
Manual do Revisor Oficial de Contas

Directriz de Revisão/Auditoria 500

SALDOS DE ABERTURA

Maio de 1999

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1-6
Procedimentos de Revisão/Auditoria	7-17
Demonstrações financeiras do exercício anterior examinadas por outro revisor/auditor	11-14
Demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas	15-17
Conclusões e Relato	18-21

Manual do Revisor Oficial de Contas

Introdução

1. O objectivo desta Directriz Técnica (DT) é o de estabelecer os procedimentos e proporcionar orientação ao revisor/auditor relativamente aos saldos de abertura, quando ele examina pela primeira vez as demonstrações financeiras de uma entidade. Aplica-se também quando o revisor/auditor admita contingências ou compromissos existentes no início do exercício.
2. Os procedimentos e orientações relativamente às quantias comparativas constam da DT 720 - Demonstrações Financeiras que Incluam Quantias Comparativas.
3. Quando o revisor/auditor examina as demonstrações financeiras de uma entidade pela primeira vez, duas situações são possíveis: ou foram examinadas por outro revisor/auditor ou não foram sujeitas a revisão/auditoria.
4. O revisor/auditor, para poder expressar uma opinião profissional sobre as demonstrações financeiras que examina, não pode ignorar a influência dos saldos de abertura não só nos saldos de encerramento como também no resultado do exercício. Eventuais incorrecções, omissões ou diferenças nos saldos de abertura podem implicar saldos de encerramento e/ou resultados incorrectos.
5. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente de que os saldos de abertura:
 - a) estão isentos de erros e de distorções materialmente relevantes que afectam as demonstrações financeiras do exercício corrente;
 - b) foram apropriadamente transportados do exercício anterior ou, quando apropriado, foram reexpressos; e
 - c) resultam de políticas contabilísticas consistentes com as aplicadas no exercício corrente ou que as alterações a estas foram apropriadamente contabilizadas e adequadamente divulgadas.
6. Por "saldos de abertura" entende-se os saldos no início do período, os quais se baseiam nos saldos de encerramento do exercício anterior e reflectem os efeitos de:
 - a) transacções dos exercícios anteriores; e
 - b) políticas contabilísticas aplicadas nos exercícios anteriores.

Numa primeira revisão/auditoria, o revisor/auditor não terá anteriormente obtido prova de revisão/auditoria que suporte os saldos de abertura.

Procedimentos de Revisão/Auditoria

7. Quando assume pela primeira vez o compromisso de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve dar conhecimento ao órgão de gestão que os saldos de encerramento das contas do balanço e o resultado do exercício podem eventualmente vir a estar substancialmente afectados por incorrecções dos saldos de abertura, o que poderá ter implicações na expressão da sua opinião.
8. Para poder certificar os saldos de encerramento das contas do exercício sujeitas a exame, o revisor/auditor deve ter a convicção de que tais saldos não estão significativamente afectados por saldos de abertura incorrectos e não corrigidos durante o exercício.
9. A qualidade da prova de revisão/auditoria ser apropriada e suficiente com respeito aos saldos de abertura depende de várias circunstâncias, tais como:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- As políticas contabilísticas seguidas pela entidade.
 - O facto de as demonstrações financeiras do exercício anterior terem sido ou não examinadas e, em caso afirmativo, se a certificação/relatório foi modificada.
 - A natureza das contas dos saldos de abertura e o risco de distorções nas demonstrações financeiras do exercício corrente.
 - A materialidade dos saldos de abertura em relação às demonstrações financeiras do exercício corrente.
10. O revisor/auditor tem necessidade de saber se os saldos de abertura reflectem políticas contabilísticas apropriadas e consistentes com as do exercício corrente. Quando existirem quaisquer alterações nas políticas contabilísticas ou na respectiva aplicação, o revisor/auditor deve considerar se elas são ou não apropriadas e estão ou não devidamente contabilizadas e adequadamente divulgadas.

