

**Carlos Baptista da Costa**

Professor Coordenador do ISCAL (aposentado)  
Revisor Oficial de Contas

**Gabriel Correia Alves**

Professor Coordenador do ISCAL  
Revisor Oficial de Contas

# CASOS PRÁTICOS DE **AUDITORIA FINANCEIRA**



  
**REI**  
LIVROS

5.<sup>a</sup> edição  
2011

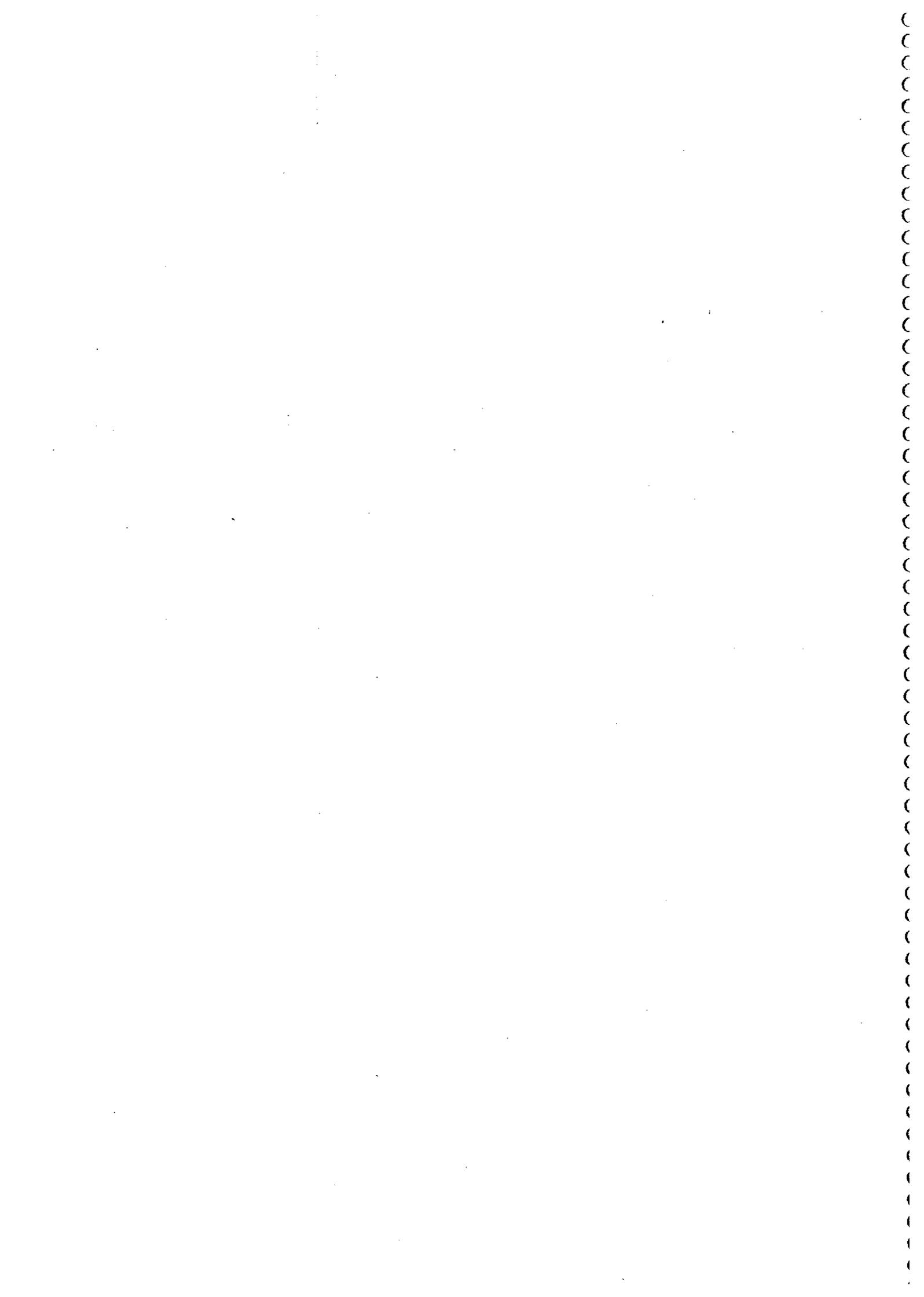


---

**Casos Práticos  
de Auditoria Financeira**

---

---



## OUTRAS OBRAS DOS AUTORES

### Contabilidade Financeira

- 1ª edição: 1996 – Editora Rei dos Livros
- 2ª edição: 1997 – Vislis Editores
- 3ª edição: 1999 – Vislis Editores
- 4ª edição: 2001 – Editora Rei dos Livros
- 5ª edição: 2005 – Publisher Team
- 6ª edição: 2008 – Editora Rei dos Livros
- 7ª edição: 2008 – Editora Rei dos Livros

CARLOS BAPTISTA DA COSTA

Professor Coordenador do ISCAL (aposentado)

Revisor Oficial de Contas

GABRIEL CORREIA ALVES

Professor Coordenador do ISCAL

Revisor Oficial de Contas

# CASOS PRÁTICOS DE AUDITORIA FINANCEIRA

1.ª Edição – Novembro de 1998

2.ª Edição – Outubro de 1999

3.ª Edição – Novembro de 2001

4.ª Edição – Janeiro de 2007

5.ª Edição – Outubro de 2008

6.ª Edição – Outubro de 2011



## ANTERIORES EDIÇÕES DESTE LIVRO

- 1.<sup>a</sup> edição – 972-52-0040-3 (1998)  
2.<sup>a</sup> edição – 972-52-0075-6 (1999)  
3.<sup>a</sup> edição – 972-52-0134-5 (2001)  
4.<sup>a</sup> edição – 978-972-51-1112-3 (2007)  
5.<sup>a</sup> edição – 978-972-51-1149-9 (2008)

### Ficha Técnica

- Título:* Casos Práticos de Auditoria Financeira  
*Autores:* Carlos Baptista da Costa  
Gabriel Correia Alves  
*Editor:* Letras e Conceitos, Lda.  
geral.letraseconceitos@gmail.com  
*Paginação:* Maria José Ventura  
*Impressão e acabamento:* Offsetmais, S.A.  
Setembro de 2011  
*Depósito legal n.º* 334433/11  
*ISBN:* 978-989-8305-28-2  
*Imagem da capa:* Fotolia

## Índice

PREFÁCIO DA 1. <sup>a</sup> EDIÇÃO .....	7
PREFÁCIO DA 2. <sup>a</sup> EDIÇÃO .....	9
PREFÁCIO DA 3. <sup>a</sup> EDIÇÃO .....	11
PREFÁCIO DA 4. <sup>a</sup> EDIÇÃO .....	13
PREFÁCIO DA 5. <sup>a</sup> EDIÇÃO .....	15
PREFÁCIO .....	17
<b>CAPÍTULO 1 – MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS .....</b>	<b>19</b>
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	21
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 5) .....	23
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 6 A 10) .....	69
<b>CAPÍTULO 2 – COMPRAS DE BENS E DE SERVIÇOS, PESSOAL E CONTAS A PAGAR .....</b>	<b>79</b>
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	81
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 4) .....	83
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 5 A 10) .....	131
<b>CAPÍTULO 3 – INVENTÁRIOS .....</b>	<b>145</b>
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	147
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 5) .....	149
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 6 A 10) .....	199
<b>CAPÍTULO 4 – ACTIVOS INTANGÍVEIS .....</b>	<b>209</b>
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	211
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 3) .....	213
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 4 A 6) .....	229

<b>CAPÍTULO 5 - ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS</b> .....	235
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	237
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 5) .....	239
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 6 A 10) .....	271
<b>CAPÍTULO 6 - INVESTIMENTOS FINANCEIROS E PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO</b> .....	283
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	285
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 3) .....	287
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 4 A 6) .....	303
<b>CAPÍTULO 7 - VENDAS, PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E CONTAS A RECEBER</b> .....	309
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	311
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 A 4) .....	313
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 5 A 10) .....	359
<b>CAPÍTULO 8 - CAPITAL PRÓPRIO</b> .....	375
PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NESTA ÁREA .....	377
CASOS PRÁTICOS RESOLVIDOS (N.ºs 1 E 2) .....	379
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS (N.ºs 3 E 4) .....	391
<b>CAPÍTULO 9 - RELATÓRIOS DE AUDITORIA</b> .....	395
NORMAS TÉCNICAS DE REVISÃO/AUDITORIA (NORMAS DE RELATO) DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS .....	397
MODELO DE CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS NÃO MODIFICADA .....	399
CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS .....	401
<b>CAPÍTULO 10 - QUESTÕES DE ESCOLHA MÚLTIPLA</b> .....	409
GRUPO 1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA .....	411
GRUPO 2. AUDITORIA ÀS DIVERSAS ÁREAS DO BALANÇO E DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS .....	425
GRUPO 3. RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....	439
SOLUÇÕES .....	445

## PREFÁCIO

da 1.ª Edição

*Como profissionais de auditoria e também ligados ao seu ensino há já vários anos, temo-nos apercebido das dificuldades com que os estudantes, de um modo geral, se deparam por via da inexistência de casos especificamente preparados que os ajudem a interpretar e a decidir sobre as diferentes questões de natureza contabilística, de controlo interno e de auditoria, frequentemente existentes na prática, e que lhes permitam fazer uso dos conhecimentos teóricos adquiridos.*

*Idêntico sentimento nos tem sido transmitido por Colegas de outros estabelecimentos de ensino superior, os quais nos têm igualmente sensibilizado para a importância de uma publicação de casos práticos, devidamente resolvidos.*

*É nestas circunstâncias que surge o presente livro, o qual, tendo por objectivo a aplicação e a consolidação dos conhecimentos teóricos, é apresentado com uma estrutura idêntica à do livro Auditoria Financeira - Teoria e Prática (da autoria do primeiro subscritor deste prefácio e cuja 6.ª edição está no prelo), esperando-se que possa constituir para os estudantes um bom complemento daquele.*

*Os casos apresentados cobrem as diversas áreas geralmente objecto de estudo e reparam-se pelos seguintes oito capítulos: Disponibilidades; Compras de bens e serviços, Pessoal e Dívidas a pagar; Existências; Imobilizações incorpóreas; Imobilizações corpóreas; Investimentos financeiros; Vendas, Prestações de serviços e Dívidas a receber e Capital Próprio.*

*Embora os casos tenham como destinatários pessoas com conhecimentos de contabilidade, as respectivas resoluções são acompanhadas das explanações teóricas que justificam as opções adoptadas, de modo a permitir uma fácil compreensão das questões abordadas.*

*Os lançamentos são apresentados com clareza, em forma de diário, sendo utilizadas para o efeito apenas as contas principais e as contas de movimento. Tendo em conta os objectivos atrás definidos, nos casos apresentados não foram, geralmente, considerados os efeitos do IVA.*

*Estando certos que o trabalho agora divulgado pode ser melhorado, ficamos agradecidos a todos quantos, com as suas críticas e sugestões, puderem contribuir para tal melhoria.*

*Por último, resta-nos agradecer a todas as pessoas que conosco colaboraram, em especial ao Dr. Fernando Paiva, nosso colega na SROC de que somos sócios e também docente de contabilidade no ensino superior, pelo apoio que nos deu na definição e revisão de alguns dos casos apresentados.*

Lisboa, 31 de Outubro de 1998

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

## PREFÁCIO

da 2.<sup>a</sup> Edição

*Ficámos agradavelmente surpreendidos pelo facto de, em menos de um ano, se ter esgotado a 1.<sup>a</sup> edição deste livro.*

*Ao sermos contactados pelos editores, há cerca de dois meses, para prepararmos a 2.<sup>a</sup> edição considerámos que, face às opiniões de alguns docentes, seria útil incluir em cada um dos capítulos casos práticos propostos. É nestas circunstâncias que, aos casos já apresentados na 1.<sup>a</sup> edição, se acrescentam praticamente outros tantos por resolver o que, decerto, constituirá um bom instrumento de trabalho.*

*Decidimos também incluir um novo capítulo – o nono – onde são apresentadas diversas situações com as quais os auditores/revisores se podem confrontar na elaboração dos relatórios de auditoria/certificação legal das contas, o que constitui uma base para a discussão da modalidade em que a emissão de tais documentos deve ser feita.*

*A finalizar, fazemos votos para que esta edição tenha, pelo menos, o mesmo sucesso da primeira.*

Lisboa, 12 de Outubro de 1999

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

## PREFÁCIO

da 3.ª Edição

*O conteúdo desta 3.ª edição não se afasta significativamente do da edição anterior, uma vez que é nosso entendimento que todos os exercícios, quer os que apresentam solução quer os que a não apresentam, se mantêm perfeitamente actuais.*

*Além de termos aproveitado a ocasião para corrigir pequenas gralhas, salientamos o facto de termos deixado de fazer referência a escudos (ou a contos), por razões óbvias. União Europeia oblige!!!*

Lisboa, 22 de Outubro de 2001

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

## PREFÁCIO

da 4.<sup>a</sup> Edição

*A edição anterior deste livro, tendo sido publicada há mais de cinco anos, encontra-se esgotada desde o final do ano passado.*

*Devido a vários motivos, só agora tivemos possibilidade de colmatar tal lacuna. Embora a presente edição mantenha todos os casos práticos da edição anterior, inclui outros especialmente elaborados para esta ocasião.*

*De referir também que as resoluções de todos os casos agora apresentados tiveram em conta as alterações introduzidas no normativo contabilístico português ao longo dos últimos anos.*

*Esperamos que este livro continue a ser útil não só à generalidade das pessoas interessadas nesta matéria como também, e sobretudo, aos estudantes da disciplina de Auditoria do ensino superior.*

Lisboa, 26 de Dezembro de 2006

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

## PREFÁCIO

da 5.ª Edição

*A presente edição deste livro tem como principal novidade a inclusão de um novo capítulo – o 10º – que apresenta 110 questões de escolha múltipla relacionadas com conceitos fundamentais (50), auditoria às diversas áreas do Balanço e da Demonstração dos resultados (40) e Relatórios de auditoria (20). No final deste capítulo apresentamos um mapa com as respectivas soluções.*

*De notar também que, sempre que se justificou, tivemos o cuidado de actualizar os enunciados dos casos práticos e as respectivas soluções face às alterações normativas que foram entrando em vigor desde a última edição.*

Lisboa, 17 de Outubro de 2008

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

## PREFÁCIO

*Quase três anos após ter sido publicada a 5ª edição deste livro, damos agora à estampa uma nova edição que, tal como tem acontecido com as anteriores, esperamos que continue a merecer a melhor atenção dos estudantes, docentes e profissionais ligados à Auditoria.*

*Apesar de a estrutura desta 6ª edição não se afastar da anterior, todo o seu conteúdo foi devidamente reformulado e actualizado tendo em consideração o facto de o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) ter entrado em vigor em 1 de Janeiro de 2010. De referir também que foram introduzidos alguns novos casos práticos. Desejamos também chamar a atenção para o facto de na abordagem de cada uma das situações apresentadas não dever ser tido em consideração quaisquer aspectos relacionados com materialidade.*

Lisboa, 19 de Setembro de 2011

Carlos Baptista da Costa

Gabriel Correia Alves

# Capítulo 1

---

---

## Meios Financeiros Líquidos

1. Principais objectivos de auditoria
  2. Casos práticos resolvidos (n.º 1 a 5)
  3. Casos práticos propostos (n.º 6 a 10)
-

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DOS MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS

### Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os meios financeiros líquidos são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados.
2. O saldo da conta Caixa representa apenas, mas todo, o numerário ou meios líquidos de pagamento equivalentes existentes na Empresa ou em trânsito e que são de sua propriedade.
3. Os saldos das contas de depósitos bancários, à ordem e outros, representam todos os depósitos existentes ou em trânsito nas instituições de crédito e que são propriedade da Empresa.
4. Os saldos das contas de Activos (passivos) financeiros detidos para negociação e de Outros activos (passivos) financeiros representam todos os que existem e que são propriedade ou respeitam à Empresa.
5. Todos os meios financeiros líquidos se encontram adequadamente reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
6. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

**CASO PRÁTICO N.º 1**

Suponha que foi contratado como auditor da firma ALFA, em Abril de 20X0, para efectuar a auditoria das demonstrações financeiras relativas ao período de 20X0.

