

AUDITORIA

TESTE MODELO

Tópicos para a resolução

I

1. Identifique **uma** deficiência do sistema de controlo interno que considere existir na *Exportadora Alimentar, SA*, e recomende as medidas que deveriam ser tomadas a fim de a eliminar. (2,0)

Existem várias deficiências no SCl da empresa, tais como:

- descrita na alínea a): falta de manual de procedimentos / falta de ordens de serviço internas cobrindo outras áreas relevantes, como vendas, investimentos, processamentos de pessoal, etc.
- descrita na alínea b): falta de reconciliação das contas bancárias
- descrita na alínea b): políticas de recursos humanos que não incentivam a retenção dos elementos mais qualificados (“elevada rotação do pessoal”);
- descrita na alínea c): falta de fidedignidade do relato financeiro, dado que não é feito o ajustamento cambial aos saldos a receber em moeda estrangeira.

Dado que apenas era pedida para identificar **uma** delas, deveria

- ser selecionada uma insuficiência, por exemplo, a falta de reconciliação das contas bancárias e
- recomendadas, tendo em vista a respetiva eliminação, as medidas apropriadas, como por exemplo, para o caso em apreço, a adoção de políticas de recursos humanos que incentivem a retenção dos elementos mais qualificados ou a transferência para o exercício da função de reconciliação das contas bancárias de pessoal afeto a outras tarefas, dada a importância de que se reveste aquela função, etc.

2. Indique os lançamentos contabilísticos a propor à empresa para regularização de eventuais deficiências detectadas. (2,5)

O único lançamento a propor à empresa respeita à situação descrita na alínea c)

- c) As vendas de peixe para o Japão são feitas a crédito e expressas em USD. Em 31/12/n figuravam no balanço em Clientes c/c dívidas a receber naquela moeda no montante global de 8.000.000USD, que estão contabilizadas ao câmbio médio de 1€=1,3USD. A taxa de câmbio no final do ano *n* é de 1€= 1,37USD;

Dívida a receber em moeda estrangeira expressa no balanço em 31/12/n: USD 8.000.000
Câmbio médio utilizado na contabilização da dívida em USD durante o ano *n*: 1€ = USD 1,3
Câmbio do USD em 31/12/n: 1€ = USD 1,37

Dívidas em moeda estrangeira a receber que figuram no balanço em 31/12/n:
 $USD 8.000.000 / USD 1,3 = 6.153.846,15 €$ (taxa de câmbio média)

Ajustamento cambial imposto pela NCRF 23

USD 8.000.000/USD 1,37 = 5.839.416,06 € (taxa de câmbio em 31/12/n).

Assim, no balanço preparado pela empresa, a dívida a receber em USD equivale a 6.153.846,15€, enquanto que, de acordo com a NCRF 23, a dívida a receber em USD equivale a 5.839.416,06€, isto é, é inferior em 314.430,10€ ao que consta no balanço. Estamos, assim, perante uma diferença cambial desfavorável de 314.430,10€.

Assim, o lançamento a propor à empresa tendo em vista o cumprimento do referencial contabilístico aplicável no nosso país (mais concretamente, a NCRF 23) será o seguinte:

Contas a movimentar	Débito	Crédito
692 Diferenças de câmbio desfavoráveis	314.431,10	
211 Clientes c/c		314.431,10
Total	314.431,10	314.431,10

3. No pressuposto de que a empresa não introduziu quaisquer modificações nas suas contas, indique qual a modalidade de Certificação Legal das Contas que o ROC deverá emitir sobre as contas do exercício *n*. (3,5).

