

Saldos de Abertura

Auditoria



Andreia da Silva Sampaio
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



Introdução

A ISA 510 – Trabalhos de auditoria iniciais – saldos de abertura (SA) aborda as responsabilidades do auditor relativas aos saldos de abertura numa primeira auditoria. Os SA são importantes para o trabalho de auditoria, na medida em que têm influência nos saldos finais ou nos resultados do período que está a ser auditado; alguns saldos iniciais das contas do balanço têm implicações diretas nos respetivos saldos de encerramento, é o caso das contas de natureza cumulativa. Quando as demonstrações financeiras (DF) incluírem informação financeira comparativa é aplicável a ISA 710 – Informação comparativa – Números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas. A atenção que a auditoria deve dar à informação comparativa difere de modo significativo da atenção necessária relativamente aos saldos iniciais de acordo com a definição de saldos iniciais referida – saldos com influência nos saldos finais ou nos resultados do período objeto de auditoria. A presente reflexão refere-se apenas à abordagem de auditoria aos saldos iniciais.

ISA 510 - Trabalhos de Auditoria iniciais - saldos de abertura

Âmbito, Objetivo e Procedimentos de Auditoria

Esta norma “aborda as responsabilidades do auditor relativas aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial. Além das quantias das demonstrações financeiras, os saldos de abertura incluem matérias que existiam no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos. Quando as demonstrações financeiras incluírem informação financeira comparativa, os requisitos e orientação da ISA 710 também se aplicam. A ISA 300 inclui requisitos e orientações adicionais respeitantes a atividades anteriores ao começo de uma auditoria inicial.”

No §4, estão definidos dois conceitos importantes, **saldos de abertura**, “Os saldos de contas que existem no início do período. Os saldos de abertura baseiam-se nos saldos de fecho do período anterior e refletem os efeitos de transações e acontecimentos de períodos anteriores e de políticas contabilísticas aplicadas no período anterior. Os saldos de abertura incluem também matérias existentes no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos.” e **trabalho de auditoria inicial**, “Um trabalho em que: (i) As demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas; ou (ii) As demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.”

Os SA das contas de balanço em alguns casos têm implicações nos respetivos saldos de encerramento, noutros casos, têm impacto sobre os resultados, como no caso dos inventários, por via da determinação do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas. O auditor deve avaliar o risco de distorção material relativamente aos SA e adotar procedimentos para o reduzir a um risco aceitavelmente baixo. Tem que garantir que foram realizados todos os procedimentos para obter prova suficiente e apropriada para confirmar que os SA estão isentos de distorção material que afetem as DF do período corrente, nomeadamente:

- Determinar se os saldos de fecho do período precedente foram adequadamente transportados para o período corrente ou, quando apropriado, se foram reexpressos;
- Determinar se os SA refletem a aplicação de políticas contabilísticas apropriadas¹; e
- Realizar um ou mais dos seguintes procedimentos: (i) Quando as DF do período anterior foram auditadas, há que rever os papéis de trabalho do auditor antecessor para obter prova relevante para os SA; (ii) Avaliar se os procedimentos de auditoria realizados no período corrente fornecem prova relevante para os SA; ou (iii) Executar procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os SA.

Quais os procedimentos de auditoria a executar?

§5 e §6, da ISA 510
§A3 a §A7, da ISA 510

- Ler as DF do ano anterior e o respectivo relatório do auditor antecessor, se existir, incluindo divulgações;
- Confirmar que os saldos de fecho do ano anterior foram corretamente transportados para o período corrente (se apropriado, se foram reexpressos);
- Determinar se as políticas contabilísticas eram apropriadas;
- Rever os papéis de trabalho do auditor antecessor (se aplicável);
- Avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente permitem obter prova relevante para os SA:
 - * Ativos e passivos correntes; e
 - * Ativos e passivos não correntes.
- Executar procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os SA.