De acordo com o planeamento estabelecido procedeu ao levantamento do sistema de controlo interno, tendo constatado os seguintes procedimentos adoptados pela Empresa relativamente a pagamentos e recebimentos:

- a) Existe uma única conta de caixa através da qual são registados todos os recebimentos e pagamentos, ainda que estes sejam efectuados por meio de cheque. A folha de caixa, que tem periodicidade diária, é remetida à Contabilidade juntamente com os documentos até dia 10 do mês seguinte. De acordo com as informações obtidas o registo das operações na folha de caixa chega a verificar atrasos de uma semana em virtude de existir muito trabalho e alguns documentos demorem a ser obtidos.
- b) Os pagamentos significativos são geralmente feitos por meio de cheque. Exceptua-se a grande maioria das remunerações as quais são pagas em numerário, sendo para o efeito emitido um cheque à ordem do Caixa pelo valor total das remunerações líquidas, que é descontado na manhã do dia em que se procede ao pagamento.
- c) Os cheques emitidos pela Empresa exigem sempre duas assinaturas pelo que existem dois administradores e dois procuradores com poderes para o efeito. De acordo com as competências definidas é sempre necessária a assinatura de um dos administradores e em situações particulares a assinatura dos dois. Os cheques são sempre nominativos e quando referentes a pagamentos a terceiros são devidamente cruzados.
- d) Os documentos não são invalidados após o pagamento nem evidenciam qualquer referência ao meio de pagamento utilizado.
- e) Existindo sempre coincidência entre o saldo da folha de caixa e o saldo contabilístico o Director Financeiro tem considerado desnecessário proceder a conferências físicas, tanto mais que o responsável pelo caixa tem instruções verbais para fazer essa conferência no final de cada mês.
- f) É normal existirem adiantamentos a trabalhadores e a membros do órgão de gestão, os quais são documentados através de vales que permanecem em caixa até serem integralmente regularizados.
- g) Os valores recebidos na Empresa são geralmente provenientes:

- de pagamentos efectuados pelos clientes através de cheques enviados pelo correio;
- de pagamentos efectuados pelos clientes directamente ao cobrador da Empresa, o que se verifica apenas no concelho onde se situa a sede. Este tipo de cobranças deve terminar aquando da reforma do funcionário;
- de vendas a dinheiro efectuadas no estabelecimento de venda ao público.

Os recebimentos em numerário não são normalmente sujeitos a depósito, a menos que os valores recebidos sejam muito significativos. Com este procedimento assegura-se a manutenção de um valor razoável em caixa para fazer face a pequenos pagamentos e evita-se a emissão de cheques para reforço do saldo de caixa. Os recibos dos clientes localizados no concelho da sede são entregues ao cobrador em função das datas de vencimento devendo o mesmo prestar contas dos valores recebidos e dos depósitos efectuados no final de cada mês.

Os cheques recebidos através do correio são entregues directamente na Contabilidade juntamente com uma fotocópia das cartas recebidas dos clientes, sendo posteriormente remetidos à Tesouraria para preparação do depósito e emissão do recibo. Tal depósito é feito diariamente sempre que os valores justifiquem a deslocação ao Banco. Caso contrário, são mantidos em caixa até que outros valores sejam recebidos.

- h) A Empresa adquire de forma regular senhas de refeição para pagamento do subsídio de almoço e senhas de gasolina para distribuição aos utilizadores das viaturas da Empresa. Estas senhas, assim como outros valores eventualmente existentes, encontram-se à guarda do Caixa que os considera como fazendo parte integrante do respectivo saldo.
- i) A moeda estrangeira é mantida em caixa pelo contravalor em € debitado pelo Banco, acrescido das respectivas comissões.

Em cumprimento do programa de trabalho foi efectuada uma contagem física de caixa em 2 de Janeiro de 20X1, às dez horas, tendo sido apurado um total de 15 500 €, decomposto como segue:

Notas e moedas nacionais	1 750	✓
Moeda estrangeira (USD 1 320 ao câmbio EUR/USD de 1,20 acrescido das comissões debitadas pelo Banco)	1 105	✓
Cheques de clientes devolvidos pelo Banco Lusitano por insuficiência de provisão	2 000	x
Senhas de combustível	825	x
Títulos de refeição	700	x
Cheques pré-datados entregues por um cliente	2 500	^
Cheques de clientes recebidos em 30/12 e 31/12	4 450	'
Vales de adiantamentos efectuados a trabalhadores	1 400	x
Vales referentes a ex-trabalhadores não considerados aquando da prestação de contas, o que ocorreu há cerca de quatro anos	650	^
Documentos referentes a pagamentos já efectuados no dia 2, antes da contagem	120	
	<u>15 500</u>	

O saldo apurado mostra-se inferior em 50 € ao evidenciado na folha de caixa, tendo o Director Financeiro esclarecido que se trata de uma diferença muito antiga, anterior à sua entrada na Empresa, cuja regularização, embora já várias vezes discutida, ainda se encontra por concretizar.

De acordo com a informação do Banco Lusitano, a cotação EUR/USD era em 31 de Dezembro de 20X0 de 1,10.

#### Pretende-se:

1. A identificação dos principais pontos fracos do sistema de controlo interno e das respectivas consequências e apresentação das sugestões consideradas adequadas para a sua melhoria.
2. Determinação do saldo de caixa que deve constar do Balanço referido à data de 31 de Dezembro de 20X0.
3. Apresentação dos lançamentos de reclassificação e de ajustamento considerados apropriados.
4. Indicação das eventuais alterações que introduziria no planeamento da auditoria para o ano de 20X1 caso a Empresa passasse a adoptar o sistema de fundo fixo.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Conforme decorre das normas de auditoria geralmente aceites, o auditor, para determinar a extensão e profundidade dos testes de auditoria, não pode deixar de efectuar um estudo e avaliação apropriados do sistema de controlo interno. Como se sabe, quanto melhores forem os resultados dos testes de controlo (testes à operacionalidade do sistema de controlo interno) menos extensos serão os testes substantivos.

A análise e avaliação do sistema do controlo interno não constitui um fim da auditoria, mas um meio com vista à formação de uma opinião.

No entanto, é geralmente bem aceite pelas administrações e gerências das Empresas auditadas, que o auditor lhes dê conhecimento dos aspectos menos positivos do sistema (pontos fracos) e aponte recomendações (ou sugestões) a fim de eliminar tais deficiências. O auditor emite, então, um relatório com sugestões para a melhoria dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno ("management letter"), o qual constitui um verdadeiro subproduto da própria auditoria.

Relativamente ao caso prático em estudo podemos apresentar o seguinte Relatório, no qual se descrevem os pontos fracos detectados, a influência que os mesmos têm ou podem vir a ter na Empresa e as correspondentes sugestões.

---

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
1	A Empresa faz contabilizar através da conta Caixa todas ou quase todas as operações de recebimento e de pagamento, ainda que a grande maioria respeite a movimentos bancários. Por outro lado, o registo nas folhas de caixa é feito com algum atraso, sendo as mesmas remetidas à Contabilidade de uma só vez e apenas até ao dia 10 do mês seguinte.	Além de duplicar o movimento contabilístico (e por consequência o tempo de trabalho), o procedimento adoptado dificulta qualquer conferência do caixa, proporcionalmente a existência de saldos elevados e faz aumentar a possibilidade de erros humanos ou mesmo de práticas irregulares.	O caixa deve preferencialmente funcionar em sistema de fundo fixo, cujo plafond e regras de movimentação devem ser criteriosamente definidos. Este sistema conduz a que todos os pagamentos efectuados por Bancos (cheques, transferências, etc.) sejam contabilizados directamente num diário de Bancos. Por outro lado, todos os recebimentos devem ser depositados e igualmente registados através daquele mesmo diário. A utilização do fundo fixo de caixa deve restringir-se ao pagamento de pequenas despesas. Ainda que não seja adoptado o fundo fixo, as operações bancárias devem ser sempre contabilizadas directamente no diário de Bancos e não no diário de Caixa. Sendo mantidas as folhas de caixa usadas pela Empresa, devem as mesmas ser objecto de registo diário e remetidas à Contabilidade ao longo do mês de forma a que se possa dispor de informação em tempo útil.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
2	Existem pagamentos significativos efectuados em numerário, dos quais se destacam as remunerações da generalidade do pessoal.	Além do trabalho inerente ao pagamento de remunerações em notas e moedas, existe um risco associado decorrente do transporte e manuseio de quantias avultadas, pondo em causa a segurança de activos e pessoas.	Apenas as pequenas despesas devem ser pagas em numerário. As remunerações devem ser pagas através de cheque ou, preferencialmente, por transferência bancária.
3	Os documentos não são invalidados com carimbo de PAGO nem evidenciam o meio de pagamento adoptado.	Não sendo os documentos invalidados por qualquer forma, existe o risco dos mesmos voltarem a ser apresentados para pagamento.	Todos os documentos devem ser invalidados após o respectivo pagamento. Quando pagos por meio de cheque deve ser evidenciado no documento o respectivo número; Banco sacado e data de emissão.
4	Não existem conferências físicas do saldo de caixa por parte do Director Financeiro ou de alguém que seja independente do responsável pelo manuseio e guarda dos valores de caixa.	A falta de conferência do saldo de caixa pode potenciar a utilização indevida do dinheiro da Empresa e o atraso no registo e depósito dos recebimentos. A falta de conferência física é tanto mais grave quanto maiores forem os valores manuseados e os saldos de caixa geralmente existentes.	Devem ser efectuadas contagens físicas do caixa por parte do Director Financeiro, do auditor interno ou de alguém independente indigitado para o efeito. As contagens devem ser feitas no início ou no fim do dia e sempre de surpresa. Esta política deve ser entendida como um procedimento de controlo normal sem quaisquer fins persecutórios.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
5	Não existem normas escritas sobre o funcionamento do caixa, sendo alguns procedimentos adoptados com base em instruções verbais transmitidas pelo Director Financeiro.	As instruções verbais, por deficiente entendimento ou diferente interpretação do receptor, podem conduzir à adopção de procedimentos diferentes daqueles que era intenção implementar. Por outro lado, há que tomar em consideração a própria mobilidade das pessoas. Acresce referir que a verificação do adequado cumprimento dos procedimentos por parte de alguém independente dos serviços (auditoria interna ou externa) só é possível se os mesmos se encontrarem devidamente escritos.	Todas as instruções de serviço devem ser adequadamente escritas e divulgadas a fim de vincular todos os responsáveis pela sua emissão e respectivos destinatários.
6	É prática corrente a existência de vales referentes a adiantamentos efectuados a trabalhadores e a membros do órgão de gestão, os quais permanecem em caixa até serem integralmente realizados.	A inclusão dos vales no saldo de caixa conduz a que este deixe de ser representativo dos meios de pagamento efectivamente existentes em caixa. Por outro lado, o artigo 397.º do Código das Sociedades Comerciais não permite a existência de adiantamentos de remunerações a administradores de valor superior a um mês.	Os adiantamentos concedidos, quer a trabalhadores quer a membros do órgão de gestão, devem ser contabilizados como dívidas a receber, não influenciando, portanto, o saldo de caixa. No caso particular dos administradores há que tomar em consideração o disposto no referido artigo 397.º do CSC.
7	Os recebimentos em numerário não são, regra geral, diária e integralmente depositados.	O procedimento adoptado pela Empresa, além de reduzir o controlo sobre os recebimentos, é susceptível de proporcionar a existência de saldos de caixa superiores aos normalmente exigíveis, fazendo aumentar o risco associado ao manuseamento de quantias elevadas.	Os valores recebidos devem ser diária e integralmente depositados, de forma a que o talão de depósito seja coincidente com as vendas a dinheiro e os recibos emitidos. A Empresa não deve fazer pagamentos com o dinheiro recebido de clientes ou proveniente de vendas.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
8	Existem recebimentos em cheque, cujo depósito só é efectuado no próprio dia se os valores envolvidos justificarem a deslocação ao Banco. No que respeita ao circuito dos cheques recebidos através do correio não são observados os princípios referentes à segregação de funções.	O retardamento do depósito bancário, além do "prejuízo" quanto à disponibilização do dinheiro, faz aumentar os riscos inerentes, nomeadamente os que decorrem da possibilidade de existirem cheques sem provisão. Por outro lado, a inexistência de uma adequada segregação de funções relativamente a valores recebidos na Empresa, constitui um factor limitativo da eficácia do sistema de controlo interno.	Todos os cheques recebidos devem ser diariamente depositados exigindo-se que os respectivos talões evidenciem claramente a autenticação aposta pelo Banco. Além de acelerar a disponibilização dos meios de pagamento, constitui uma atitude de prudência face à possibilidade de existirem cheques devolvidos por falta de provisão, que a Administração entenda accionar. No que respeita ao circuito dos cheques há que ter em conta que quem regista e controla as dívidas a receber não deve ter acesso aos valores recebidos, os quais devem ser remetidos directamente à Tesouraria acompanhados duma lista concebida para o efeito. Uma cópia desta lista deve ser enviada ao Director Financeiro e à auditoria interna, quando exista.
9	De acordo com o procedimento adoptado, o cobrador da Empresa, embora depositando regularmente os valores recebidos, só presta contas no final de cada mês.	A prestação de contas, apenas no final do mês, além de prejudicar os procedimentos a adoptar relativamente aos clientes que não pagam, reduz o controlo atempado sobre a data dos recebimentos e dos respectivos depósitos.	A prestação de contas deve ser diária e não apenas no final de cada mês. Juntamente com os recibos deverá ser entregue ao cobrador um mapa dos valores para cobrança, no qual ele anotará os valores efectivamente recebidos.
10	As senhas de refeição e de combustível adquiridas pela Empresa são mantidas em caixa como fazendo parte integrante do respectivo saldo.	O saldo de caixa encontra-se afectado por activos que não correspondem a verdadeiros meios de pagamento de aceitação generalizada.	As referidas senhas devem ser excluídas do saldo de caixa e consideradas como despesas, cujo gasto só deve ser reconhecido à medida em que são distribuídas ou utilizadas.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
11	A moeda estrangeira é mantida em caixa ao custo de aquisição, o qual inclui as comissões debitadas pelo Banco.	O procedimento adoptado pela Empresa conduz a que o valor das disponibilidades não se encontre determinado de acordo com o definido no normativo contabilístico aplicável.	As comissões devem ser reconhecidas como gasto no momento da aquisição. Por outro lado, a moeda existente no final do exercício deve ser mensurada em função do câmbio em vigor nessa data reconhecendo-se como perda ou ganho financeiro a diferença apurada.

### Resolução do 2.º pedido

De acordo com os conceitos expressos no normativo contabilístico, só devem fazer parte do saldo de Caixa os activos que sejam representativos de meios de pagamento, tais como notas de Banco e moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais, nacionais ou estrangeiros.

Nestas circunstâncias não fazem parte do saldo de Caixa

- as senhas de combustível e os títulos de refeição por não representarem meios de pagamento geralmente aceites;
- os cheques devolvidos por falta de provisão;
- os cheques pré-datados;
- os vales.

No caso particular da moeda estrangeira deve a mesma ser expressa no Balanço ao câmbio em vigor nessa data, reconhecendo-se as diferenças de câmbio como outros gastos e perdas ou outros rendimentos e ganhos, conforme sejam desfavoráveis ou favoráveis.

Assim sendo, o saldo de caixa a constar do Balanço deve ser o seguinte:

Notas e moedas (incluindo os pagamentos efectuados em 02/01/20X1 antes da contagem)	1 870
Moeda estrangeira valorizada ao câmbio de 31 de Dezembro (USD 1 320 : 1,10)	1 200
Cheques de clientes	<u>4 450</u>
	<u>7 520</u>

### Resolução do 3.º pedido

Os lançamentos de reclassificação (R) e de ajustamento (A) a propor à Empresa são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	62 Fornecimentos e serviços externos	1	5
		62.2.7 Serviços bancários		
		11 Caixa		
2	A	11 Caixa	2	100
		11.1 Caixa principal		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
3	R	78.8.7 Diferenças de câmbio favoráveis	3	100
		21 Clientes		
		21.1.1 Clientes, c/corrente - Gerais		
4	R	11 Caixa	4	2 000
		11.1 Caixa principal		
		28 Diferimentos		
5	R	28.1 Gastos a reconhecer	5	2 500
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		
5	R	11 Caixa	5	2 500
		11.1 Caixa principal		
		21 Clientes		
5	R	21.1.1 Clientes, c/corrente - Gerais	5	2 500
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
6	R	23 Pessoal	6	1 400
		23.2.2 Adiantamentos ao pessoal		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		1 400
7	R	27 Outras contas a receber e a pagar	7	650
		27.8 Outros devedores e credores		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		650
8	A	68 Outros gastos e perdas	8	650
		68.3 Dívidas incobráveis		
		27 Outras contas a receber e a pagar		
		27.8 Outros devedores e credores		
				650
9	A	68 Outros gastos e perdas	9	50
		68.8.1 Correções relativas a períodos anteriores		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		
				50

## Notas:

1. Respeita às comissões debitadas pelo Banco e consideradas como fazendo parte do custo de aquisição da moeda estrangeira. De notar que, embora a Empresa utilize uma única conta de Caixa, é sempre aconselhável, de um ponto de vista prático, não considerar as contas de 1.º grau como contas de movimento. Em termos informáticos pode dificultar a abertura das contas subsidiárias que vieram a tornar-se necessárias.
2. Reconhecimento da diferença de câmbio: USD 1 320 : 1,10 – USD 1 320 : 1,20 = 100 €. A conta 78.8.7 decorre das orientações da CNC.
3. Devolução de cheques sem provisão.
4. Contabilização das senhas de combustível (825 €) e dos títulos de refeição (700 €) como gastos a reconhecer. Estes custos devem extinguir-se à medida em que as senhas forem distribuídas ou utilizadas.

5. Cheques pré-datados.
6. Contabilização dos adiantamentos efectuados a trabalhadores.
7. Reconhecimento das dívidas existentes de ex-trabalhadores.
8. Reconhecimento da incobrabilidade da dívida. Considera-se que não existe por parte da Empresa a intenção de procurar cobrar a dívida. Caso contrário, podia admitir-se o reconhecimento de uma perda por imparidade em vez de considerar o crédito imediatamente incobrável.
9. Regularização da diferença antiga relativamente à qual não existe justificação.