As situações relatadas no enunciado devem ser analisadas, tendo em vista verificar se estão na origem de distorções com materialidade nas contas a fim de as relatar na Certificação Legal de Contas. Assim, em primeiro lugar, vamos verificar quais as situações que geram distorções e, seguidamente, se são materialmente relevantes:

- a) Não existe manual de procedimentos, mas apenas ordens de serviço que contêm os procedimentos a observar no circuito de compras; realizados pelo ROC testes aos controlos a estes procedimentos, os resultados obtidos foram satisfatórios; no âmbito da estratégia substantiva adotada pelo ROC os procedimentos por este realizados sobre transações noutras áreas produziram resultados positivos, com exceção das situações referidas em b) e c);

A não existência de manual de procedimentos não é, por si só, motivo para relato na Certificação Legal de Contas. Apenas as situações b) e c) são relevantes em termos de controlo interno, pelo que as trataremos em seguida.

- b) Devido à elevada rotação do pessoal mais qualificado da contabilidade, desde Maio de *n* que deixaram de estar reconciliadas as contas bancárias;

Esta deficiência é sempre muito grave, uma vez que o Revisor Oficial de Contas não está em condições de validar o saldo das contas bancárias que figura no ativo, bem como o resultado líquido do exercício registado na DR e no capital próprio. Certamente que irá ser feita uma reserva relacionada com esta situação.

- c) As vendas de peixe para o Japão são feitas a crédito e expressas em USD. Em 31/12/n figuravam no balanço em Clientes c/c dívidas a receber naquela moeda no montante global de 8.000.000USD, que estão contabilizadas ao câmbio médio de 1€=1,3USD. A taxa de câmbio no final do ano n é de 1€=1,37USD;

Esta situação gera uma distorção nas contas de 314.430,10€, afetando negativamente o resultado e o ativo.

- d) Devido a dificuldades conjunturais nacionais e à forte concorrência internacional, a empresa tem vindo a sentir grandes dificuldades económicas e de tesouraria, tendo o Conselho de Administração sérias dúvidas quanto ao prosseguimento da atividade, salvo se se alterarem significativamente as atuais condições.

Esta informação revela que a continuidade da empresa está em risco, tal como se pode observar pelo resultado negativo obtido e pelos prejuízos obtidos no passado, os quais justificam que, com um capital social de 6.000.000€ o capital próprio seja em 31/12/n apenas de 2.500.000€. Embora não estando em falência técnica, o prosseguimento da sociedade está dependente do apoio financeiro que os acionistas assegurarem ou da obtenção de resultados positivos no futuro.

A apreciação da materialidade destas distorções exige da parte do auditor que estabeleça o nível de materialidade apropriado à empresa. Para o efeito, por exemplo a partir de um quadro como o abaixo apresentado, e recorrendo à prática profissional internacionalmente reconhecida como válida (vide capítulo 3 Risco e materialidade em Auditoria) poderia estabelecer a materialidade entre 0,5% e 2% das vendas, isto é, entre 150.000€ e 600.000€, sendo certo que, quanto maior for o nível de materialidade, mais elevado será o valor das distorções que o auditor considera que poderão influenciar as decisões dos utentes da informação. Mas, em lugar de definir a materialidade com base nas vendas, poderia ser utilizado o ativo líquido, o capital próprio ou outro indicador aceitável. De notar que, dado que o resultado é negativo, o RAI não pode ser utilizado como *benchmark* na definição do nível de materialidade.

Neste exercício escolhemos como *benchmark* as vendas e o limiar de materialidade de 0,5%, pelo que, qualquer distorção superior a 150.000€ será considerada material.

	Exercício n	0,25%	0,50%	1%	2%	5%
Vendas	30.000.000,00	75.000,00	150.000,00	300.000,00	600.000,00	1.500.000,00
Capital Próprio	2.500.000,00	6.250,00	12.500,00	25.000,00	50.000,00	125.000,00
Capital Social	6.000.000,00	15.000,00	30.000,00	60.000,00	120.000,00	300.000,00
Activo Líquido	40.000.000,00	100.000,00	200.000,00	400.000,00	800.000,00	2.000.000,00
RAI	-200.000,00	-500,00	-1.000,00	-2.000,00	-4.000,00	-10.000,00
150.000,00	Activo Líquido		0,30%			
	Vendas		0,50%			
	Capital Próprio		6,00%			

Neste contexto, consideraria a situação descrita em b) – falta de reconciliação das contas bancárias - como causa de uma reserva por limitação do âmbito e a situação c) como geradora

de uma reserva por desacordo. A informação da alínea d) fundamentaria a inclusão na CLC de uma “incerteza material relacionada com a continuidade”.