Esquema 1: Procedimentos de auditoria a executar.
Fonte: Elaboração própria

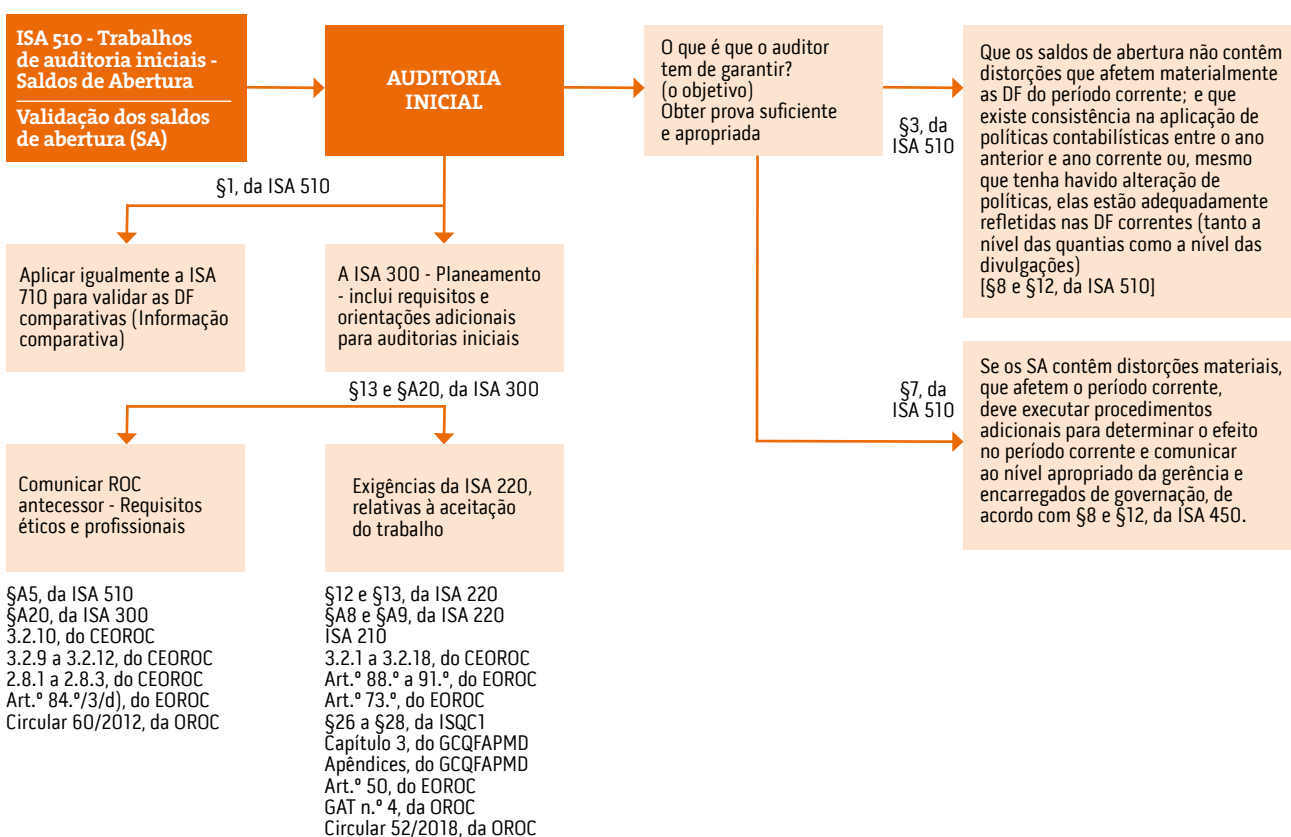
Numa auditoria inicial, a situação é mais complexa; de salientar que esta ISA não se aplica a auditorias recorrentes realizadas pelo mesmo auditor, em termos de procedimentos adicionais.

De acordo com esta ISA, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para o efeito dependem de matérias como: as políticas contabilísticas aplicadas pela entidade; a natureza dos saldos de contas, classes de transações e divulgações e os riscos de distorção material nas DF do período corrente; a importância (materialidade) dos SA em relação às DF do período corrente; e se as DF do período anterior foram auditadas e, em caso afirmativo, se a opinião do auditor antecessor foi modificada.

Se o auditor recolher prova de auditoria de que os SA contêm distorções que possam afetar materialmente as DF do período corrente deve executar os procedimentos de auditoria adicionais apropriados para determinar o efeito nas DF do período corrente. Após concluir que tais distorções existem e afetam as DF do período corrente, deve comunicá-las ao nível apropriado da gerência e aos encarregados

da governação de acordo com a ISA 450 - Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria. O auditor deve pedir à gerência para corrigir essas distorções. Pode igualmente marcar uma reunião com a gerência e o auditor antecessor, para resolver o assunto com acontecimentos subsequentes, de acordo com a ISA 560 – Acontecimentos subsequentes (PERRY, Larry (2015), disponível em www.accountingweb.com. Verificar igualmente o § 14 a § 17, da ISA 560.