## Resolução do 4.º pedido

No caso da Empresa passar a adoptar o sistema de fundo fixo de caixa, o mesmo deve ser objecto de conferência por parte do auditor, mas numa fase preliminar da auditoria. Os valores geralmente envolvidos (mais reduzidos) e as instruções normalmente existentes na Empresa levam a que se considere mais profícuo proceder a tais conferências em data não definida, beneficiando-se do factor surpresa.

## CASO PRÁTICO N.º 2

Suponha que como auditor da firma BETA circularizou os Bancos Lusitano e Nacional, cujas respostas evidenciam os seguintes saldos em 31/12/X1:

*Banco Lusitano*

Depósitos à ordem	3 500
Depósito a prazo constituído em 16/11/X1 e com vencimento em 15/01/X2 (taxa de juro: 3,65%)	10 000
Conta corrente caucionada	0
Carteira de títulos	
500 acções valorizadas a 5 € cada em 31/12/X1	2 500

*Banco Nacional*

Depósitos à ordem	
Em moeda nacional (€)	1 800
Em USD	77 970

As reconciliações bancárias preparadas por BETA – apenas no final de cada ano para efeitos de Balanço – evidenciam as seguintes diferenças relativamente aos saldos dos Bancos:

*Banco Lusitano*

Cheques emitidos em Dezembro e descontados em Janeiro de 20X2	6 700
Cheques emitidos em 20X0 e ainda por descontar	150
Constituição de depósito a prazo em 16/11/X1	10 000
Cheques devolvidos por falta de provisão, aguardando a Empresa que os clientes os substituam	500
Amortização da conta corrente caucionada em 12/11/X1, apenas considerada pelo Banco	4 000
Encargos debitados pelo Banco em 30/12/X1 relativos a uma garantia bancária com vencimento em 30/06/X2	50
Juros devedores considerados pela Empresa em Dezembro de XI e pelo Banco em 03/01/X2 (data valor dos juros: 31/12/X1)	180

Débito bancário de 18/12/X1 referente a operação especial de Bolsa:		
Atribuição de 500 ações		2 000
Taxas e comissões		10
Crédito bancário datado de 04/01/X2 (data valor: 31/12/X1) referente a desconto de letras considerado pela Empresa em 20X1		800
Letras cobradas pelo Banco em 28/12/X1 e apenas consideradas pela Empresa BETA em Janeiro de 20X2		
Valor nominal das letras	400	
Encargos com cobrança	(3)	397
Transferência a favor da Soleasing, debitada pelo Banco em 30/12/X1, relativa à 5.ª prestação do contrato 1198/X0		
Capital amortizado	300	
Juros	80	
Despesas com transferência	2	382
Depósito contabilizado no Banco Lusitano em 10/12/X1 quando o mesmo foi feito no Banco Nacional		4 200

*Banco Nacional*

Depósitos à ordem em moeda nacional		
Depósito contabilizado no Banco Lusitano		4 200
Despesas com créditos documentários não consideradas pela Empresa		60
Depósitos à ordem em USD		
Transferências bancárias debitadas pelo Banco em 20/12/X1 relativas a pagamentos a fornecedores		32 200
Encargos bancários		230

Dos papéis de trabalho de auditoria constam ainda as seguintes informações:

Saldo contabilístico da conta expressa em USD (em 31/12/X1)	96 000
Cotação EUR/USD em 31/12/X1	1,12
Saldo constante do balancete relativamente aos fornecedores a quem foram efectuadas as transferências bancárias de USD 32 200 em 20/12/X1	27 100

**Pretende-se que:**

1. Determine os saldos das contas de Depósitos à ordem – moeda nacional que constam do balancete da Empresa BETA em 31/12/X1, elaborando as respectivas reconciliações.
2. Determine relativamente ao depósito expresso em USD o saldo auditado que deve constar do balancete final.
3. Apresente os ajustamentos e reclassificações que devem ser sugeridos à Empresa BETA.
4. Discuta o procedimento adoptado pela Empresa quanto à periodicidade das reconciliações.
5. Defina os procedimentos adicionais que deveria considerar relativamente aos cheques antigos, e ainda não descontados, e descreva as sugestões que poderia apresentar à Empresa BETA.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

As reconciliações bancárias das contas de Depósitos à ordem expressas em moeda nacional devem apresentar-se como segue:

*Reconciliação bancária do Banco Lusitano em 31/12/X1*

Saldo pelo Banco em 31/12/X1		3 500
Operações apenas consideradas pela Empresa		
A débito		
Depósito efectuado no Banco Nacional	4 200	
Desconto de letras (data valor da operação: 31/12/X1)	<u>800</u>	5 000
A crédito		
Cheques pendentes	(6 850)	
Juros devedores (data valor: 31/12/X1)	<u>(180)</u>	(7 030)
Operações apenas consideradas pelo Banco		
A débito		
Constituição de depósito a prazo	10 000	
Amortização da conta corrente caucionada	4 000	
Aquisição de títulos	2 010	
Devolução de cheques	500	
5.ª prestação do contrato de leasing 1198/X3	382	
Encargos com garantias	<u>50</u>	16 942
A crédito		
Cobrança de letras a receber		<u>(397)</u>
Saldo pela Empresa BETA em 31/12/X1		<u>18 015</u>

*Reconciliação bancária do Banco Nacional em 31/12/X1*

Saldo pelo Banco em 31/12/X1		1 800
Operações apenas consideradas pelo Banco		
A débito		
Despesas com créditos documentários		60
A crédito		
Depósito contabilizado por BETA no Banco Lusitano		<u>(4 200)</u>
Saldo pela Empresa BETA em 31/12/X1		<u>(2 340)</u>

De acordo com as reconciliações apresentadas, a Empresa BETA evidenciava no seu balancete os seguintes saldos:

Depósitos à ordem	
Depósitos em moeda nacional	
Banco Lusitano	18 015
Banco Nacional	(2 340)

### Resolução do 2.º pedido

Relativamente ao Depósito à ordem expresso em USD existente no Banco Nacional, colocam-se dois tipos de questões:

- a confirmação do saldo em USD
- a valorização em euros do saldo expresso em USD

No que respeita à primeira questão, há que elaborar a respectiva reconciliação (em USD) nos mesmos termos em que foram elaboradas as anteriores, ou seja:

Saldo pelo Banco Nacional em 31/12/X1		77 970
Operações apenas consideradas pelo Banco		
A débito		
Transferências bancárias ordenadas pela Empresa BETA e efectuadas em 20/12/X1	32 200	
Encargos com as referidas transferências	<u>230</u>	<u>32 430</u>
Saldo pela Empresa BETA em 31/12/X1		<u>110 400</u>

O saldo desta conta de Depósitos à ordem, convertido na moeda de relato (euros), e depois de contabilizadas as operações em falta, será o seguinte:

	USD	€
Saldo actualmente existente na Empresa BETA	110 400	96 000
Pagamentos a fornecedores	(32 200)	(28 000)
Despesas bancárias	<u>(230)</u>	<u>(200)</u>
Saldo após contabilização das operações	<u>77 970</u>	<u>67 800</u>

De notar que a conversão dos 32 200 e dos 230 USD é feita ao câmbio médio de 1,15 (USD 110 400 : EUR 96 000 = 1,15).

No que se refere à mensuração do saldo efectivamente existente, quer a NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio quer a IAS 21 relativa ao mesmo assunto dispõem que à data de cada balanço os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho. Nestas circunstâncias, tais depósitos devem ser evidenciados no Balanço pelo valor de 69 616 € (USD 77 970 : 1,12), o que significa que existe uma diferença de câmbio favorável de 1 816 € que deve ser contabilizada pela Empresa.

### Resolução do 3.º pedido

Os ajustamentos (A) e reclassificações (R) que devem ser propostos à Empresa BETA são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	R	13 Outros depósitos bancários	1	10 000	10 000
		13.1 Banco Lusitano			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
2	R	21 Clientes	2	500	500
		21.1.1 Clientes, c/corrente - Gerais			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
3	R	25 Financiamentos obtidos	3	4 000	4 000
		25.1 Instituições de crédito e soc. financeiras			
		25.1.1 Empréstimos bancários			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
4	R	28 Diferimentos	4	50	50
		28.2.9 Ganhos a reconhecer - Outros			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
5	R	14 Outros instrumentos financeiros	5	2 000	2 010
		14.2.1 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos financeiros - Acções			
		62 Fornecimentos e serviços externos			
		62.2.7 Serviços bancários			
		12 Depósitos à ordem			
12.1 Banco Lusitano					
6	R	12 Depósitos à ordem	6	397	400
		12.1 Banco Lusitano			
	A	62 Fornecimentos e serviços externos			
		62.2.7 Serviços bancários			
		21 Clientes			
	21.1.1 Clientes, c/corrente - Gerais				
7	R	21 Clientes	7	400	400
		21.3 Clientes - Títulos aceites - Gerais			
		21 Clientes			
		21.2 Clientes - Títulos a receber - Gerais			
8	R	25 Financiamentos obtidos	8	300	382
		25.1.3 Locações financeiras			
	A	69 Gastos e perdas de financiamento			
		69.1.3 Juros suportados - locações financeiras			
		62 Fornecimentos e serviços externos			
		62.2.7 Serviços bancários			
	12 Depósitos à ordem				
	12.1 Banco Lusitano				

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
9	R	12 Depósitos à ordem	9	4 200	4 200
		12.2 Banco Nacional			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
10	A	62 Fornecimentos e serviços externos	10	60	60
		62.2.7 Serviços bancários			
		12 Depósitos à ordem			
		12.2 Banco Nacional			
11	R	22 Fornecedores	11	27 100	900
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais			
	A	68 Outros gastos e perdas			
		68.8.7 Diferenças de câmbio desfavoráveis			
		62 Fornecimentos e serviços externos			
12	A	62.2.7 Serviços bancários	12	1 816	1 816
		12 Depósitos à ordem			
		12.2 Banco Nacional			
		12 Depósitos à ordem			
13	A	78 Outros rendimentos e ganhos	13	45	45
		78.8.7 Diferenças de câmbio favoráveis			
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.2.1.1 Devedores por acréscimos de rendimentos - Juros			
14	A	79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	14	500	500
		79.1.1 Juros obtidos - Depósitos bancários			
		77 Ganhos por aumentos de justo valor			
	77.1 Em instrumentos financeiros				

## Notas:

1. Contabilização do depósito a prazo.
2. Devolução de cheques anteriormente depositados.
3. Contabilização da amortização da conta caucionada.
4. Débito de encargos com garantia bancária vencível em 30/06/X2.
5. Contabilização das acções atribuídas à Empresa BETA. Sendo o valor de mercado dos títulos superior ao custo há que reconhecer, em 31 de Dezembro, o correspondente aumento de justo valor (lançamento 14).
6. Crédito bancário relativo a cobrança de letras a receber. O lançamento é apresentado no pressuposto de que a conta corrente do cliente só é creditada com o pagamento efectivo. Em termos tradicionais seria creditada a conta 21.2 – Clientes – Títulos a receber.
7. Anulação da letra a receber face ao referido na nota anterior.
8. Contabilização da renda n.º 5 do contrato de locação.
9. Correção do depósito bancário.
10. Contabilização dos gastos com crédito bancário.

## 11. Contabilização do pagamento:

$$\text{USD } 32\,200 : 1,15 = 28\,000$$

$$\text{USD } 230 : 1,15 = \frac{200}{28\,200}$$

O câmbio de 1,15 corresponde ao câmbio médio a que se encontram valorizados os dólares detidos por BETA (rever alínea 2). Como a dívida se encontra registada por 27 100 € existe uma diferença de câmbio de 900 que deve ser reconhecida.

12. Actualização cambial do depósito expresso em USD, conforme determinado na alínea 2.
13. Especialização dos juros do depósito a prazo, pressupondo que não existe intenção de o mobilizar antecipadamente.

$$10\,000 \times \frac{45}{365} \times 3,65\% = 45$$

14. Mensuração das acções em 31/12/X1 face à cotação indicada pelo Banco Lusitano:  
500 acções x 5€ - 2 000€ = 500€.

**Resolução do 4.º pedido**

De acordo com o enunciado, e conforme decorre da análise da própria reconciliação, esta só é feita no final do ano para efeitos de Balanço.

Constituindo as reconciliações bancárias um elemento de controlo da maior importância, permitindo a detecção de erros da Empresa ou mesmo do Banco, e eventuais irregularidades, devem ser apresentadas mensalmente, devidamente formalizadas e revistas por alguém independente de quem as preparou.

**Resolução do 5.º pedido**

Caso não conste da relação de cheques pendentes preparada pela Empresa, o auditor deve obter informação sobre a data de emissão do cheque e respectivo beneficiário. Deve indagar junto das pessoas responsáveis as razões que possam ter originado o não levantamento dos cheques (cheques ainda em poder da Empresa?; cheques anulados e substituídos por outros?; etc.).

Os cheques entregues aos beneficiários e não descontados (cheques antigos) devem ser cancelados, sendo o beneficiário avisado de tal facto.

O cancelamento do cheque pressupõe a anulação contabilística do mesmo (reposição da dívida) após comunicação enviada ao Banco informando que tal cheque não deve ser objecto de pagamento.

**CASO PRÁTICO N.º 3**

Da auditoria efectuada à área de Meios financeiros líquidos da Empresa GAMA, com referência a 31/12/X0, foram constatados os seguintes aspectos:

- a) De acordo com a contagem efectuada ao fundo fixo (no valor de 500 €) em 31/12/X0, às 18 horas, constatou-se que o saldo era constituído por 60 € em numerário e 350 € em documentos relativos a deslocações. A diferença existente foi justificada pelo responsável como referente a documentos em falta.
- b) Os juros dos depósitos a prazo creditados na conta de Depósitos à ordem têm sido contabilizados pelo valor líquido, ascendendo o imposto retido pelo Banco (20%) a 280 €.
- c) A conta Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos financeiros evidencia um saldo de 10 950 €, cuja decomposição preparada pela Empresa é a seguinte:

Compra em 15/09/X0 de 1 000 acções PTL, SA	8 000
Compra em 01/10/X0 de 5 000 obrigações da Empresa XZ, SA de valor nominal 1 €, as quais vencem juros em 01/02 e 01/08 à taxa de 6%. Valor pago:	5 550
Compra em 2/11/X0 de 500 acções PTL, SA	4 300
Venda em 28/12/X0 de 50% das acções adquiridas	<u>(6 900)</u>
	<u>10 950</u>

A empresa não registou até 31/12/X0 quaisquer ganhos ou perdas ou quaisquer rendimentos relacionados com estes instrumentos financeiros.

Os gastos reconhecidos, são de reduzido montante e respeitam a despesas incorridas com as transacções (300€).

Em 31/12/X0 as acções tinham uma cotação de 9,30 euros e as obrigações de 103%.

**Pretende-se que:**

1. Apresente os ajustamentos e reclassificações que devem ser sugeridos à Empresa GAMA, independentemente da sua materialidade, sabendo que a mesma adopta o SNC.

2. Sem atender a aspectos de materialidade, defina o tipo de certificação a emitir caso a Empresa mantenha o saldo de 10 950€ referido na alínea c) e redija os dois parágrafos mais significativos (o parágrafo intermédio e o parágrafo da opinião).

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

## Situação descrita na alínea a): Fundo fixo de caixa

O fundo fixo deve ser repostado no final de cada mês e, necessariamente, no final do ano a fim de os gastos incorridos serem contabilizados no período a que respeitam. Por outro lado, e de um modo geral, os gastos são directamente reconhecidos por contrapartida de Depósitos à ordem (pelo cheque emitido para reposição) não sendo a conta Caixa objecto de qualquer movimento.

Não tendo a Empresa GAMA tomado em consideração tais procedimentos, a conta do fundo fixo deve ser creditada de forma a que o saldo reflecta apenas os meios de pagamento existentes. Nestas circunstâncias, teremos:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
1	A	62	Fornecimentos e serviços externos	1	350	350
		62.5.1	Deslocações e estadas			
		11	Caixa			
		11.1	Fundo fixo			
2	A	23	Pessoal	2	90	90
		23.8.2	Outras operações com o pessoal			
		11	Caixa			
		11.1	Fundo fixo			

## Notas:

1. Contabilização dos gastos com deslocações incluídas no fundo fixo em 31/12/X0.
2. Contabilização da dívida a receber.  
Admite-se que a importância em falta é da responsabilidade do funcionário a quem está confiado o fundo fixo.  $500 - 350 - 60 = 90$

## Situação descrita na alínea b): Juros de depósitos a prazo

No que se refere a esta questão importa salientar que o problema não é apenas de natureza contabilística mas também de natureza fiscal e financeira.

Se se admitir que o resultado da Empresa é constituído exclusivamente por tais juros, o efeito fiscal e financeiro decorrente da política adoptada é o seguinte:

DESCRIÇÃO	POLÍTICA ADOPTADA PELA EMPRESA	POLÍTICA CORRECTA
Juros contabilizados como rédito	* 1 120	* 1 400
Imposto sobre o rendimento (27,5%, por hipótese)	308	385
Retenções na fonte contabilizadas como imposto a recuperar	0	(280)
Imposto a pagar	308	105
Imposto total pago	588	385

\* Juro bruto:  $280: 0,2 = 1\ 400$   
 Imposto:  $0,2 \times 1\ 400 = 280$   
 Juro líquido:  $1\ 400 - 280 = 1\ 120$

O auditor não pode, assim, deixar de sugerir à Empresa o seguinte lançamento de ajustamento:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
3	A	24 Estado e outros entes públicos	1	280
		24.1.1 Imposto sobre o rendimento – Retenções na fonte		
		79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares		
		79.1.1 Juros obtidos – Depósitos bancários		

Nota:

- Correcção dos juros obtidos no exercício e do imposto retido.

