito; iii) avaliar a apropriação [adequação] do trabalho desse perito como prova de auditoria para a asserção relevante (...), iv) obter prova de auditoria acerca da correção e plenitude da informação; e v) avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor”.

Sendo um dos requisitos exigidos ao revisor / auditor nos termos dos parágrafos A36 e seguintes da ISA 500, a avaliação sobre a competência, capacidade e objetividade do trabalho do perito da gerência (“perito”), o desenho de procedimentos de teste pode incluir:

- Entender e avaliar a natureza, tempestividade e extensão dos controlos da entidade sobre o trabalho do perito;
- Testar os controlos da entidade relacionados com a preparação e atualização da informação preparada pelo perito;
- Obter um *Curriculum Vitae* do perito, de modo a avaliar a sua experiência pessoal e profissional;
- Realizar reuniões de trabalho com o perito, onde seja discutido:
 - A natureza e a complexidade da matéria em questão e a natureza, âmbito e objetivos do trabalho desenvolvido pelo perito;
 - Os pressupostos e as metodologias utilizadas, e a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos, com as metodologias nacional ou internacionalmente aceites no sector de atividade;
 - Quais as fontes de informação e dados base utilizados, e qual a relevância, totalidade e rigor desses dados;
 - Se o perito é um assalariado da entidade auditada, ou se foi contratado para prestar esses serviços;
 - Se o trabalho do perito foi realizado de acordo com os requisitos éticos, deontológicos e profissionais (p.e., uma ordem profissional);
 - Quais os riscos de distorção material do trabalho preparado pelo perito; e/ou
 - Se o perito publicou documentação técnica ou literatura especializada que seja utilizada pela classe profissional como metodologia comumente aceite;
- Obter do perito uma declaração escrita com os aspetos referidos verbalmente no ponto anterior (geralmente uma declaração escrita preparada pelo revisor / auditor e assinada pelo perito); e/ou

- Avaliar a objetividade do trabalho realizado pelo perito, discutindo com a Gestão da entidade:
 - Quais as funções e responsabilidades da Gestão e do perito;
 - Qual a natureza, tempestividade e extensão das comunicações entre a Gestão e o perito, relativamente ao seu trabalho, e ao conteúdo e à forma dos seus relatórios; e
 - Qual a possibilidade de o trabalho do perito poder ter sido influenciado pela Gestão.
- A avaliação, pelo revisor / auditor, sobre se é apropriada a utilização do princípio da continuidade das operações.

5.3. Comunicar matérias relevantes de auditoria

Concluída a avaliação pelo revisor / auditor de que as reservas e recursos minerais constituem um risco de auditoria, e definidos os procedimentos de teste a realizar, importa ainda perceber quais as suas implicações na comunicação aos encarregados da governação e no relatório do revisor / auditor.

5.3.1. Aos encarregados da governação

Reconhecendo a importância de uma comunicação eficaz (nos dois sentidos), a ISA 260 – ‘Comunicação com os encarregados da Governação’ (“ISA 260”) estabelece os requisitos gerais a observar nas comunicações entre o revisor / auditor e os encarregados da governação e identifica, na alínea c) i) do parágrafo 16, as “*matérias significativas de auditoria*” como uma das matérias a comunicar.

Tratando-se de matérias que o revisor / auditor já sabe, desde a fase de planeamento, que irão ter um impacto significativo na auditoria, e havendo possibilidade dessas matérias poderem ser incluídas no relatório do auditor, o revisor / auditor é recomendado a comunicá-las atempadamente, ainda na fase de planeamento do trabalho, de modo a “*proporcionar aos encarregados da governação observações atempadas (...) que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão*” – ISA 260 p.9 c).

5.3.2. No relatório do auditor

Adicionalmente, assumindo que a entidade extrativa é uma entidade de interesse público, ou não o sendo, que o revisor / auditor decide comunicar voluntariamente as matérias relevantes de auditoria no seu relatório, aplica-se a ISA 701 – ‘Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente’ (“ISA 701”), que as define no parágrafo 8 como as “*matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente*”. A comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor nos termos da ISA 701 obedece a regras, das quais se destacam:

Na realização dos procedimentos acima, o revisor / auditor deve ainda equacionar: i) qual o seu conhecimento e experiência (autoavaliação) na área de conhecimento do perito; ii) qual a sua anterior experiência quanto ao trabalho desse perito; iii) se ele próprio necessita de contratar um perito (do revisor / auditor) para o assistir na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito à informação produzida pelo perito da gerência; e iv) se é possível obter uma prova alternativa ou complementar.

Para medir a fiabilidade das estimativas de reservas e recursos minerais, o revisor / auditor pode, entre outros, verificar: i) a consistência das estimativas atuais com as estimativas passadas; ii) a coerência das estimativas com o plano de produção e com o plano de vida útil da mina, poço ou jazigo; ou iii) se têm existido, nos últimos anos, diferenças significativas entre as extrações planeadas e as extrações reais.