Em suma, a Certificação Legal das Contas da *Exportadora Alimentar, SA* referente às contas do ano n teria duas reservas, uma por limitação do âmbito e outra por desacordo, para além de uma incerteza material relacionada com a continuidade.

4. A *Exportadora Alimentar, SA* não tem participações, pelo que não elabora contas consolidadas. No entanto, dado que as suas operações são essencialmente nos mercados estrangeiros, está a ponderar a hipótese de passar a elaborar as suas contas individuais segundo as NIRF do IASB. Se fosse consultado sobre este assunto, que opinião daria à empresa? (2,0)

Em Portugal, as sociedades comerciais estão obrigadas a elaborar as suas demonstrações financeiras anuais de acordo com o SNC, exceto se elaborarem contas consolidadas e tiverem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, situação em que serão obrigadas a aplicar as Normas Internacionais de Contabilidade naquelas contas. Apenas podem optar por elaborar as demonstrações financeiras individuais de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade as sociedades que detêm participações noutras empresas e as suas respetivas subsidiárias, o que não é o caso., dado que a *Exportadora Alimentar, SA* não tem participações.

Assim sendo, conclui-se que a *Exportadora Alimentar, SA*, está obrigada a elaborar anualmente as suas contas individuais de acordo com o SNC.

II

1. Especifique sinteticamente quais os requisitos que devem ser observados pelo auditor que vai assistir à contagem anual das existências. (1,5)

Ver capítulo 8.3 Auditoria a inventários e ao custo das vendas

2. Indique uma prova relevante e de confiança que um auditor poderia recolher para fundamentar a sua opinião sobre cada uma das seguintes situações e refira se a considera suficiente para esse efeito (2,0):

- saldo da conta 329 – *Mercadorias – Perdas por imparidade acumuladas*
- saldo da conta 444 – *Propriedade Industrial*

Para fundamentar a opinião refletida pela Certificação Legal das Contas o auditor deve obter prova apropriada e suficiente sobre se as demonstrações financeiras auditadas apresentam de forma apropriada e suficiente, em todos os aspetos materiais, a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

As normas de auditoria definem que uma prova é apropriada quando é relevante e de confiança, cabendo ao auditor verificar se satisfaz estes dois requisitos.

A questão que se nos coloca é indicar uma prova que seja relevante e de confiança, isto é apropriada para fundamentar a nossa posição sobre o saldo das contas 329 e 444 e referir se ela, por si só, é para isso suficiente.

Para fundamentar o saldo da conta 329 – *Mercadorias – Perdas por imparidades acumuladas* poderíamos recorrer, por exemplo, à lista dos preços praticados nas vendas dos produtos em Janeiro e fevereiro de n+1 que servem para verificar se o VRL é inferior ao custo de aquisição. Esta prova é relevante, uma vez que está relacionada com a potencial imparidade das mercadorias e de confiança, porque pode ser recolhida pelo próprio auditor nas faturas da empresa. Constitui, por isso, uma prova apropriada. No entanto, não é suficiente, uma vez que o saldo da conta 329, para além da “perda unitária”, tem a componente “quantidade”, a qual não nos é fornecida pela referida lista.

Para fundamentar o saldo da conta 444 – *Propriedade Industrial*

3. O relatório de auditoria é um documento regulamentado com bastante pormenor através de Normas Técnicas. Que vantagens existirão na apertada regulamentação técnica incidente sobre este aspecto da auditoria? A existência de modelos de relatório específicos para as sociedades cotadas e não cotadas não contraria este espírito? Exponha o seu ponto de vista sobre esta problemática (2,5)

III

1 – b

2 – a

3 – a

4 – b

5 – b

6 – c

7 – a

8 – c (matéria não dada, não entra na avaliação)