O Apêndice 2, da ISA 240 - As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras, dá vários exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude. Destacamos este relativo a SA: *“Executar procedimentos de auditoria para analisar uma seleção de saldos de abertura de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas, de modo a apreciar a forma como foram resolvidos determinados aspetos que envolvam estimativas e julgamentos contabilísticos, como por exemplo uma provisão para devolução de vendas, à luz do que aconteceu entretanto.”*



Esquema 2: Quadro resumo procedimentos a ter em conta no âmbito da ISA 510 e outras aplicáveis a uma auditoria inicial.
Fonte: Elaboração própria

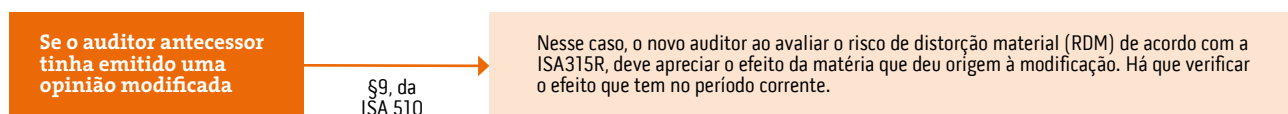
Como foi dito previamente, um trabalho de auditoria inicial pode ter dois enquadramentos: as DF do ano anterior foram auditadas por outro auditor ou não foram auditadas anteriormente, iremos seguidamente analisar ambas as situações:

1) As Demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.

O atual auditor deve ter os seguintes procedimentos:

- Ler as DF mais recentes (se existirem) e o respetivo relatório do auditor antecessor (se existir), procurando informações relevantes para os SA, incluindo divulgações;

- Se houve modificação da opinião, o auditor deve avaliar o efeito da matéria que deu origem à modificação, ao avaliar os riscos de distorção material nas DF do período corrente, de acordo com a ISA 315 R;
- Rever, se possível, os papéis de trabalho do antecessor, considerando a competência profissional e a independência do auditor antecessor.



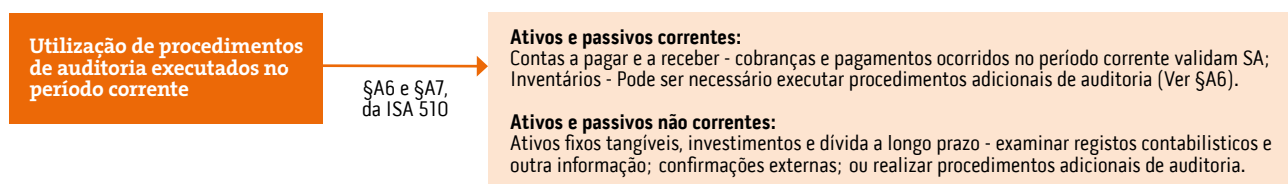
Esquema 3: Opinião modificada.
Fonte: Elaboração própria

Nos casos em que exista um novo auditor, o relatório de auditoria pode conter um parágrafo "Outras matérias", imediatamente abaixo do parágrafo "Bases para a opinião". Isto aplica-se sendo a opinião modificada ou não. Como por exemplo: "Outras matérias: As demonstrações financeiras da sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20x0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada/modificada sobre essas demonstrações em 31 de março de 20x1."

2) As Demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas.