#### Situação descrita na alínea c): Instrumentos financeiros detidos para negociação

No caso apresentado existem basicamente os seguintes aspectos que importa tomar em consideração:

- A determinação do custo de aquisição das obrigações.
- O reconhecimento do rédito gerado pelas obrigações.
- O reconhecimento do resultado obtido na venda das acções.
- O critério de mensuração dos instrumentos financeiros – acções e obrigações.

No que respeita às obrigações recorda-se que as mesmas foram adquiridas em 01/10/X0, o que significa que no valor pago (5 550) se encontra incorporado o juro decorrido desde o último vencimento, em 01/08/X0. Este juro não faz parte do custo de aquisição dos títulos, nem constituirá qualquer rédito para a Empresa quando for recebido no próximo vencimento, em 01/02/X1. Tratando-se, assim, de uma questão meramente financeira, tais juros devem ser expurgados do custo de aquisição e contabilizados como uma dívida a receber.

Os juros decorrentes das obrigações constituirão rédito da Empresa GAMA apenas a partir da data da sua aquisição. Em resumo teremos:

Último vencimento	01/08/X0	Juros decorridos à data da compra $5\ 000 \times 2 \text{ meses} \times 6\% = 50$ 12
Data da compra 01/10/X4	01/10/X0	Juros a reconhecer como rédito em 20X0 $5\ 000 \times 3 \text{ meses} \times 6\% = 75$ 12
Data de referência do Balanço	31/12/X0	Juros a reconhecer como rédito do ano de 20X1 $5\ 000 \times 1 \text{ mês} \times 6\% = 25$ 12
Próximo vencimento de juros	01/02/X1	

Os juros a receber em 01/02/X1 totalizam 150, dos quais 50 respeitam aos juros decorridos até à data da compra dos títulos.

De salientar ainda que nos investimentos temporários em obrigações, os prémios ou descontos eventualmente existentes, não são registados separadamente nem são objecto de amortização, uma vez que o período de detenção de tais activos (face ao objectivo com que foram adquiridos) é normalmente bastante curto e os valores pouco significativos.

No que se refere às acções, a Empresa GAMA vendeu metade das adquiridas, tendo o valor de venda sido creditado na conta 14.2.1 - Instrumentos financeiros detidos para negociação. Como é sabido, de acordo com o normativo aplicável os instrumentos financeiros detidos para negociação são mensurados, em cada data de relato, ao justo valor, sendo as alterações deste reconhecidas na demonstração dos resultados. Nas operações de venda realizadas no decurso do exercício é apurado o correspondente ganho ou perda, o que pressupõe a definição do critério de mensuração das saídas. No caso em apreço iremos adoptar o valor contabilístico médio, conforme se apresenta:

Valor contabilístico médio:  $\frac{8\,000 + 4\,300}{1\,000 + 500} = 8,2$

Valor contabilístico dos títulos vendidos:  $50\% \times 1\,500 \times 8,2 = 6\,150$

Resultado da operação:  $6\,900 - 6\,150 = 750$  (ganho)

No que respeita à mensuração à data do balanço, há que apurar as variações de justo valor (aumento ou redução) conforme quadro que se apresenta:

TÍTULOS	QUANTIDADE	VALOR CONTABILÍSTICO (1)		VALOR DE MERCADO		AUMENTO DE JUSTO VALOR (2)	REDUÇÃO DE JUSTO VALOR (3)
		UNITÁRIO	TOTAL	UNITÁRIO	TOTAL		
Acções PTL	750	8,2	6 150	9,3	6 975	825	
Obrigações XZ, SA	5 000	1,1	5 500	1,03	5 150		350

(1) Após os lançamentos já considerados. De salientar que este valor contabilístico pode já não corresponder ao custo de aquisição por variações de justo valor.

(2) Ganhos potenciais a reconhecer.

(3) Perdas potenciais a reconhecer.

Os lançamentos a propor à Empresa relacionados com os instrumentos financeiros detidos para negociação serão, portanto, os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
4	R	27 Outras contas a receber e a pagar	1	50
		27.8.9 Juros a receber que não são rendimentos		
		14 Outros instrumentos financeiros		
5	A	14.2.1.1 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Obrigações	2	75
		27 Outras contas a receber e a pagar		
		27.2.1 Devedores por acréscimos de rendimentos - Juros a receber		
		79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares		
		79.1.2 Juros obtidos de outras aplicações de meios financeiros líquidos		75

n.º	tipo	contas	notas	quantias
6	A	14 Outros instrumentos financeiros	3	6 900
		14.2.1.2 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Acções		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.6.2 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros - Alienações		
		14 Outros instrumentos financeiros		
		14.2.1.2 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Acções		
7	A	78 Outros rendimentos e ganhos	4	350
		78.6.2 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros - Alienações		
		14 Outros instrumentos financeiros		
		14.2.1.1 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Obrigações		
8	A	14 Outros instrumentos financeiros	5	825
		14.2.1.2 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Acções		
		77 Ganhos por aumentos de justo valor		
		77.1 Em instrumentos financeiros		

#### Notas:

- Correcção do custo de aquisição das obrigações face aos juros decorridos até à data da compra.
- Especialização dos juros à data do Balanço.
- Reconhecimento do "custo" dos títulos vendidos e do valor de venda. A diferença corresponde ao ganho obtido.
- Reconhecimento da redução de justo valor das obrigações (perda).
- Reconhecimento do aumento de justo valor das acções (ganho potencial).

**Resolução do 2.º pedido**

Tendo em conta que a mensuração não se afigura em consonância com o normativo contabilístico aplicável, o revisor/auditor deve emitir uma certificação legal das contas com uma reserva por desacordo. Os instrumentos financeiros detidos para negociação apresentam um saldo de 10 950€ quando deveriam estar mensurados em 12 125€ (6 975€ + 5 150€).

Assim, o parágrafo da Reserva deverá ter a seguinte redacção:

**RESERVA**

*Os instrumentos financeiros detidos para negociação encontram-se subavaliados em 1 175 euros face ao justo valor dos mesmos à data do Balanço.*

Por seu lado, o parágrafo da opinião deverá ter a seguinte redacção:

**OPINIÃO**

*Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação descrita no parágrafo anterior, as referidas demonstrações financeiras apresentam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa GAMA em 31 de Dezembro de 20X0, o resultado das suas operações, as alterações do capital próprio e os fluxos de caixa no período findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.*

**CASO PRÁTICO N.º 4**

Da auditoria final aos Meios financeiros líquidos da Empresa OMEGA, com referência a 31/12/X0, o auditor apurou os seguintes aspectos:

**a) Caixa**

(contagem realizada em 02/01/X1 às 10.00 h)

Saldo evidenciado pela folha de Caixa de 29 de Dezembro de 20X0 (último do ano)	4 635
Numerário (notas e moedas)	1 980
Vale do Director Financeiro, de 15/10/X0, para despesas de deslocação à Fábrica	150
Selos de correio	22
Senhas de refeição	200
Pagamentos efectuados até à data da contagem e por lançar na folha de caixa de 02/01/X1	180
Idem, recebimentos	1 155
Diferença de caixa, para menos, não justificada pelo Tesoureiro	118
Cheques de clientes	3 140

**b) Depósitos à ordem**

O Banco Lusitano, único com quem a Empresa OMEGA trabalha, evidencia na resposta à circularização, entre outras, as seguintes informações:

Saldo da conta Depósitos à ordem	13 000 credor
Responsabilidades: conta caucionada	40 000 devedor

Da reconciliação bancária preparada pela Empresa constam os seguintes itens:

Cheques emitidos em Dezembro por descontar em 31/12/X0	7 000
Transferências de clientes não consideradas pela Empresa OMEGA	8 000
Crédito do Banco referente à venda de 1 000 acções da Empresa XYZ, adquiridas em Junho do ano anterior por 1 400	1 350

Despesas debitadas pelo Banco referente à operação anterior	30
Utilização da conta caucionada movimentada pelo Banco em 02/01/X1, com data valor de 31/12/X0	10 000
Juros referentes à conta caucionada contados pela Empresa OMEGA até 31/12/X0 e vencíveis em 15/02/X1	450
Débito bancário relativo ao pagamento de letras	1 200

c) *Instrumentos financeiros detidos para negociação*

O saldo da conta 14.2.1 decompõe-se como segue:

6 000 acções da Empresa XYZ, de valor nominal 1 €, adquiridas em Junho do ano anterior	6 600
--	-------

Informação adicional:

- As acções da Empresa XYZ, que foram adquiridas ao preço de 1,4 €, estavam cotadas em 1,35 € em 31/12/X0 e em 1,10 em 31 de Dezembro do ano anterior. Esta última cotação conduziu ao reconhecimento, naquele exercício, de uma perda por redução de justo valor de 1 800.

Pretende-se que:

1. Apresente de forma organizada o resultado da contagem efectuada em 02/01/X1, tecendo os comentários que considerar apropriados sobre o sistema de controlo interno.
2. Apresente a reconciliação do Banco Lusitano em 31/12/X0 de acordo com as técnicas de auditoria.
3. Proponha os ajustamentos e/ou reclassificações entendidos por convenientes para a adequada apresentação das demonstrações financeiras em 31/12/X0.
4. Seja elaborado um quadro apropriado com os meios financeiros líquidos auditados que devem constar do Balanço em 31/12/X0.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Tendo sido efectuada a contagem de Caixa num momento em que já tinham sido feitos recebimentos e pagamentos, o primeiro passo consistirá na determinação do novo saldo de Caixa:

Assim sendo, teremos:

Saldo constante da folha de caixa em 29/12/X0	4 635
Recebimentos do dia 02/01/X1, até à hora da contagem	1 155
Pagamentos do dia 02/01/X1, até à hora da contagem	<u>(180)</u>
Saldo existente	<u>5 610</u>

Por sua vez, o resultado da contagem deve apresentar-se como segue:

Cheques de clientes	3 140
Notas e moedas	1 980
Senhas de refeição	200
Vale de 15/10/X0 em nome do Director Financeiro	150
Selos de correio	<u>22</u>
Total da contagem	5 492
Total apurado pelos registos	<u>5 610</u>
Diferença não justificada	<u>(118)</u>

De um ponto de vista de controlo interno existem diversos procedimentos que devem ser revistos pela Empresa OMEGA, nomeadamente:

- O saldo de Caixa afigura-se muito elevado, tendo em conta que só as pequenas despesas devem ser pagas em numerário.
- Conforme se depreende do valor existente em caixa, os cheques não são diariamente depositados. Por outro lado, todos os recebimentos são registados e contabilizados através da conta Caixa, quando deveriam sê-lo através de um diário de Bancos e directamente na conta Depósitos à ordem.
- São geralmente incluídos no saldo de caixa "valores" não representativos de meios líquidos de pagamento.

- Existem diferenças de caixa não justificadas, o que denota falta de conferências independentes.
- Deve ser implementado um sistema de fundo fixo de forma a limitar os valores em caixa e a permitir um melhor controlo sobre os mesmos. Este procedimento deve ser extensível à quantia a que respeita o vale do Director Financeiro.

### Resolução do 2.º pedido

A reconciliação do Banco Lusitano referida a 31/12/X0 deve apresentar-se como segue:

Saldo pelo Banco em 31/12/X0		13 000	
Operações apenas movimentadas pela Empresa OMEGA			
A débito			
Utilização da conta caucionada		10 000	
A crédito			
Cheques pendentes	(7 000)		
Juros estimados vencíveis em 15/02/X1	<u>(450)</u>		(7 450)
Operações apenas movimentadas pelo Banco			
A débito			
Despesas relativas à venda de títulos		30	
Pagamento de aceites		<u>1 200</u>	1 230
A crédito			
Transferências de clientes	(8 000)		
Venda de instrumentos financeiros (acções)	<u>(1 350)</u>		<u>(9 350)</u>
Saldo segundo a Empresa OMEGA em 31/12/X0			<u>7 430</u>

### Resolução do 3.º pedido

Lançamentos de correcção a propor à Empresa:

#### \* Relativamente ao saldo de caixa

Conforme se sabe, apenas devem fazer parte do saldo de caixa os activos que constituam meios de pagamento, como sejam notas de Banco e moedas metálicas de curso legal, che-

ques e vales postais, nacionais ou estrangeiros. Os vales relativos a entregas efectuadas ao pessoal, os selos de correio e as senhas de refeição não devem integrar o saldo de caixa. Assim sendo, os lançamentos a propor à Empresa serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	R	23 Pessoal	1	118
		23.8.2 Outras operações com o pessoal		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		
2	R	23 Pessoal	2	150
		23.8.2 Outras operações com o pessoal		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		
3	R	28 Diferimentos	3	222
		28.1 Gastos a reconhecer		
		11 Caixa		
		11.1 Caixa principal		

#### Notas:

1. Diferença de Caixa não justificada pelo Tesoureiro e a ele imputável.
2. Reconhecimento da dívida a receber do Director Financeiro.
3. Contabilização dos selos de correio e das senhas de refeição.

#### \* Relativamente à conta Depósitos à ordem

Analisando a reconciliação bancária atrás apresentada, constata-se que existem quatro operações apenas contabilizadas pelo Banco, as quais devem igualmente ser objecto de registo por parte de Empresa OMEGA no ano de 20X0. Por outro lado, existe uma estimativa de juros a pagar indevidamente contabilizada na conta de Depósitos à ordem.

Os lançamentos de correcção são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
4	R	12 Depósitos à ordem	1	450	
		12.1 Banco Lusitano			
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.2.2 Credores por acréscimos de gastos - Juros a liquidar			450
5	A	62 Fornecimentos e serviços externos	2	30	
		62.2.7 Serviços bancários			
		12 Depósitos à ordem			30
6	R	22 Fornecedores	3	1 200	
		22.2.1 Fornecedores - Títulos a pagar - Gerais			
		12 Depósitos à ordem			1 200
		12.1 Banco Lusitano			
7	R	12 Depósitos à ordem	4	8 000	
		12.1 Banco Lusitano			
		21 Clientes			8 000
		21.1 Clientes, c/corrente - Gerais			
8	A	12 Depósitos à ordem	5	1 350	
		12.1 Banco Lusitano			
		78 Outros rendimentos e ganhos			1 350
		78.8.4 Outros - Ganhos em instrumentos financeiros			
9	A	78 Outros rendimentos e ganhos	6	1 100	
		78.8.4 Outros - Ganhos em instrumentos financeiros			
		14 Outros rendimentos financeiros			1 100
		14.2.1 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Acções			

## Notas:

- Correcção da contabilização dos juros estimados pela Empresa OMEGA.
- Despesas bancárias com a venda de títulos.
- Contabilização do pagamento de letras domiciliadas.

- Transferências de clientes.
- Contabilização da venda dos instrumentos financeiros. A utilização da conta 78.8.4 resulta do facto de haver lucro na operação (valor de venda: 1 350; valor contabilístico: 1 100).
- Desreconhecimento dos instrumentos vendidos. A conta 78.8.4 poderia ter sido movimentada apenas pelo ganho (350 euros), dando lugar a um único lançamento.

## \* Relativamente aos instrumentos financeiros detidos para negociação

No que se refere aos instrumentos financeiros detidos para negociação importa ter presente os seguintes aspectos:

- Existe uma venda de 1 000 acções não considerada pela Empresa OMEGA, mas cuja contabilização já foi proposta pelos auditores aquando da análise das reconciliações bancárias.
- Deve ser revista a mensuração dos títulos, os quais se valorizaram relativamente a 31 de Dezembro do ano anterior.

Relativamente à mensuração das acções podemos elaborar o seguinte resumo:

Acções existentes em 31/12/X0:	5 000	
Custo de aquisição		
5 000 x 1,4		7 000
Valor de cotação em 31/12 do ano anterior		
5 000 x 1,10		5 500
Valor de cotação em 31/12/X0		
5 000 x 1,35		6 750

No exercício anterior houve lugar ao reconhecimento de uma perda por redução do justo valor.

Em 31/12/X0 há lugar ao reconhecimento de um ganho (6 750 - 5 500 = 1 250).

O lançamento a propor à Empresa é, portanto, o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
10	A	14 Outros instrumentos financeiros	1		
		14.2.1 Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos - Acções		1 250	
		77 Ganhos por aumentos de justo valor			
		77.1 Em instrumentos financeiros			1 250

**Notas:**

1. Contabilização da variação de justo valor (aumento).

**Resolução do 4.º pedido**

Os saldos auditados podem ser apresentados num mapa de trabalho com a seguinte configuração:

CONTAS	SALDOS PELO RAZÃO EM 31/12/X0	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDOS AUDITADOS EM 31/12/X0
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
11 Caixa	4 635	-	-	-	490	4 145
12 Depósitos à ordem Banco Lusitano	7 430	1 350	30	8 450	1 200	16 000
14 Instrumentos financeiros detidos para negociação Acções	6 600	1 250	1 100	-	-	6 750
	<u>18 665</u>	<u>2 600</u>	<u>1 130</u>	<u>8 450</u>	<u>1 690</u>	<u>26 895</u>

**CASO PRÁTICO N.º 5**

Da auditoria efectuada às demonstrações financeiras da Empresa SIGMA referentes ao período findo em 31 de Dezembro de 20X0, foram observados os seguintes aspectos:

- a) Em 2 de Janeiro de 20X0 a empresa contraiu um empréstimo de 1 milhão de euros com vencimento em 30 de Dezembro de 20X4 (amortização única), o qual vence juros semestralmente (30 de Junho e 30 de Dezembro) à taxa Euribor a 6 meses acrescida de um spread de 50 pontos base (taxa de 5% em 2/01/20X0). A taxa a aplicar em cada semestralidade é a que se encontra em vigor no primeiro dia de cada período de contagem de juros.
- b) A fim de cobrir o risco de variabilidade da taxa de juro, a empresa contratou, na mesma data, um *swap* de taxa de juro (*interest rate swap* – IRS), cujos termos são os seguintes:

Data de início: 02/01/20X0

Contrapartes: Empresa SIGMA e Banco Lusitano

Maturidade: 31/12/20X4

Valor de referência (*Notional*): 1 milhão de euros

Fluxos: Semestralmente SIGMA paga juros à taxa fixa de 5% e recebe juros variáveis à taxa Euribor a 6 meses acrescida de 50 pontos base.