Uma vez que a informação sobre as estimativas de reservas e recursos minerais não dá lugar a registo contabilístico, e por isso não afeta diretamente uma rubrica das demonstrações financeiras, uma asserção financeira ou uma divulgação da entidade, os procedimentos de teste sobre reservas e recursos minerais são complementares aos outros testes a realizar pelo revisor / auditor, para as outras rubricas das demonstrações financeiras, como por exemplo:

- O teste, pelo revisor / auditor, às depreciações / amortizações dos ativos registada pela entidade com base na vida útil da mina, poço ou jazigo;
- A verificação, pelo revisor / auditor, se o montante e a calendarização, pela entidade, dos dispêndios a incorrer com o encerramento são concordantes com a vida útil da mina, poço ou jazigo, e com os montantes constantes em estudos internos ou externos;
- O teste, pelo revisor / auditor, dos pressupostos utilizados pela entidade (p.e. taxa de desconto) no cálculo do valor descontado das provisões registadas contabilisticamente;
- O recálculo, pelo revisor / auditor, do montante dessas provisões, de modo a apurar se existem diferenças materialmente relevantes com os registados pela entidade;
- O teste, pelo revisor / auditor, do cálculo, pela entidade, da estimativa de imposto corrente e do montante dos impostos diferidos registados contabilisticamente;
- A avaliação, pelo revisor / auditor, se existem indicadores de imparidade nos ativos tangíveis, intangíveis e ativos de exploração e avaliação registados; e/ou
- O revisor / auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria, utilizando um subtítulo apropriado, numa secção separada do relatório sob o título ‘Matérias relevantes de auditoria’ – ISA 701 p.11;
- O revisor / auditor deve incluir um parágrafo introdutório nessa secção que indique que: i) as matérias relevantes de auditoria são as matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente; e ii) essas matérias foram consideradas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras como um todo e na formação da opinião do auditor sobre as mesmas, e que o auditor não dá uma opinião separada sobre essas matérias – ISA 701 p.11;

- A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respetiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, caso existam, e indicar: i) a razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria; e ii) como é que essa matéria foi tratada na auditoria – ISA 701 p.13;
- Uma matéria relevante de auditoria que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 – ‘Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente’ (“ISA 705”), ou uma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que coloque dúvidas sobre a continuidade das operações da entidade de acordo com a ISA 570 – ‘Continuidade’ (“ISA 570”),

não deve, nos termos do parágrafo 15 da ISA 701, ser incluída na secção ‘Matérias relevantes de auditoria’, devendo o revisor / auditor, nesses casos: i) relatar sobre essas matérias de acordo com as ISA aplicáveis; e ii) modificar a secção ‘Matérias relevantes de auditoria’ incluindo uma referência para as secções ‘Bases para a opinião com reservas’ ou ‘Incerteza material relativa à continuidade’.

Atendendo à definição de ‘matéria relevante de auditoria’, e o já atrás referido relativamente às reservas e recursos minerais, conclui-se que esta constitui uma matéria relevante de auditoria de entidades extrativas, a comunicar no relatório do revisor / auditor.

Exemplo de uma matéria relevante de auditoria sobre reservas e recursos minerais

Matérias relevantes de auditoria	Síntese da abordagem de auditoria
<p>As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da opinião, e não emitimos uma opinião separada sobre essas matérias.</p> <p>Reservas e recursos minerais</p> <p><i>Divulgação relacionada com ‘Estimativas e julgamentos relevantes – Reservas prováveis e provadas’ apresentada na Nota X.</i></p> <p><i>A determinação das reservas provadas e prováveis envolve a utilização de estimativas, juízos de valor e pressupostos complexos, sobre matérias distintas da contabilidade, da fiscalidade ou da auditoria, que impacta diversas rubricas das demonstrações financeiras, incluindo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - ‘Ativos fixos tangíveis’, ‘Ativos intangíveis’, ‘Ativos de exploração e avaliação’, ‘depreciações e amortizações’ e ‘imparidade de ativos não correntes’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; - ‘Provisão para desmantelamento, remoção e restauro de ativos’ e ‘Provisão rescisão de contratos de trabalho’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; e/ou - ‘Imposto sobre o rendimento’, ‘Ativo por imposto diferido’ e ‘Passivo por imposto diferido’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros; xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; <p><i>Para além de afetarem as rubricas materialmente relevantes referidas acima, a estimativa de reservas e recursos minerais impacta também: i) a decisão sobre a capitalização vs. o registo como gastos do exercício dos dispêndios com as atividades de exploração e avaliação; e ii) a avaliação sobre se é apropriada a utilização do princípio da continuidade das operações, razão pela qual a considerámos como uma matéria relevante de auditoria.</i></p>	<p><i>Os procedimentos de auditoria descritos abaixo foram realizados por membros da equipa com experiência significativa na auditoria de entidades extrativas, incluindo na avaliação sobre se as reservas prováveis e provadas reportadas pela entidade são adequadas:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Compreensão e avaliação da natureza, tempestividade e extensão dos controlos da entidade sobre o processo de determinação de reservas e recursos minerais;</i> - <i>Teste aos controlos internos da entidade sobre a preparação e atualização da informação sobre reservas prováveis e provadas;</i> - <i>Avaliação das competências, capacidades e da objetividade do trabalho realizado pelos peritos da gestão responsáveis pelas estimativas de reservas prováveis e provadas, através de avaliação curricular, realização de reuniões e obtenção de confirmações por escrito;</i> - <i>Verificação dos pressupostos e metodologias utilizadas e da relevância e da razoabilidade desses pressupostos e metodologias com aquelas comumente aceites no sector de atividade;</i> - <i>Verificação da fiabilidade e da coerência dos inputs mais significativos, nas estimativas de reservas prováveis e provadas, confirmando-os com outras fontes de informação internas e externas;</i> - <i>Verificação que a passagem de recursos para reservas e a sua classificação como prováveis ou provadas, foi efetuada de acordo com o manual de procedimentos da entidade, o qual, por sua vez, é concordante com as políticas e procedimentos nacionais e internacionalmente aceites no sector de atividade; e</i> - <i>Verificação da consistência das estimativas atuais com as estimativas passadas e da sua coerência com o atual plano de produção e com a atual estimativa de vida útil do jazigo.</i>