Neste caso, o trabalho de auditoria inicial do auditor poderá ser mais difícil e extenso. Para ativos e passivos correntes, pode ser obtida alguma prova de auditoria pelos procedimentos de auditoria do período corrente. Por exemplo, a cobrança (pagamento) de SA de contas a receber (contas a pagar) durante o período corrente fornecerá alguma prova de auditoria da sua existência, direitos e obrigações, plenitude e valorização no início do período. Os saldos das contas a receber podem ser verificados através da análise dos recebimentos no ano corrente dessas quantias em dívida, e nas contas a pagar podem ser verificados pelos pagamentos feitos no exercício corrente. Relativamente aos inventários, todavia, os procedimentos de auditoria do período corrente sobre o saldo de fecho dos inventários, proporcionam uma reduzida prova de auditoria respeitante aos inventários existentes no início do período. Portanto, podem ser necessários procedimentos adicionais de auditoria (podendo um ou

mais dos seguintes procedimentos proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada), tais como: (i) Observação de uma contagem física atual dos inventários e reconciliação com as quantidades do inventário de abertura; (ii) Execução de procedimentos de auditoria sobre a valorização dos itens de inventário de abertura; e (iii) Realização de procedimentos de auditoria sobre o lucro bruto e o corte de operações (*cut-off*). Mas, será irrealista admitir que o auditor conseguirá eliminar a incerteza envolvente e concluir de forma fiável sobre o valor de inventários no início do ano corrente, especialmente num sistema de inventário intermitente (exceção existirá no caso da entidade ser muito recente e registar valores próximos do zero no início do exercício). Para os ativos e passivos não correntes, (ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, investimentos e dívida a longo prazo), pode ser obtida alguma prova de auditoria examinando os registos contabilísticos e outra informação relativas aos SA. Em certos casos, por meio de confirmações com terceiros ou documentação emitida pelas entidades financiadoras (por exemplo, em relação a dívidas e investimentos a longo prazo). Relativamente aos ativos fixos tangíveis podem ser inspecionados, podendo o seu valor líquido, por exemplo, ser testado pela dedução das depreciações acumuladas determinadas com base na sua vida útil estimada de modo devidamente suportado; o seu valor depreciável pode ser testado através de inspeção física aos documentos de suporte à contabilização. Em outros casos, o auditor pode precisar de realizar procedimentos adicionais de auditoria. Mas isto obriga, geralmente, ao dispêndio de um número de horas elevado, e esse dispêndio tende a ser tanto maior quanto pior for o sistema de controlo interno.



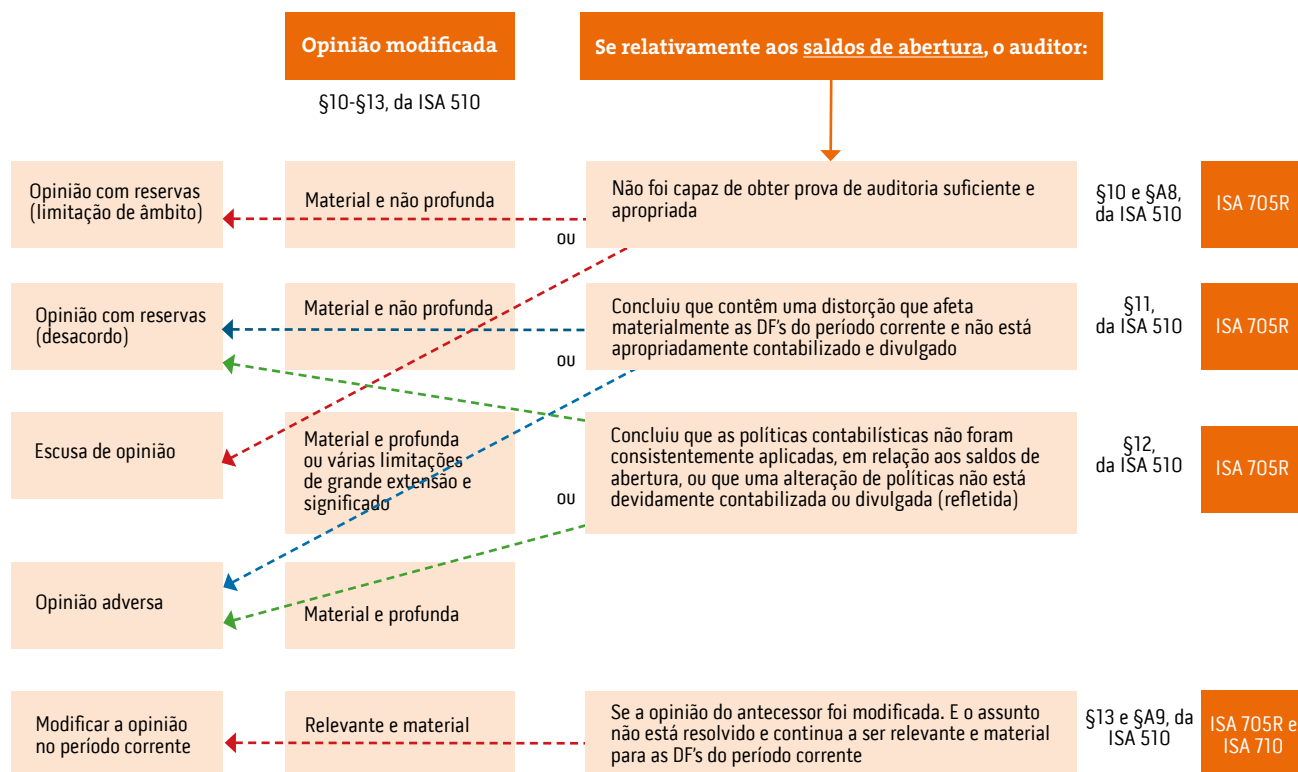
Esquema 4: Resumo procedimentos de auditoria para ativos e passivos (correntes e não correntes).
Fonte: Elaboração própria