- c) No início do segundo período de juros (01/07/20X0) a taxa Euribor a 6 meses era de 3,5%.
- d) Em 31 de Dezembro de 20X0, no âmbito do contrato *swap*, o Banco Lusitano debitou a empresa SIGMA em 5000 euros resultante da diferença de taxas  $(1.000.000 * (5\% - 4\%) * 6/12)$ . Este débito figura nos itens em aberto da reconciliação bancária do Banco Lusitano.
- e) O justo valor do *swap*, que corresponde ao valor presente dos cash flows resultantes do diferencial expectável de taxas de juro, é, em 31 de Dezembro de 20X0, de -30.000 euros.
- f) Relativamente ao contrato de empréstimo e ao contrato de *swap*, a empresa SIGMA apenas reconheceu, e de forma adequada, as seguintes operações:

- Empréstimo de 1 milhão em 02/01/20X0;

- Juros do empréstimo em 30/06/20X0.

Os juros do empréstimo relativos ao segundo semestre foram debitados em 02/01/20X1 com data-valor de 31/12/20X0.

Considerando (ou assumindo) que as condições de qualificação para a contabilização da cobertura de risco se verificam pretende-se que:

1. Apresente os ajustamentos e reclassificações que devem ser sugeridos à Empresa SIGMA tendo em conta as informações recolhidas dos respectivos papéis de trabalho (dossier corrente e dossier permanente) e que acima se apresentam.

## RESOLUÇÃO

O *swap* apresentado qualifica como instrumento de cobertura de *cash flow*, estando em causa o risco de variabilidade da taxa de juro do empréstimo, a qual corresponde à taxa Euribor a 6 meses, acrescida de 50 pontos base.

Com a contratação do *swap*, a empresa fixa a taxa de juro em 5%. À data da celebração do contrato o justo valor do *swap* é zero. Será potencialmente favorável se as taxas variáveis se situarem acima da taxa fixa contratada e potencialmente desfavorável na situação inversa.

No caso do *swap* em apreço, as alterações do justo valor são reconhecidas directamente no capital próprio. As liquidações periódicas são reconhecidas na demonstração dos resultados, em base líquida, no período em que ocorram.

Os ajustamentos e reclassificações são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	69 Gastos e perdas de financiamento	(1)	20 000	
		69.1.1 Juros suportados - Juros de financiamentos obtidos			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
2	A	69 Gastos e perdas de financiamento	(2)	5 000	
		69.1.2 Juros suportados - Juros de <i>Swap</i>			
		12 Depósitos à ordem			
		12.1 Banco Lusitano			
3	A	59 Outras variações no capital próprio	(3)	30 000	
		59.5 Instrumentos de cobertura - Justo valor de <i>Swaps</i>			
		14 Outros instrumentos financeiros			
		14.1.2 Derivados - Potencialmente desfavoráveis			

### Notas:

- (1) Reconhecimento dos juros do empréstimo do 2º semestre debitados em 2/1/X1, mas com data-valor de 31/12/20X0:  $1\ 000\ 000 \cdot (3,5\% + 0,5\%) \cdot 6/12 = 20\ 000$ .
- (2) Juros decorrentes do diferencial de taxas. Lembra-se que a Empresa SIGMA recebe juros à taxa variável e paga juros à taxa fixa.
- (3) Reconhecimento do justo valor do *swap*.

## CASO PRÁTICO N.º 6

Da auditoria efectuada à Empresa ALFA, com referência a 31 de Dezembro de 20X0, foram observados os seguintes aspectos relativamente à área de Meios financeiros líquidos:

- a) Todos os recebimentos e pagamentos são considerados na folha de caixa (diária) ainda que efectuados por meio de cheque. Havendo concordância entre a folha de caixa e a Contabilidade, nunca foi considerado necessário proceder a conferências independentes. O saldo é normalmente elevado, embora só sejam pagas em numérico pequenas despesas, cujos justificativos são invalidados com carimbo de PAGO. Os extractos bancários, logo que recebidos, são enviados à Tesouraria, a fim de serem "picados" com os movimentos constantes das folhas de controlo existentes. A justificação das diferenças é enviada à Contabilidade, que a arquiva em pasta própria, permanecendo os extractos em poder da Tesouraria.
- b) O resultado da contagem de caixa efectuada em 04/01/X1 (1.º dia útil), às 14 horas, é o seguinte:

Notas e moedas nacionais	180
Cheques de clientes	560
Vales de empregados datados de 20X0	2 500
Vale de um antigo sócio da sociedade, emitido há 4 anos	300
Senhas de combustível	260
Moeda estrangeira	
USD 115,0	95
Recibos e vendas a dinheiro de 04/01/X1	600
Talão do Banco Lusitano de 04/01/X1 referente ao depósito dos cheques recebidos em 31/12/X0	830
Documentos relativos a pagamentos efectuados em 04/01/X1	730
Cópias dos cheques emitidos e entregues a fornecedores em 04/01/X1	705
Requisição de senhas de combustível de 04/01/X1	100

- c) A conta Instrumentos financeiros detidos para negociação apresenta um saldo de 18 460, justificado como segue:

Compra de 300 acções da firma A, em 03/02/X0	1 800
Compra de 7 500 acções da firma B, em Setembro do ano anterior	15 000
Compra de 500 acções de A, em 10/07/X0	2 700
Venda de 600 acções de A, em 20/08/X0	(3 540)
1 500 acções atribuídas por B, em 30/09/X0, por via do aumento de capital por incorporação de reservas (mensuradas ao valor nominal)	1 500
Compra de 1 000 obrigações da firma C, em 01/10/X0, de valor nominal de 1 €, as quais vencem juros em 30/03 e 30/09 à taxa anual de 6%	1 000
	<u>18 460</u>

Do trabalho efectuado o auditor pôde ainda apurar que:

- As acções da firma B, cujo capital foi aumentado em 20X0 de 50 000 para 60 000, não se encontram cotadas. De acordo com a informação obtida existe intenção de reforçar em 20X1 a posição naquela sociedade, a qual em 31 de Dezembro do ano anterior apresentava um capital próprio de 130 000.
- Além dos 1 500 € atrás referidos, as contas de rendimentos e ganhos não incluem quaisquer outros valores relacionados com instrumentos financeiros detidos para negociação. A cotação das acções A em 31/12/X0 era de 5,3 euros e a das obrigações de 100%.
- A Empresa ALFA encontra-se sujeita ao Sistema de Normalização Contabilística.

Pretende-se que:

1. Faça uma avaliação qualitativa do sistema de controlo interno existente na área de Caixa e Bancos e apresente de forma sucinta as sugestões que considere adequadas relacionando-as com os pontos fracos identificados.
2. Determine o saldo de Caixa, segundo a Empresa, à data da contagem e em 31/12/X0 e indique a quantia que, na sua opinião, deve figurar no Balanço. O câmbio EUR/USD era em 31/12/X0 de 1,15.
3. Apresente os ajustamentos e reclassificações considerados apropriados, sem atender a aspectos de materialidade.

## CASO PRÁTICO N.º 7

Como auditor da Empresa BETA circularizou os Bancos Lusitano e Europeu, únicos com quem a empresa trabalha, com referência a 31/12/X0, tendo sido obtidas as seguintes informações:

	BANCO LUSITANO	BANCO EUROPEU
Depósitos à ordem em Euros	12 780	(16 000)
Depósitos à ordem em USD		110 000
Carteira de títulos		
1 000 acções PT valorizadas a 6,2 €		6 200
2 500 unidades de participação do fundo de tesouraria "Valemais" cotadas a 2 €	5 000	
Desconto de letras	38 000	
Garantias prestadas		40 000
Contas correntes caucionadas	30 000	80 000

Os procedimentos de auditoria permitiram constatar os seguintes aspectos:

- a) As diferenças existentes entre os saldos de Depósitos à ordem em euros apresentados pelos Bancos e os evidenciados pela Empresa são as seguintes:

### Banco Lusitano

Desconto de letras com data-valor de 30/12/X0 considerado pelo Banco no extracto de 4 de Janeiro (valor líquido)	2 820
Crédito efectuado pelo Banco em 31/12/X0 referentes ao resgate de 500 UP	1 000
Cheques pendentes emitidos em Dezembro de 20X0 (8 600) e em exercícios anteriores (400)	9 000
Amortização da conta caucionada efectuada com data-valor de 03/01/X1 contabilizada pela Empresa em 20X0	5 000
Cheques de clientes recebidos e depositados em 20X1, mas contabilizados em 20X0	19 000

*Banco Europeu*

Despesas debitadas pelo Banco em 31/12/X0 relativas a garantias bancárias com vencimento em 31/03/X1	500
Utilizações da conta caucionada não consideradas pela empresa até 31/12/X0	12 000

b) Relativamente à conta de depósitos à ordem em USD não existem diferenças. O saldo, segundo a contabilidade, é de 98 000 €.

c) A conta Instrumentos financeiros detidos para negociação apresenta os seguintes saldos:

Acções PT (1 000 a 7 €)	7 000
Unidades de participação (3 000 a 1,9 €)	5 700

d) As contas correntes caucionadas vencem juros no final de cada trimestre, tendo os Bancos debitado em 12 de Janeiro de 20X1, com data valor de 31/12/X0, 450 e 1 080, respectivamente. A conta Credores por acréscimos de gastos - Juros a liquidar apresenta um saldo de 3 100 relativo exclusivamente à estimativa efectuada no exercício anterior.

**Pretende-se:**

1. As reconciliações bancárias das contas de Depósitos à ordem existentes nos Bancos Lusitano e Europeu, devidamente formalizadas.
2. A indicação dos procedimentos a adoptar relativamente aos cheques antigos e ainda evidenciados na reconciliação.
3. Os ajustamentos e reclassificações que devem ser sugeridos à Empresa BETA tendo em consideração que a mesma adopta o SNC, as contas não se encontram encerradas e que a cotação do euro face ao dólar era em 31/12/X0 de 1,15.

**CASO PRÁTICO N.º 8**

Da auditoria efectuada à área de meios financeiros líquidos da Empresa GAMA, com referência a 31/12/X1, foi constatado que a conta 14.2.1.1 - Instrumentos financeiros detidos para negociação - Activos financeiros - Acções apresenta um saldo de 14 400, constituído como segue:

- 6 000 acções de OMEGA adquiridas em 30/12/X0 ao preço de 1,9 € cada.
- 3 000 acções atribuídas por OMEGA em 20X1 por via do aumento de capital por incorporação de reservas, de 50 000 para 75 000 (75 000 acções de valor nominal de 1 €).

As novas acções foram mensuradas ao valor nominal, tendo sido reconhecido na conta 78.6.8 - Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros - Outros a quantia de 3 000 €.

De acordo com as informações obtidas da Administração, existe a intenção de reforçar a influência nas políticas operacionais e financeiras da Empresa OMEGA, cujo capital próprio apresenta a seguinte evolução:

CAPITAL PRÓPRIO	31/12/X1	31/12/X0
Capital	75 000	50 000
Reservas livres	8 000	31 100
Reservas legais	1 600	1 500
Resultado líquido do período	4 800	2 000
	<u>89 400</u>	<u>84 600</u>

No que se refere à cotação das acções de OMEGA foram obtidas as seguintes informações:

Cotação média do 4.º trimestre	1,95 €
Cotação em 31/12/X1	1,50 €

**Pretende-se:**

1. Um comentário sucinto sobre as políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa GAMA relativamente aos investimentos em acções.
2. Os lançamentos de ajustamento e de reclassificação que considerar adequados, utilizando os pressupostos que julgar necessários.

## CASO PRÁTICO N.º 9

No decurso do trabalho de auditoria realizado à área de Meios financeiros líquidos da Empresa OMEGA, relativa ao período findo em 31 de Julho de 20X1, foram constatados os seguintes aspectos:

- a) Na contagem de caixa efectuada às 11 horas do dia 2 de Agosto (1.º dia útil), foram apresentados pelo tesoureiro os seguintes elementos:

Notas e moedas nacionais	1 237
Dólares americanos (246)	215
Documentos de despesa datados de 02/08/X1	632
Vales representativos de fundos fixos atribuídos a vendedores, repostos obrigatoriamente no final de cada mês	300
Vale do empregado F. Ferreira, relativo a um adiantamento efectuado em 28/06/X1	250
Documentos datados de 30/07/X1 referentes a deslocações	138
Talão de depósito de 02/08/X1 referente a cheques recebidos em 30/07	4 000
Cheques de vendas a dinheiro efectuadas em 02/08	125
Vales de refeição	200

- b) Na reconciliação da conta de Depósitos à ordem existente no Banco Europeu, cujo extracto evidencia em 31/07/X1 um saldo de 5 861, foram identificadas as seguintes diferenças:

Transferência do cliente MS, Lda. creditada pelo Banco em 30/07/X1	2 585
Cheques descontados em Agosto	970
Juros devedores debitados pelo Banco em 30/07/X1	280
Juros credores movimentados pelo Banco em 07/08/X1 com data valor de 31/07	90
Cobrança de letras a receber (valor deduzido da comissão de 1%)	5 940

Na análise efectuada o auditor constatou que todos os juros de depósitos bancários são contabilizados em rendimentos pelo valor líquido creditado pelo Banco, sendo a taxa de imposto de 20%. Em 31 de Julho tais réditos ascendiam a 800.

- c) O saldo da conta Instrumentos financeiros detidos para negociação respeita, exclusivamente, a acções e decompõe-se como segue:

EMPRESA	QUANTIDADE	CUSTO DE AQUISIÇÃO	COTAÇÃO EM 31/07	SALDO DA C/14.2.1.1
Neptuno	1 000	8,08 €	9,30 €	8 080 €
RCMT	500	10,5 €	8,90 €	4 450 €

- d) Foi ainda constatado pelos auditores que em 30/06/X1 foram transferidas de investimentos financeiros permanentes para investimentos temporários 2 000 acções da empresa IRT, as quais representam 10% de um lote adquirido no início de 20X0 por 60 000 (participação de 4%). As acções transferidas foram vendidas em 2 de Julho pelo valor de 5 000, o qual decorre duma avaliação recentemente efectuada à empresa participada. O resultado obtido foi considerado na conta 68.8.6 - Perdas em instrumentos financeiros.

**Pretende-se:**

1. Considerando quaisquer pressupostos julgados necessários, apresente os ajustamentos e/ou reclassificações que, na sua opinião, devem ser sugeridos à Empresa, sem atender a aspectos de materialidade, sabendo que as contas não se encontram encerradas.
2. A indicação dos saldos auditados que devem constar do Balanço referido a 31 de Julho de 20X1 (meios financeiros líquidos e investimentos financeiros).

Informações adicionais:

Cotação do euro face ao dólar em 31/07/X1: 1,20.

## CASO PRÁTICO N.º 10

As situações a seguir indicadas resultam da análise efectuada à demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo em 30 de Dezembro de 20X0 da firma POLAR, SA. A referida demonstração é preparada pela empresa com base nos elementos contabilísticos tradicionais (balançetes, balanço e demonstração dos resultados por naturezas) dado não existir um subsistema contabilístico específico para o efeito.

1. Nas actividades de financiamento é apresentado um recebimento de 100 mil euros decorrente de um aumento de capital naquele montante, mas em que 50% foi efectuado por conversão de dívidas a accionistas.
2. Na rubrica "Pagamentos de Imposto sobre o rendimento é apresentada a quantia de 69 mil euros. No entanto, foram anotadas as seguintes informações:

Imposto a pagar em 31 de Dezembro do ano anterior	45 000
Pagamento em 27/5/20X0	45 000
Retenções na fonte efectuadas no período	9 000
Pagamentos por conta	24 000
Imposto corrente referente a 20X0	55 000
Impostos diferidos activos reconhecidos no período	14 000
Impostos diferidos passivos reconhecidos no ano anterior	8 000
Gasto de imposto do período	41 000

3. Nas actividades de investimento é evidenciado como recebimento a quantia de 30 mil, a qual está de acordo com o total da coluna "Alienações" da respectiva nota do Anexo às demonstrações financeiras. Relativamente ao equipamento alienado foi ainda obtida a seguinte informação:

Data da alienação	01/09/20X0
Custo de aquisição	30 000
Amortização acumulada	12 000
Mais-valia obtida (Rendimentos)	7 000
Dívida a receber em 31/12/2010	10 000

4. Os pagamentos evidenciados nas actividades de investimento incluem a variação das dívidas existentes para com as entidades locadoras, as quais reduziram de 190 mil em 31 de Dezembro do ano anterior para 104 mil em 31/12/20X0. Em 20X0 não foram celebrados quaisquer contratos.
5. Face às transacções efectuadas com clientes e fornecedores não comunitários a empresa tem duas contas de depósitos à ordem em dólares americanos. A diferença

de câmbio apurada no final do exercício por via da mensuração de tais activos foi considerada na rubrica 'Outros recebimentos/pagamentos relativos à actividade operacional.