Demonstrações financeiras do exercício anterior examinadas por outro revisor/auditor

11. Quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tiverem sido examinadas por outro revisor/auditor, o revisor/auditor corrente pode obter prova de revisão/auditoria apropriada:
- procedendo a indagações junto do órgão de gestão, do auditor interno, caso exista, e de elementos com responsabilidades na entidade; e
 - consultando os papéis de trabalho do revisor/auditor precedente.
12. Na obtenção de prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente através da consulta dos papéis de trabalho do revisor/auditor precedente, o revisor/auditor actual deve ter em consideração a competência profissional e a independência daquele e, nas suas comunicações com ele, deve observar o Código de Ética e Deontologia Profissional da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
13. Se a certificação/relatório do exercício anterior tiver sido modificado, o revisor/auditor corrente deve verificar se no exercício corrente as matérias que deram origem à modificação foram resolvidas e apropriadamente tratadas.
14. Quando o revisor/auditor corrente não tenha ficado satisfeito, após os procedimentos descritos nos parágrafos anteriores, deverá executar os procedimentos seguidamente indicados para o caso de demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas.

Demonstrações financeiras do exercício anterior não examinadas

15. Quando as demonstrações financeiras do exercício anterior não tenham sido objecto de revisão/auditoria, o revisor/auditor corrente deve executar os procedimentos descritos nos parágrafos 16 e 17 abaixo.
16. Para os activos e passivos correntes, a prova de revisão/auditoria pode normalmente ser obtida com os procedimentos aplicados no exercício corrente às mesmas contas. Por exemplo, a cobrança (pagamento) durante o exercício corrente de contas a receber (contas a pagar) respeitantes ao exercício anterior, proporcionará alguma prova de revisão/auditoria acerca da sua existência, direitos e obrigações, integralidade e valorimetria no princípio do exercício. Em certas situações pode tornar-se necessário executar procedimentos adicionais: é o caso, por exemplo, das existências em que, a partir de uma contagem física efectuada no exercício corrente e fazendo o "roll back" e valorização das quantidades determinadas, pode

Manual do Revisor Oficial de Contas

reconstituir-se o inventário inicial, testar as margens brutas e o corte de operações ("cutoff"). Uma combinação destes procedimentos pode proporcionar prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente.

17. Para os activos e passivos não correntes (imobilizações corpóreas e incorpóreas, investimentos financeiros, provisões para riscos e encargos e dívidas a terceiros a médio e longo prazos) a prova de revisão/auditoria pode ser obtida através dos exames dos registos subjacentes aos saldos de abertura e, em alguns casos, por confirmações dos saldos de abertura com terceiros ou execução de procedimentos adicionais. No caso das imobilizações corpóreas e incorpóreas, tal exame incluirá, por exemplo, a análise dos procedimentos de capitalização e da consistência das amortizações e também testes à imparidade.

CONCLUSÕES E RELATO

18. Quando os procedimentos executados não puderem superar a incerteza quanto à adequação dos saldos de abertura ou quando a mesma não puder ser superada ou reduzida a proporções não significativas, a certificação/relatório, no que respeita aos saldos de abertura, deve incluir, conforme apropriado:

- a) uma opinião com reservas por limitação de âmbito;

Exemplo da reserva:

"Devido à data em que fomos contratados, não nos foi possível assistir à inventariação física das existências finais do exercício anterior, razão pela qual não nos pronunciamos sobre o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e sobre a variação da produção (custo das vendas)." [conforme apropriado]

- b) uma escusa de opinião.

19. Se os saldos de abertura contiverem distorções que possam afectar de forma materialmente relevante as demonstrações financeiras do exercício corrente, o revisor/auditor informará o órgão de gestão e, após ter obtido autorização deste, o revisor/auditor precedente, se existir.

20. Se o efeito da distorção não estiver devidamente contabilizado e adequadamente divulgado ou se as políticas contabilísticas do período corrente não tiverem sido aplicadas de forma consistente em relação aos saldos de abertura e a alteração não tiver sido devidamente contabilizada e adequadamente divulgada, o revisor/auditor expressará como apropriado:

- a) uma opinião com reservas por desacordo;

- b) uma opinião adversa.

21. Se a certificação/relatório do exercício anterior tiver sido modificado, o revisor/auditor deve considerar o respectivo efeito na certificação/relatório do exercício corrente. Por exemplo, se houver uma limitação no âmbito, tal como uma dívida a incapacidade de determinar o inventário de abertura no período anterior, o revisor/auditor pode não necessitar de incluir reservas ou expressar escusa de opinião no exercício corrente. Porém, se a reserva ou a escusa de opinião relativa às demonstrações financeiras do exercício anterior permanecer relevante e material para as demonstrações financeiras do período corrente, o revisor/auditor deve, em conformidade, modificar a sua certificação/relatório do exercício corrente.