Fonte: Realizado pelo próprio

Nos casos em que o revisor / auditor conclua que a informação sobre as reservas e recursos minerais está materialmente errada e que, considerando as várias rubricas das demonstrações financeiras afetadas, o revisor / auditor conclua que não tem outra alternativa que não seja dar uma opinião adversa, o parágrafo A7 da ISA 701 refere que "o auditor deve determinar que não existem outras matérias que sejam matérias relevantes de auditoria", de modo a não dar a entender "que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente a essas matérias do que seria apropriado nas circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa".

Alteração à secção 'Matérias relevantes de auditoria', quando a opinião é adversa

Matérias relevantes de auditoria

Exceto quanto à matéria descrita na secção 'Bases para a opinião adversa', não existem outras matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

Fonte: Realizado pelo próprio

Quando o revisor / auditor não conseguiu obter prova de auditoria suficiente relativamente à informação sobre as reservas e recursos minerais, e conclua que não tem outra alternativa que não seja dar uma escusa de opinião, "a ISA 705 proíbe o auditor de comunicar matérias relevantes de auditoria (...), a menos que tal relato seja exigido por lei ou regulamento". – ISA 701 p.5.

6. Conclusão

Neste artigo pretendi abordar a importância da estimativa de reservas e recursos minerais na indústria extrativa, tendo procurado demonstrar alguns dos seus impactos mais significativos nas vertentes contabilística, fiscal e de auditoria.

Do ponto de vista contabilístico e fiscal, verifica-se existirem um conjunto de questões específicas da indústria extrativa associadas à estimativa de reservas e recursos minerais que, atualmente, não têm um tratamento contabilístico e/ou fiscal definido. Do ponto de vista de auditoria, constata-se que muitas das estimativas contabilísticas a serem validadas pelo revisor / auditor, são baseadas em informações que exigem competências especializadas em áreas distinta da contabilidade, fiscalidade ou da auditoria (p.e. engenharia e geologia), mas que exigem do revisor / auditor, a realização de procedimentos de auditoria sobre as mesmas.

A indústria extrativa aguarda há vários anos pela clarificação do IASB relativamente a algumas dessas matérias. Tendo o projeto sobre as indústrias extrativas emitido pelo IASB em abril de 2010 sido descontinuado em dezembro de 2012, atualmente está em curso um projeto mais amplo sobre ativos intangíveis que se espera ser capaz de fornecer orientações mais detalhadas quanto à avaliação, por um conjunto mais vasto de entidades, da viabilidade das atividades de prospeção, pesquisa, exploração e desenvolvimento.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia citada

- IFAC, International Standards on Auditing n.º 315 – 'Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 300 – 'Planear uma auditoria de demonstrações financeiras';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 330 – 'As respostas do auditor a riscos avaliados';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 500 – 'Prova de auditoria';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 260 – 'Comunicação com os encarregados da Governação';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 701 – 'Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor independente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 330 – 'As respostas do auditor a riscos avaliados'.

Bibliografia consultada

- IFAC, International Standards on Auditing n.º 705 – 'Modificações à opinião no relatório do auditor independente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 570 – 'Continuidade'.

Sítios da internet consultados:

- www.oroc.pt
- www.iaasb.org
- <https://inform.pwc.com/>

SIPTA
Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

Português

O SOFTWARE DE AUDITORIA

A auditoria pode agora ser efetuada de forma mais simples, mais rigorosa, mais rápida e mais eficaz!

Com o SIPTA, promova a:

- ✓ Produtividade das suas equipas
- ✓ Eficiência e eficácia dos processos

Cumprindo com as ISA's (Normas Internacionais de Auditoria), utilize processos automatizados:

- ✓ Planeamento
- ✓ Programas de trabalho
- ✓ Amostragem estatística
- ✓ Análises substantivas e de conformidade
- ✓ Circularização
- ✓ Demonstrações financeiras
- ✓ e outros...

Descubra mais as potencialidades que temos para lhe oferecer em www.sipta.pt e solicite já a sua apresentação.

www.sipta.pt
geral@sipta.pt
239 518 214 • 964 466 048 • 964 197 617

WIS4
WIS4 - Integração de Sistemas