**Pretende-se que:**

Analise cada uma das situações referidas, identificando o erro cometido, caso exista, e apresente a sugestão que permita corrigir a Demonstração dos fluxos de caixa.

## Capítulo 2

### Compras de Bens e de Serviços, Pessoal e Contas a Pagar

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 4)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 5 a 10)

**PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR  
NA ÁREA DAS COMPRAS DE BENS E DE SERVIÇOS,  
PESSOAL E CONTAS A PAGAR**

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados.
2. As compras de bens e de serviços, os gastos com o pessoal, os fornecimentos e serviços externos e os outros gastos e perdas estão relacionados com a actividade da Empresa, dizem respeito ao período e estão adequadamente reconhecidos, mensurados e apresentados na Demonstração dos Resultados de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
3. Todas as responsabilidades significativas existentes ou incorridas à, ou até à, data a que se refere o Balanço estão adequadamente reconhecidas, mensuradas e apresentadas no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
4. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

## CASO PRÁTICO N.º 1

Tendo sido contratado para auditar as demonstrações financeiras da Empresa ALFA referentes ao exercício de 20X0 obteve, na fase inicial do trabalho, as seguintes informações acerca do negócio do cliente e do sistema de controlo interno na área de “Compras de bens e serviços, Pessoal e Contas a pagar”, as quais pôde confirmar através da execução de testes de controlo:

- a) A Empresa ALFA tem por objecto a comercialização de artigos para o lar, os quais são adquiridos no mercado nacional e internacional.
- b) Emprega 40 trabalhadores, todos efectivos, cujas remunerações são pagas por transferência bancária. Existindo frequentes deslocações, dentro e fora do país, para contactos com clientes, fornecedores e visitas a exposições, foi instituído há cerca de um ano o procedimento de processar as ajudas de custo juntamente com as remunerações, facilitando-se, assim, o respectivo pagamento e dispensando-se a existência de qualquer outro documento de suporte.
- c) As remunerações variáveis (subsídios, comissões e horas extraordinárias) são sempre processadas e contabilizadas no mês seguinte àquele a que respeitam. Apresentando o quadro de pessoal uma média de idades bastante baixa, praticamente não existem descontos por faltas, as quais, se acontecerem, são processadas nos mesmos termos das remunerações variáveis.
- d) Em termos de ficheiro do Pessoal existem as informações obtidas do sistema informático, havendo dados que nunca foram objecto de actualização. As obrigações de natureza laboral, legal e outras têm sido regularmente cumpridas pela Empresa ALFA.
- e) No que respeita às aquisições de bens, a Empresa ALFA dispõe de uma Secção de Compras, a qual faz convergir as encomendas para os fornecedores habituais, os quais, de resto, já são indicados pelo responsável do Armazém na requisição que dirige àquela Secção.

Segundo o responsável pelas compras, tal procedimento já estava instituído quando entrou para a Empresa e, segundo julga, deve-se a uma atitude de prudência, na medida em que há já vários anos se trabalha com os mesmos fornecedores e não são conhecidas reclamações, quer quanto a qualidade quer quanto a prazos de entrega.

- f) A nota de encomenda é emitida pela Secção de Compras em quatro exemplares, sendo o original e o duplicado para o fornecedor, o triplicado, sem evidência de quantidades, para a recepção e o quadruplicado para a própria Secção.

- g) Os artigos recebidos dos fornecedores são objecto de recepção quantitativa e qualitativa, sendo os quantidades anotadas na cópia da nota de encomenda, onde é aposto um carimbo com a data da recepção e o número da guia de remessa do fornecedor e uma rubrica do responsável pelo Armazém.

A Secção de Compras é imediatamente informada, através de nota interna, da satisfação da encomenda.

- h) As facturas dos fornecedores, logo que recebidas, são directamente enviadas ao responsável do Armazém para conferência, a qual, por via do volume de trabalho existente e da escassez de recursos humanos, tem verificado alguns atrasos, motivando manifestações de desagrado por parte do Director Financeiro que é confrontado com insistentes reclamações dos fornecedores.

Após a conferência das facturas o processo de compra (factura, guia de remessa e nota de encomenda, com as quantidades anotadas pela recepção) é enviado à Secção de Contabilidade para contabilização. O Chefe da Contabilidade considera que o procedimento existente na Empresa ALFA tem aspectos positivos e negativos. É bom porque já recebe os documentos organizados e conferidos e é mau porque frequentemente está a deduzir o IVA num mês posterior àquele em que o deveria ter feito.

- i) No que se refere à contabilização das dívidas expressas em moeda estrangeira, a conversão é sempre feita com base no câmbio da data da factura, só sendo reconhecidas diferenças de câmbio quando se paga. Foi igualmente salientado por aquele responsável que a contabilização das operações é geralmente feita com grande cuidado sendo a morosidade daí decorrente largamente compensada pela dispensa de conferência das contas correntes.
- j) Na contabilização dos inventários a Empresa ALFA adopta o sistema de inventário periódico, sendo a inventariação física anual efectuada exclusivamente pelo pessoal do Armazém.

A avaliação do sistema descrito levou-o a considerar no programa de trabalho para a área de Compras de bens e serviços, Pessoal e Contas a pagar a necessidade de uma maior profundidade e extensão na execução de procedimentos substantivos, nomeadamente no que respeita à confirmação das dívidas a pagar.

Foram seleccionados para circularização 12 fornecedores nacionais e 5 estrangeiros, tendo sido obtidas 7 respostas concordantes e 5 discordantes.

Relativamente aos fornecedores nacionais foi preparado pelo auditor assistente o seguinte mapa de trabalho:

FORNECEDOR	SALDOS PELA EMPRESA EM 31/12/X0			ITEMS DE RECONCILIAÇÃO			SALDOS PELO FORNECEDOR EM 31/12/X0
	CONTA CORRENTE	ADIANTAMENTOS COM PREÇO FIXADO	ADIANTAMENTOS SEM PREÇO FIXADO	PAGAMENTOS EM TRÁNSITO	PASSIVOS NÃO REGISTADOS (BENS JÁ RECEPCIONADOS)	OUTRAS OPERAÇÕES	
A	45 000	2 000	(2 000)	4 000	3 000	(a) 800	51 200
B	30 000	-	-	-	-	-	30 000
C	23 000	-	-	-	-	-	23 000
D	24 800	-	-	-	-	(b) 1 200	26 000
E	23 000	-	-	-	4 000	-	27 000
F	17 000	-	-	-	-	-	17 000
G	12 000	-	-	1 000	-	(c) 3 000	16 000

- (a) Descontos comerciais concedidos pelo fornecedor, cuja nota de crédito ainda não foi recebida.  
(b) Descontos de pronto pagamento deduzidos pela Empresa ALFA não aceites pelo fornecedor.  
(c) Mercadorias não aceites nem contabilizadas pela Empresa ALFA, em virtude de terem sido rejeitadas no controlo de qualidade. No entanto, foram incluídas no inventário.

No que se refere aos fornecedores estrangeiros as respostas concordantes respeitam a saldos nulos, sendo a discordância existente relativa ao fornecedor BDM. Enquanto este evidencia um saldo de USD 51 500,0 referente às facturas 1930 (USD 20 000,00), 2012 (USD 16 500) e 2140 (USD 15 000) no balancete da Empresa ALFA a dívida ascende a 21 660 € e decompõe-se como segue:

Factura n.º 2012 (USD 16 500)	13 035
Factura – Proforma de 30/04/X0 (USD 10 000)	8 690
Diferenças entre o valor das facturas e o valor dos pagamentos	
- Anteriores a 20X0	(128)
- De 20X0	63
Saldo em 31/12/X0	<u>21 660</u>

A factura n.º 1930 foi paga em 29/12/X0 conforme débito bancário. A factura n.º 2140, de 27/12/X0 respeita a mercadorias expedidas pelo fornecedor naquela data (FOB – Porto de origem) e recepcionadas na Empresa em 10/01/X1.

As despesas inerentes a esta compra ascenderam a 1 200 e foram debitadas em 12/01/X1.

A cotação EUR/USD verificou a seguinte evolução:

27/12/X0	1,25
31/12/X0	1,25
10/01/X1	1,24

## Pretende-se que:

1. Identifique os principais pontos fracos do sistema de controlo interno e respectivas consequências e apresente as sugestões consideradas adequadas para a sua melhoria.
2. Apresente os ajustamentos e reclassificações que devem ser propostos à Empresa ALFA.
3. Defina os procedimentos que devem ser adoptados relativamente aos fornecedores que não responderam à circularização.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

Conforme já foi referido no caso prático dos meios financeiros líquidos, o auditor deve possuir um conhecimento adequado do sistema de controlo interno existente na Empresa ALFA, como forma de melhor avaliar o risco existente e definir a profundidade e extensão dos procedimentos substantivos.

Não constituindo propriamente um objectivo do trabalho, o auditor apresenta normalmente um relatório com a identificação dos procedimentos e medidas de controlo interno menos apropriados, propondo sugestões com vista à sua melhoria.

Relativamente ao caso prático em estudo podemos apresentar o seguinte relatório, no qual se descreve o ponto fraco detectado, a influência que o mesmo tem ou pode vir a ter na Empresa ALFA e a correspondente sugestão.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
1	As fichas individuais dos trabalhadores, embora obtidas informaticamente, não se encontram actualizadas, havendo elementos que nunca foram objecto de alteração.	A desactualização das fichas individuais, além de poder proporcionar incorrecções ao nível das obrigações declarativas a que Empresa está sujeita, pode ocasionar erros no próprio processamento de salários, designadamente se a desactualização respeita à composição do agregado familiar. Por outro lado, a não actualização dos elementos pode dificultar a própria avaliação da evolução do pessoal na Empresa.	A ficha individual do trabalhador, que deve ser um resumo do processo individual, deve estar permanentemente actualizada e de fácil consulta, de modo a garantir a fiabilidade das informações nela incluídas.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
2	As remunerações variáveis só são reconhecidas como gasto no mês em que são processadas, o que ocorre no mês seguinte àquele a que respeitam.	O procedimento adoptado pela Empresa conduz a que os gastos do mês não correspondam ao trabalho efectivamente prestado, podendo existir no final do exercício incorrecções ao nível do reconhecimento dos gastos e, conseqüentemente, do resultado do exercício.	Não obstante o procedimento adoptado pela Empresa ALFA quanto ao processamento das remunerações, pelo menos no final do exercício, devem ser estimadas e contabilizadas as remunerações a processar em Janeiro e referentes a trabalho prestado em Dezembro.
3	As ajudas de custo são processadas juntamente com as remunerações sem que qualquer outro documento seja emitido.	A falta de justificação das ajudas de custo é susceptível de originar contingências fiscais já que o procedimento adoptado não é aceite fiscalmente.	Embora as ajudas de custo possam ser processadas juntamente com as remunerações é indispensável a existência de um impresso apropriado, o qual deve ser preenchido pelo trabalhador e visado por pessoa responsável. Desse impresso devem constar os seguintes elementos: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificação do trabalhador.</li> <li>- Período durante o qual esteve deslocado, com indicação do início e termo.</li> <li>- Local onde esteve deslocado.</li> <li>- Ajuda de custo diária e total.</li> <li>- Despesas deduzidas por não serem abrangidas pelo conceito de ajudas de custo.</li> </ul>

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
4	As compras de bens são feitas a fornecedores habituais, os quais são indicados pelo próprio responsável do Armazém. A Secção de Compras limita-se a confirmar preços, emitir as notas de encomenda e fazer o acompanhamento do processo de compra.	A Secção de Compras não desempenha as funções que, em princípio, lhe deveriam estar atribuídas, limitando-se ao cumprimento de uma tarefa meramente administrativa. A inexistência de consultas a outros fornecedores pode conduzir a que a Empresa ALFA não disfrutasse das melhores condições de preço e de qualidade e perca oportunidades quanto a novos produtos. Por outro lado, a falta de consultas pode ainda proporcionar a existência de vantagens (luvas) atribuídas pelos fornecedores aos funcionários responsáveis pelas compras.	Existindo uma Secção de Compras, deve a mesma ser dotada dos meios necessários que lhe permitam efectuar consultas ao mercado, abrir concursos e decidir sobre as melhores condições de compra. O Armazém pode indicar fornecedores e contactar mas não deve indicar o fornecedor a quem comprar. A Secção de Compras deve dispor de ficheiros de fornecedores e de produtos e estar permanentemente actualizada sobre a oferta existente.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
5	Não é remetida à Contabilidade qualquer via da nota de encomenda, a qual só toma conhecimento das compras quando o Armazém lhe envia a factura do fornecedor, já conferida, acompanhada da guia de remessa e da cópia da nota de encomenda com anotação das quantidades contadas pela recepção. A conferência das facturas é feita pelo Armazém com algum atraso, o que tem originado reclamações dos fornecedores (que não recebem) e a contabilização das operações em meses posteriores àquele a que respeitam.	Estando concentradas no Armazém as tarefas de indicar o fornecedor, recepcionar os artigos, conferir as facturas e inventariar os artigos em stock sem a intervenção de outras Secções, significa que não há controlos independentes que permitam evitar a existência de erros, intencionais ou não, e de conluio com entidades fornecedoras. Por outro lado, não havendo registo das facturas recebidas na Empresa ALFA não há qualquer controlo sobre as contas a pagar em cada momento. Os atrasos existentes na conferência, além dos efeitos na qualidade da informação financeira, é susceptível de conduzir ao não aproveitamento de descontos financeiros e ao pagamento antecipado de impostos (IVA).	As facturas dos fornecedores quando recebidas, devem ser inseridas num sistema informático apropriado para controlo de pagamentos e enviados directamente à Contabilidade para conferência. Do referido registo devem constar o nome do fornecedor, o número da factura, a data, o valor, a data de vencimento, as condições de pagamento e a data de conferência (quando for feita). Devendo a conferência das facturas ser efectuada pela Contabilidade, deve ser recebida da Secção de Compras uma cópia da nota de encomenda, a qual deve ser anexada às guias recebidas do Armazém, documentos estes que, juntamente com a factura, constituem o processo de compra para efeitos contabilísticos. As facturas devem ser contabilizadas no mês a que respeitam.
6	As dívidas expressas em moeda estrangeira não são objecto de actualização à data do Balanço.	As demonstrações financeiras são preparadas com base em políticas contabilísticas que não obedecem aos critérios de mensuração constantes das NCRF, podendo alterar, positiva ou negativamente, e em quantias relevantes, a posição financeira e o resultado do período.	De acordo com os critérios existentes a Empresa ALFA deve mensurar as dívidas à data do Balanço com base nas taxas de câmbio em vigor nesse dia.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
7	Não existem rotinas de conferência de contas de fornecedores.	A falta de conferência de contas correntes conduz a que eventuais erros cometidos não sejam detectados atempadamente, podendo conduzir à emissão de demonstrações financeiras menos apropriadas.	Devem existir rotinas de conferência de contas correntes e devem ser solicitados aos fornecedores, pelo menos uma vez por ano, extractos de conta corrente.
8	Na contabilização dos inventários é adoptado o sistema de inventário periódico, sendo a contagem física efectuada exclusivamente por pessoal do Armazém.	A adopção do inventário periódico não permite a obtenção de informações sobre o resultado obtido ao longo do ano nem sobre o valor dos inventários. Por outro lado, sendo a inventariação feita exclusivamente por pessoal do Armazém, não existem controlos independentes sobre a mesma, potenciando a existência de erros, voluntários ou não.	A Empresa ALFA deve adoptar o sistema de inventário permanente. Nas contagens físicas – totais ou parciais – devem ser integradas nas respectivas equipas pessoas pertencentes à Secção de Contabilidade.

### Resolução do 2.º pedido

Os resultados da circularização permitem confirmar os riscos já identificados aquando da avaliação do sistema de controlo interno, ou seja, a existência de passivos não registados por atraso do envio das facturas à Contabilidade.

Da análise do mapa de trabalho preparado pelo auditor assistente relativamente aos fornecedores nacionais, conclui-se que:

- Existem facturas não contabilizadas no valor de 7 000, cujos bens foram recepcionados e inventariados.
- Existem descontos comerciais não contabilizados pela Empresa ALFA e descontos financeiros contabilizados mas não aceites pelo fornecedor.
- Há mercadorias inventariadas, cuja factura não foi contabilizada em virtude dos artigos terem sido rejeitados no controlo de qualidade.
- Existe um adiantamento indevidamente regularizado.

No que se refere à resposta discordante recebida da firma BDM, constata-se que:

- Existem diferenças de câmbio anteriores a 20X0 (favoráveis) e de 20X0 (desfavoráveis) não regularizadas.
- Encontra-se contabilizada como responsabilidade de ALFA uma factura - proforma emitida por BDM.
- Não se encontra contabilizada a factura 2140, de 27/12/X0, referente a bens expedidos naquela data e recepcionados em 10/01/X1, o que deve ser feito atendendo a que a compra é FOB - porto de origem.
- Não foi efectuada a actualização cambial da dívida, conforme procedimento igualmente constatado no levantamento do sistema de controlo interno.