Nos casos em que em as DF do período anterior não foram auditadas, o relatório de auditoria deve conter um parágrafo “Outras matérias”, imediatamente abaixo do parágrafo “Bases para a opinião”, declarando que os números correspondentes não foram auditados. Note-se que este parágrafo resulta da aplicação da ISA 710, já referida. Não pode considerar-se que tal expressão permita dar menos

atenção aos saldos de abertura. Sobre os saldos de abertura mantém-se a necessidade de recolha de prova de auditoria apropriada e suficiente que permita concluir que os saldos finais ou os resultados estão isentos de distorções materiais. Caso não seja possível recolher prova apropriada e suficiente o auditor considerará esse efeito na sua opinião.

O reflexo do trabalho nos saldos de abertura nas conclusões de auditoria e relato:

Natureza da matéria que dá origem à modificação	Julgamento do auditor sobre a profundidade dos efeitos (ou possíveis efeitos) sobre as DF	
	Material e não profunda	Material e profunda
Os SA têm uma distorção que afeta materialmente as DF do período corrente (incluindo políticas contabilísticas), que não foram aplicadas/reconhecidas/divulgadas de forma consistente (§ 11 e § 12)	Opinião com Reservas (por Desacordo)	Opinião Adversa
Incapaz de obter prova suficiente e apropriada (§ 10 e § A8)	Opinião com Reservas (Limitação de Âmbito)	Escusa de Opinião
Opinião do auditor antecessor foi modificada (§ 13 e § A9)	Considerando que a questão permanece relevante e material para as DF: o auditor modifica a sua opinião no período corrente.	



Esquema 5: Resumo dos efeitos e das normas a aplicar na opinião do auditor (opinião modificada).
Fonte: Elaboração própria



Conclusão

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das Demonstrações Financeiras. O auditor tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras com base num conjunto de procedimentos conduzidos de acordo com as normas internacionais de auditoria e as orientações técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. Tais normas exigem o cumprimento de requisitos éticos e profissionais, e determinam a execução de determinadas avaliações e procedimentos a fim de obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações nas Demonstrações Financeiras apresentadas pela entidade.

A ISA 510 vem estabelecer orientações e procedimentos num trabalho de auditoria inicial, relativamente aos saldos iniciais. O presente artigo visa constituir um contributo para esta problemática de auditoria.

¹ Remete §8 e §12, da ISA 510. Se existe consistência na aplicação de políticas contabilísticas entre o ano anterior e o ano corrente, ou havendo alteração, se estas estão adequadamente refletidas (devidamente contabilizadas, apresentadas e divulgadas) nas DF correntes.

BIBLIOGRAFIA

Circulares da OROC. OROC.

Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). OROC

Guia de Aplicação Técnica n.º 4 – Acordar Termos e Condições dos Trabalhos do ROC - Modelos de Contratos. (2016). OROC.

Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão. (2011). Segunda edição. OROC e IFAC.

Manual das Normas Internacionais de Auditoria de controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição de 2015 – Parte I. OROC.

Sites:

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/standards/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-1>

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/auditing/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-2>

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/auditing/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-3>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – <http://www.oroc.pt>