Face aos aspectos referidos, os lançamentos de ajustamento (A) e de reclassificação (R) que devem ser propostos à Empresa serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	R	22 Fornecedores	1	2 000
		22.8 Adiantamentos a fornecedores		
		39 Adiantamentos por conta de compras		
		39.1 Mercadorias		
2	R	31 Compras	2	7 000
		31.1 Mercadorias		
		22 Fornecedores		
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		
3	R	22 Fornecedores	3	800
		22.7 Fornecedores, c/créditos em recepção		
		31 Compras		
		31.8 Descontos e abatimentos em compras		
4	R	32 Mercadorias	4	6 200
		32.1 Armazém geral		
		31 Compras		
		31.9 Transferências		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
5	A	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	5	6 200
		61.1 Mercadorias		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		
6	A	78 Outros rendimentos e ganhos	6	1 200
		78.2 Descontos de pronto pagamento obtidos		
		22 Fornecedores		
		22.1 Fornecedores c/c		
		22.1.1 Fornecedores gerais		
7	A	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	7	3 000
		61.1 Mercadorias		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		
8	R	22 Fornecedores	8	8 690
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		
		31 Compras		
		31.1 Mercadorias		
9	R	31 Compras	9	8 690
		31.9 Transferências		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		
10	A	32 Mercadorias	10	8 690
		32.1 Armazém geral		
		61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.1 Mercadorias		
11	R	31 Compras	11	12 000
		31.1 Mercadorias		
		22 Fornecedores		
		22.5 Fornecedores, Facturas em recepção e conferência		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
12	R	32 Mercadorias	12	12 000
		32.5 Mercadorias em trânsito		
		31 Compras		
		31.9 Transferências		
13	A	68 Outros gastos e perdas	13	128
		68.8.1 Correções relativas a períodos anteriores		
		22 Fornecedores		
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		
14	A	22 Fornecedores	14	63
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.8.7 Outros - Diferenças de câmbio favoráveis		
15	A	68 Outros gastos e perdas	15	165
		68.8.7 Outros - Diferenças de câmbio desfavoráveis		
		22 Fornecedores		
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		

#### Notas:

- Regularização dos saldos relativos às contas de adiantamentos.
- Contabilização das facturas de 20X0 não enviadas à Contabilidade em devido tempo.
- Descontos comerciais não reconhecidos pela Empresa ALFA.
- Transferência dos movimentos efectuados na conta de Compras (lançamentos 2 e 3).
- Correcção do custo das mercadorias vendidas.
- Anulação dos descontos financeiros não aceites pelo fornecedor.
- Regularização dos artigos não aceites pelo controlo de qualidade e indevidamente considerados no inventário.

- Anulação da factura-proforma.
- Regularização do movimento efectuado na conta de Compras (lançamento 8).
- Correcção do custo das mercadorias vendidas.
- Contabilização da factura n.º 2140, de 27/12/X0, cujos bens só foram recepcionados em 10/01/X1  
USD 15 000 : 1,25 = 12 000 €
- Contabilização das mercadorias em trânsito.
- Regularização das diferenças de câmbio anteriores a 20X0.
- Regularização das diferenças de câmbio de 20X0. A conta utilizada decorre do entendimento da CNC.
- Actualização cambial das dívidas expressas em moeda estrangeira

#### Fornecedores, c/corrente

Saldo em USD	16 500
Saldo em € (após lançamentos de correcção)	13 035
Saldo, em €, ao câmbio de 31/12/X0 (USD 16 500 : 1,25)	13 200
Diferença de câmbio desfavorável	165

#### Fornecedores, Facturas em recepção e conferência

Não existe diferença de câmbio na medida em que as taxas de 27/12 e 31/12 são iguais.

#### Resolução do 3.º pedido

Admitindo que foram esgotadas todas as diligências no sentido de se obterem as respostas dos fornecedores, o auditor deve efectuar testes alternativos para validar os respectivos saldos.

O primeiro procedimento que deve ser adoptado consistirá em verificar a documentação do mês subsequente, nomeadamente, pagamentos, facturas e notas de crédito. Não sendo possível, ainda assim, confirmar o saldo, deve o auditor:

- Proceder à sua decomposição.
- Analisar o processo de compra.
- Confirmar, quando possível, as entradas em Armazém.

## CASO PRÁTICO N.º 2

Como auditor da Empresa BETA constatou, relativamente ao exercício de 20X1, os seguintes aspectos:

- a) A Empresa BETA emprega 65 trabalhadores cujas remunerações ascendem em 31/12/X1 a 74 250 € e a partir de 01/01/X2 a 77 000 €. Todas as remunerações estão sujeitas a Segurança Social (23,75%) e a seguro de acidentes de trabalho (1,25%).

A conta 27.2.2.1 - Credores por acréscimos de gastos – Remunerações a liquidar, evidencia em 20X1 os seguintes movimentos:

	DÉBITO	CRÉDITO
Saldo de 20X0		185 000
Encargos com férias processados e pagos em 20X1	183 000	
Encargos a pagar em 20X2		<u>148 500</u>
Valores acumulados	<u>183 000</u>	<u>333 500</u>
Saldo em 31/12/X1		<u>150 500</u>

- b) A fim de serem concluídas e entregues aos clientes até 31/12/X1 duas encomendas que se encontravam em produção, a Empresa BETA recorreu na 2.ª quinzena de Dezembro a trabalho extraordinário, cujo processamento e contabilização é efectuado em Janeiro de 20X2. As remunerações a processar estimam-se em 10 000 €, às quais acrescem os correspondentes encargos sociais.
- c) Da circularização efectuada às empresas locadoras, e da análise dos respectivos contratos, constatou-se que relativamente à empresa Soleasing o saldo evidenciado na Contabilidade respeita a um único contrato e corresponde ao total dos pagamentos a efectuar à locadora (incluindo o valor da opção de compra) deduzido das amortizações de capital efectuadas até 31/12/X1.

Da leitura do contrato foram feitas as seguintes anotações no papel de trabalho:

Contrato n.º 118/X1  
Bem objecto de locação: Equipamento informático  
Início do contrato: 30/03/X1  
Periodicidade e vencimento das rendas: Trimestrais e antecipadas com vencimento em 30/03, 30/06, 30/09 e 30/12  
Número e valor das rendas: 16 de 7 000 € cada  
Preço do bem: 100 000 €  
Valor da opção de compra: 2 000 € (2%)  
Capital amortizado após a 4.ª renda: 21 500 €

Da consulta efectuada aos papéis de trabalho do Activo fixo tangível verificou-se que as aquisições a que se refere o contrato n.º 118/X1, embora constem da respectiva lista, não foram objecto de selecção nos testes substantivos efectuados à referida área. No que se refere aos gastos financeiros é concluído no respectivo mapa de trabalho que todos os gastos relacionados com contratos de locação financeira foram adequadamente reconhecidos no exercício de 20X1.

- d) A circularização efectuada a fornecedores e a análise do corte de operações permitiram as seguintes conclusões relativamente ao fornecedor XT:

FACTURA N.º	DATA DA FACTURA	VALOR(c)	DATA DE RECEPÇÃO DA MATÉRIA PRIMA	DATA DE CONTABILIZAÇÃO DA FACTURA		OBS.
				NO FORNECEDOR	NA EMPRESA	
1347	26/12/X1	14 600	30/12/X1	26/12/X1	06/01/X2	(a)
1368	27/12/X1	7 004	02/01/X2	27/12/X1	30/12/X1	(b)
1374	30/12/X1	5 830	31/12/X1	03/01/X2	31/12/X1	(a)
1385	31/12/X1	4 085	03/01/X2	31/12/X1	03/01/X2	(b)

- (a) Incluída no inventário (inventário periódico)  
 (b) Não incluída no inventário.  
 (c) IVA não considerado para maior simplificação.

Relativamente àquele fornecedor foi ainda possível constatar que existem diversos materiais devolvidos pela Empresa em 15 de Dezembro de 20X1, no valor de 2 600 € (sem IVA) cujo crédito apenas foi aceite pelo fornecedor, e contabilizado pela Empresa BETA, em 15/01/X2. No processo de inventariação não foram considerados os materiais devolvidos e não creditados.

- e) Não se encontra contabilizada qualquer estimativa para impostos sobre os lucros do exercício de 20X1 embora sejam conhecidos os seguintes elementos:

Resultado líquido do período, já ajustado pelos auditores	(40 000)
Lucro fiscal do exercício, já revisto pelos auditores	60 000
Pagamentos por conta efectuados durante o ano de 20X1	10 500
Retenções efectuadas por terceiros	1 500
Despesas não documentadas sujeitas a uma tributação adicional de 50%	2 500
Taxas em vigor:	
IRC : 25%	
Derrama: 1,5% do lucro tributável	

A diferença entre o resultado contabilístico e o lucro fiscal respeita, exclusivamente, a diferenças definitivas.

De referir ainda que a conta 24.1.6 -- IRC a pagar apresenta um saldo devedor de 1 400 € motivado por insuficiência da estimativa de 20X0.

Pretende-se que:

1. Apresente os ajustamentos e reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Empresa BETA, sabendo que os responsáveis aguardam pela conclusão do trabalho de auditoria para "encerrar as contas".
2. Indique como devem ser apresentadas no Balanço as responsabilidades relacionadas com o imposto sobre o rendimento.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

#### Situação descrita na alínea a)

De acordo com os pressupostos subjacentes às demonstrações financeiras os encargos relacionados com as férias devem ser reconhecidos como gasto no exercício em que o trabalho é prestado.

Os encargos com férias compreendem:

- A remuneração correspondente ao período de férias.
- O subsídio de férias.
- As contribuições para a Segurança Social.
- O seguro de acidentes de trabalho.

As diferenças de estimativa normalmente existentes, mas que não devem ser muito relevantes (sendo relevantes já poderíamos estar em presença de um erro), são reconhecidas como resultado do período em que são apuradas.

Na situação descrita verifica-se que não foi corrigida a diferença de estimativa apurada em 20X1 e que a efectuada relativamente aos encargos a pagar em 20X2 respeita apenas a dois meses de remuneração ( $2 \times 74\,250 = 148\,500$ ), e, ainda assim, sem tomar em consideração o aumento ocorrido a partir de 01/01/X2.

Os lançamentos de correcção devem ser os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	27 Outras contas a receber e a pagar	1	
		27.2.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar		2 000
		63 Gastos com o pessoal		
		63.2 Remunerações do pessoal		1 600
		63.5 Encargos sobre remunerações		380
		63.6 Seguro de acidentes de trabalho e doenças profissionais		20

n.º	tipo	contas	notas	quantias
2	A	63 Gastos com o pessoal	2	
		63.2 Remunerações do pessoal		5 500
		63.5 Encargos sobre remunerações		36 575
		63.6 Seguro de acidentes de trabalho e doenças profissionais		1 925
		27 Outras contas a receber e a pagar		
		27.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar		44 000

**Notas:**

## 1. Correção da diferença de estimativa

$$185\ 000 - 183\ 000 = 2\ 000$$

$$\text{Encargos: } 23,75\% + 1,25\% = 25\%$$

$$\text{Remunerações (2\ 000 : 1,25)} \quad 1\ 600$$

$$\text{Segurança Social (1\ 600 x 0,2375)} \quad 380$$

$$\text{Seguro (1\ 600 x 0,0125)} \quad \underline{20} \quad \underline{2\ 000}$$

## 2. Ajustamento da estimativa dos encargos com férias a pagar em 20X2

$$\text{Férias} \quad 77\ 000$$

$$\text{Subsídio de férias} \quad \underline{77\ 000}$$

$$154\ 000$$

$$\text{Segurança Social}$$

$$154\ 000 \times 23,75\% \quad 36\ 575$$

$$\text{Seguro}$$

$$154\ 000 \times 1,25\% \quad \underline{1\ 925}$$

$$\text{Total a considerar} \quad \underline{192\ 500}$$

$$\text{Valor a ajustar}$$

$$(154\ 000 - 148\ 500) + 36\ 575 + 1\ 925 = \underline{44\ 000}$$

**Situação descrita na alínea b)**

A situação descrita nesta alínea ocorre, na prática, com muita frequência, uma vez que as empresas dificilmente têm possibilidade de apurar no próprio mês a totalidade das remunerações variáveis sem atrasar o processamento e o pagamento aos trabalhadores. No entanto, se as encomendas foram entregues e facturadas aos clientes em 20X1, todos os gastos com elas relacionadas devem ser reconhecidos, sob pena de não existir um balanceamento apropriado entre créditos obtidos e gastos incorridos.

O lançamento que o auditor deve propor à Empresa BETA é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
3	A	63 Gastos com o pessoal	1	
		63.2 Remunerações do pessoal		10 000
		63.5 Encargos sobre remunerações		2 375
		63.6 Seguro de acidentes de trabalho e doenças profissionais		125
		27 Outras contas a receber e a pagar		
		27.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar		12 500

**Nota:**

1. Contabilização das horas extraordinárias efectuadas em Dezembro de 20X1 e processadas e pagas em Janeiro de 20X2

$$\text{Segurança Social: } 10\ 000 \times 0,2375 = 2\ 375$$

$$\text{Seguro: } 10\ 000 \times 0,0125 = 125$$

**Situação descrita na alínea c)**

Sendo o saldo apresentado por BETA igual ao total das rendas a pagar à locadora, incluindo o valor final relativo à opção de compra, deduzido das amortizações de capital já feitas até 31/12/X1, significa que:

- A contabilização do bem foi efectuada pelo valor total dos pagamentos a efectuar, quando apenas deveria ter sido tomado em consideração o custo do bem.
- Os juros incluídos em cada renda têm sido reconhecidos como gastos financeiros, pelo que só a amortização de capital tem sido debitada na conta corrente da locadora.

O lançamento a propor à Empresa BETA será o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
4	R	25	Financiamentos obtidos	1	14 000
		25.1.3	Locações financeiras		
		43	Activos fixos tangíveis		
		43.5	Equipamento administrativo		

**Nota:**

1. Correção do saldo da locadora Soleasing, uma vez terem sido capitalizados os juros do contrato. Como segue:

Valor total a pagar à locadora	
16 x 7 000 + 2 000 =	114 000
Preço do bem	(100 000)
Juros indevidamente capitalizados	<u>14 000</u>
ou ainda, de outro modo:	
Saldo evidenciado pela Contabilidade	
114 000 - 21 500 =	92 500
Saldo que deveria constar do balancete m 31/12/X1	
100 000 - 21 500 =	78 500
Juros indevidamente capitalizados	
92 500 - 78 500 =	14 000

**Situação descrita na alínea d)**

Da situação descrita nesta alínea constata-se existirem essencialmente deficiências ao nível do corte de operações (cut-off).

Assim,

- Há materiais recepcionados em 20X1 e devidamente inventariados, cuja factura só em 20X2 foi contabilizada (Factura n.º 1347).
- Há uma factura de 20X1 contabilizada neste exercício, cujos bens só foram recebidos em 20X2, e como tal, não foram inventariados (Factura n.º 1368).

- Existe uma factura de 20X1, contabilizada em 20X2 e cujos bens também só em 20X2 foram recebidos (Factura n.º 1385).
- Existem devoluções de materiais não regularizadas contabilisticamente por falta de nota de crédito.

Os lançamentos a propor à Empresa BETA são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
5	R	31	Compras	1	14 600
		31.2.1	Matérias primas		
		22	Fornecedores		
		22.1.1	Fornecedores, c/c - Gerais		
6	R	33.	Matérias primas, subsidiárias e de consumo	2	14 600
		33.1	Matérias primas		
		31	Compras		
		31.9	Transferências		
7	A	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	3	14 600
		61.2.1	Matérias primas		
		33	Matérias primas, subsidiárias e de consumo		
		33.1	Matérias primas		
8	A	33	Matérias primas, subsidiárias e de consumo	4	7 004
		33.5	Matérias e materiais em trânsito		
		61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.2.1	Matérias primas		
9	R	31	Compras	5	4 085
		31.2.1	Matérias primas		
		22	Fornecedores		
		22.5	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência		

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
10	R	33	6	4 085	Matérias primas, subsidiárias e de consumo
		33.5			Matérias e materiais em trânsito
		31			Compras
		31.9			Transferências
11	R	22	7	2 600	Fornecedores
		22.7			Fornecedores - Créditos em recepção
		31			Compras
		31.7			Devoluções de compras
12	R	31	8	2 600	Compras
		31.9			Transferências
		33			Matérias primas, subsidiárias e de consumo
		33.1			Matérias primas
13	A	33	9	2 600	Matérias primas, subsidiárias e de consumo
		33.1			Matérias primas
		61			Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
		61.2.1			Matérias primas

**Notas:**

1. Contabilização da Factura n.º 1347.
2. Transferência do movimento efectuado na conta de Compras.
3. Regularização do custo das matérias primas consumidas.
4. Regularização das existências em trânsito referentes à Factura n.º 1368.
5. Contabilização da Factura n.º 1385.
6. Transferência do movimento registado na conta de Compras.
7. Contabilização da devolução efectuada em 15/12/X1.
8. Regularização do movimento efectuado na conta de Compras.
9. Correção do custo das matérias primas consumidas.

**Situação descrita na alínea e)**

O imposto a pagar (imposto corrente) é determinado em função do lucro apurado segundo as regras fiscais e não em função do resultado evidenciado nas demonstrações financeiras.

O facto de uma empresa evidenciar prejuízo não significa que não tenha imposto a pagar. A situação inversa, ainda que menos frequente, também pode acontecer.

Relativamente à situação descrita, temos:

Lucro fiscal do exercício	<u>60 000</u>
IRC a liquidar	
25% de 60 000	15 000
Derrama	
1,5% x 60 000	900
Despesas confidenciais	
50% x 2 500	<u>1 250</u>
	17 150
Pagamentos por conta e retenções de terceiros	<u>(12 000)</u>
Imposto a pagar:	<u>5 150</u>

**Lançamentos a propor à Empresa BETA:**

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
14	A	81	1	17 150	Resultado líquido do período
		81.2.1			Imposto sobre o rendimento do período - Imposto estimado
		24			Estado e outros entes públicos
		24.1.1			Imposto sobre o rendimento - Imposto corrente
15	A	68	2	1 400	Outros gastos e perdas
		68.8.5			Insuficiência da estimativa para impostos
		24			Estado e outros entes públicos
		24.1.1			Imposto sobre o rendimento - Imposto corrente

**Notas:**

1. Contabilização da estimativa do imposto sobre o rendimento (IRC).
2. Regularização da estimativa efectuada em 20X0 relativamente ao imposto sobre o rendimento.

**Resolução do 2.º pedido**

Em 31/12/X1 as responsabilidades da Empresa BETA no que respeita ao imposto sobre o rendimento ascendem a 5 150 €. Embora o imposto estimado seja de 17 150 € há que tomar em consideração os pagamentos já anteriormente efectuados, quer pela própria Empresa, quer através de retenções de terceiros. A Empresa BETA deve, portanto, fazer incluir no passivo do Balanço a quantia de 5 150 €.

Deve notar-se, contudo, que, frequentemente, as empresas fazem incluir no activo os pagamentos já efectuados (12 000 € neste caso) e no passivo a totalidade do imposto estimado (17 150 € neste caso). Trata-se, como é evidente, de um erro na apresentação das contas, pois a Empresa BETA nem tem a receber 12 000 € nem tem a pagar os 17 150 €.

**CASO PRÁTICO N.º 3**

Em 31/12/X0 a Empresa GAMA contraiu um empréstimo por obrigações, reembolsável em 31/12/X5, o qual vence juros à taxa de 6% pagáveis em 31 de Dezembro de cada ano.

Foram emitidas e subscritas 100 000 obrigações de valor nominal de 5 € cada, as quais foram colocadas ao preço de 5,5 €. As despesas suportadas com a emissão e colocação das obrigações totalizam 12 000 €.

O balancete referido a 31/12/X0, apresentado pela Empresa GAMA, evidencia as seguintes contas e saldos relacionados com o referido empréstimo:

	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
Empréstimos por obrigações – não convertíveis		500 000
Outros gastos e perdas de financiamento – Gastos com emissão de obrigações	12 000	
Juros, dividendos e outros rendimentos similares – Ganhos com empréstimos por obrigações		50 000

Admitindo que as contas de 20X0 da Empresa GAMA ainda não estão encerradas

**Pretende-se:**

1. Indicação dos eventuais ajustamentos e/ou reclassificações que devem ser efectuados em 20X0.
2. Redacção dos principais parágrafos da certificação legal das contas sem atender a aspectos de materialidade.
3. Registos contabilísticos a efectuar em 20X1.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Os empréstimos por obrigações podem ser emitidos segundo diversas modalidades, existindo, ou não, diferenças entre o valor recebido dos obrigacionistas e o valor a reembolsar na data do vencimento.

Na situação em análise o valor de emissão é superior ao valor do reembolso, uma vez que as obrigações foram emitidas acima do par.

Estamos assim em presença de um empréstimo obrigacionista em que existe prémio de emissão.

Este prémio não constitui um rédito do exercício em que foi emitido o empréstimo, mas antes uma redução do custo do mesmo, o que significa que deve ser reconhecido durante a vigência do financiamento. Recorda-se que o Plano Oficial de Contabilidade incluía em Acréscimos e diferimentos as subcontas 27.4.6 – Prémios de emissão de obrigações (para as situações em que havia prémio) e 27.2.6 – Descontos de emissão de obrigações (para as situações em que havia desconto).

Esta classificação de prémios e de descontos não era pacífica, na medida em que os descontos (que eram apresentados como activo) não eram geradores de benefícios económicos futuros nem os prémios (que eram passivos) correspondiam a responsabilidades. De tal modo que havia quem entendesse que os descontos e prémios de obrigações seriam de considerar como uma redução ou um aumento do próprio empréstimo obrigacionista, sendo os mesmos "amortizados" de acordo com as técnicas geralmente recomendadas ("effective interest method" ou "present value amortization").

No que se refere aos gastos de emissão, os mesmos traduzem um custo do empréstimo (um pré-pagamento) a reconhecer durante a vigência do mesmo.

De acordo com a NCRF 27 - Instrumentos financeiros (parágrafo 11) todos os activos e passivos financeiros são mensurados, em cada data de relato, quer:

- i) ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda de imparidade, ou
- ii) ao justo valor com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração dos resultados.

O custo amortizado de um passivo financeiro é a quantia pela qual o mesmo é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amorti-

zação cumulativa, usando o método do juro efectivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade.

De acordo com os parágrafos 12 a 14 da mesma norma o referido empréstimo obrigacionista pode ser designado para ser mensurado ao custo amortizado, o qual, em nossa opinião, se afigura o critério mais adequado.

Face aos elementos apresentados, os fluxos financeiros associados ao referido empréstimo são os seguintes:

DATA	DESCRIÇÃO	RECEBIMENTOS	PAGAMENTOS
31/12/X0	Empréstimo e despesas	550 000	12 000
31/12/X1	Juros		30 000
31/12/X2	Juros		30 000
31/12/X3	Juros		30 000
31/12/X4	Juros		30 000
31/12/X4	Juros e amortização do empréstimo		530 000

Com o apoio de uma calculadora ou das funções disponíveis no Excel, facilmente se determina para esta operação a correspondente taxa interna de rentabilidade (TIR), que é de 4,2794%, a partir da qual se pode construir o seguinte quadro referente ao custo amortizado.

PERÍODO	CUSTO AMORTIZADO NO INÍCIO DO PERÍODO	JURO RELATADO (GASTO)	JURO NOMINAL (PAGO)	AMORTIZAÇÃO	CUSTO AMORTIZADO NO FIM DO PERÍODO
20X0	-	-	-	-	538 000
20X1	538 000	23 023	30 000	-	531 023
20X2	531 023	22 725	30 000	-	523 748
20X3	523 748	22 413	30 000	-	516 161
20X4	516 161	22 089	30 000	=	508 250
20X5	508 250	21 750	30 000	500 000	<u>0</u>

Nestas circunstâncias, a resolução correspondente aos diversos pedidos é a seguinte:

#### Resolução do 1.º pedido

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	1	50 000
		79.8 Outros rendimentos similares		
		25 Financiamentos obtidos		
2	A	25.2.1.2 Empréstimos por obrigações - Prémios, descontos e encargos	2	12 000
		25 Financiamentos obtidos		
		25.2.1.2 Empréstimos por obrigações - Prémios, descontos e encargos		
		69 Gastos e perdas de financiamento		
		69.8.1 Outros gastos e perdas de financiamento		12 000

#### Notas:

- Correcção dos prémios de emissão de obrigações.
- Correcção dos custos suportados com a emissão do empréstimo obrigacionista.

Após estes ajustamentos a conta 25.2.1 - Financiamentos obtidos - Empréstimos por obrigações, passa a ter a seguinte composição:

25.2.1.1	- Valor a reembolsar na maturidade (valor nominal)	500 000
25.2.1.2	- Prémios, descontos e encargos	<u>38 000</u>
		<u>538 000</u>

#### Resolução do 2.º pedido

Não sendo as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as normas contabilísticas e de relato financeiro aplicáveis, deve ser emitida uma certificação legal das contas com uma reserva por desacordo.

A reserva e a opinião são descritas como segue:

## RESERVA

A Empresa adoptou a política de reconhecer no período a totalidade dos prémios de emissão do empréstimo obrigacionista e os gastos decorrentes do mesmo, o que originou um efeito positivo no resultado líquido no montante de 38 000 euros.

## OPINIÃO

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação mencionada no parágrafo acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa GAMA em 31 de Dezembro de 20X0, o resultado das suas operações, as alterações do capital próprio e os fluxos de caixa no período findo naquela data, em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceites em Portugal.

## Resolução do 3.º pedido

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
3	R	69 Gastos e perdas de financiamento	1		
		69.1.1 Juros de financiamentos obtidos		23 023	
		25 Financiamentos obtidos			
		25.2.1.2 Empréstimos por obrigações - - Prémios, descontos e encargos		6 977	
		12 Depósitos à ordem			30 000

## Notas:

1. Reconhecimento do gasto referente a 20X1 e pagamento do juro vencido.

## CASO PRÁTICO N.º 4

Do trabalho de auditoria efectuado à área de Compras de bens e de serviços, Pessoal e Contas a pagar da Empresa OMEGA, com referência a 31/12/X1, constataram-se as seguintes situações:

- a) A conta Empréstimos bancários evidencia um saldo de 126 000 € (Banco BIP Internacional) resultante de financiamentos à importação e correspondente ao contravalor de USD 157 500.

De acordo com a resposta obtida do Banco a dívida em 31/12/X1 é de USD 215 190 e corresponde às seguintes utilizações:

DATA DE UTILIZAÇÃO	VALOR EM USD	DATA DE VENCIMENTO	JUROS A PAGAR EM USD NA DATA DE VENCIMENTO
01/08/X1	150 000	01/08/X2	7 500
01/12/X1	65 190	01/12/X2	3 260

A análise da respectiva reconciliação permitiu constatar que:

- A Empresa OMEGA não contabilizou a última utilização da linha de crédito, cuja dívida se encontra registada em Fornecedores, c/c pelo valor de 51 700 €.
- A Empresa OMEGA reconheceu como gasto, aquando da contabilização da primeira utilização, os juros a pagar em 20X2.

A cotação do euro face ao dólar apresenta a seguinte evolução:

01/08/X1	1,25
01/12/X1	1,23
31/12/X1	1,20

- b) Foram recepcionadas em 20X1 e incluídas no respectivo inventário, diversas mercadorias no valor de 30 000 €, cujas facturas só foram consideradas pela Empresa OMEGA em 20X2, uma vez que só neste exercício foram objecto de conferência, conforme carimbo apostado nos referidos documentos.

O saldo da conta 22.8 - Adiantamentos a fornecedores, evidencia um saldo de 10 000 € relativo a esta transacção, a qual havia sido negociada com pré-fixação do preço (para maior simplificação não considere o IVA).

- c) O saldo da conta 24.5.1 – Contribuições para a Segurança Social – Dívida corrente evidencia um saldo devedor de 6 000 €, sendo o mesmo proveniente da não contabilização dos encargos sociais sobre as remunerações processadas em Novembro (ordenados: 52 500 €; subsídio de Natal: 47 500 €).

Da análise efectuada aos gastos com pessoal pôde ainda constatar que as comissões atribuídas aos vendedores (3% das vendas) são processadas, pagas e contabilizadas após o recebimento das facturas, o que em média acontece 45 dias depois da sua emissão. As vendas registadas em Novembro e Dezembro são as seguintes:

	20X1	20X0
Dezembro	650 000	500 000
Novembro	475 000	350 000

- d) No saldo da conta 24.5.2 – Segurança Social – Acordo figura um saldo no valor de 188 718,28 € referente a contribuições de Dezembro de 20X0 a Julho de 20X1, deduzidas dos pagamentos efectuados ao abrigo do acordo celebrado em 31 de Agosto de 20X1, cujas condições são as seguintes:

Valor das contribuições em mora	238 000
Juros vencidos a capitalizar	12 000
N.º de prestações mensais	24
Taxa de juro anual (taxa efectiva)	18%
Valor de cada prestação	12 320,43
Data da primeira prestação	30/09/X1

- e) Da resposta à circularização efectuada ao Advogado da Empresa OMEGA obteve-se a seguinte informação:

*“Em Outubro de 20X0 foi posta uma acção em Tribunal contra a Empresa OMEGA, no valor de 50 000 €, por um trabalhador que foi despedido em Setembro do mesmo ano. A quantia reclamada pelo trabalhador afigura-se desajustada face às remunerações em vigor à data do despedimento e ao número de anos de serviço, pelo que se considera que a contingência nunca poderá ser superior a 35 000 €. Contudo, é impossível prever quando é que a acção terá o seu termo”.*

O saldo da conta 29.3 – Provisões – Processos judiciais em curso verificou a seguinte evolução no exercício de 20X1:

Saldo inicial: 50 000 €  
Saldo final: nulo.

- f) O saldo da conta 29.1 – Provisões – Impostos regista um saldo de 29 350 € correspondente ao imposto sobre o rendimento do exercício, debitado na conta 81.2.1, e cuja estimativa foi efectuada como segue:

Resultado líquido antes de impostos	<u>135 000</u>
Lucro tributável	<u>190 000</u>
Imposto: 26,5% de 190 000 €	50 350
Pagamentos por conta efectuados pela Empresa OMEGA	(20 000)
Retenções efectuadas por terceiros	<u>(1 000)</u>
	<u>29 350</u>

Da análise efectuada ao “borrão” da declaração modelo 22 o auditor constatou que no quadro 07 não foi considerada uma redução de provisões já tributadas em exercícios anteriores, no valor de 31 900, nem foram considerados juros compensatórios no valor de 2 596,83.

A estas situações, devem ser acrescidas as correcções contabilísticas preconizadas pelos auditores, as quais foram aceites pela Empresa OMEGA, excepto a que se refere às comissões pagas em 20X1 relativas a vendas de 20X0.

No que respeita às taxas em vigor o auditor assistente confirmou que a mesma é de 25% no IRC e de 1,5% na derrama (1,5% do lucro tributável).

Sabendo que a Empresa aguarda o resultado do trabalho desenvolvido pelos auditores para proceder ao encerramento das contas,

Pretende-se que:

1. Indique os ajustamentos e as reclassificações que na sua opinião deverão ser propostos à Empresa OMEGA.
2. Apresente no Balanço referido a 31/12/X1 as dívidas referentes ao Estado e outros entes públicos, conforme resulta do referido nas alíneas c), d) e f).

## RESOLUÇÃO

### Situação descrita na alínea a)

A situação descrita no enunciado exige que se tomem em consideração os seguintes aspectos de modo a que as demonstrações financeiras sejam adequadamente preparadas:

- Regularização do empréstimo de forma a que o saldo seja concordante com o evidenciado na resposta do Banco.
- Especialização dos juros.
- Mensuração do empréstimo, já que o mesmo se encontra expresso em USD.

Os lançamentos a propor à Empresa OMEGA são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	22 Fornecedores	1		
		22.1.1 Fornecedores, c/c - Gerais		51 700	
		68 Outros gastos e perdas			
		68.8.7 Diferenças de câmbio desfavoráveis		1 300	
		25 Financiamentos obtidos			
		25.1.1 Empréstimos bancários			53 000
2	A	25 Financiamentos obtidos	2		
		25.1.1 Empréstimos bancários		6 000	
		69 Gastos e perdas de financiamento			
		69.1.1 Juros suportados - Juros de financiamentos obtidos			6 000
3	A	69 Gastos e perdas de financiamento	3		
		69.1.1 Juros suportados - Juros de financiamentos obtidos			2 830
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.2.2.2 Credores por acréscimos de gastos - juros a liquidar			2 830
4	A	69 Gastos e perdas de financiamento	4		
		69.2.1 Diferenças de câmbio desfavoráveis - Relativas a financiamentos obtidos		6 325	
		25 Financiamentos obtidos			
		25.1.1 Empréstimos bancários			6 325

## Notas:

## 1. Contabilização da última utilização da linha de crédito

USD 65 190 : 1,23 =	53 000 €
Diferença de câmbio a reconhecer	
53 000 – 51 700 =	1 300 € (desfavorável)

## 2. Anulação dos juros vencíveis em 01/08/X2

USD 7 500 : 1,25 =	6 000 €
--------------------	---------

## 3. Juros a imputar ao exercício de 20X1

USD 7 500 x 5/12 : 1,20 =	2 604 €
USD 3 260 x 1/12 : 1,20 =	<u>226 €</u>
	<u>2 830 €</u>

## 4. Actualização cambial do empréstimo bancário

Dívida mensurada ao câmbio de 31/12/X1	
USD 215 190 : 1,20 =	179 325 €
Saldo constante da Contabilidade	
126 000 + 53 000 – 6 000 =	173 000 €
Diferença de câmbio a reconhecer	
179 325 – 173 000 =	6 325 € (desfavorável)

## Situação descrita na alínea b)

Tendo os bens sido recepcionados em 20X1 e devidamente inventariados, existe uma responsabilidade que deve ser reconhecida. Ainda que as facturas não tivessem sido recebidas (que não é o caso) o passivo devia ser objecto de registo.

No que respeita ao adiantamento de 10 000 €, deveria ter sido contabilizado na conta 39 – Adiantamentos por conta de compras. Neste momento tal regularização já não faz sentido, uma vez que a transacção se encontra concretizada.

Os lançamentos a propor à Empresa OMEGA são os seguintes:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
5	R	31	Compras	1	30 000	30 000
		31.1	Mercadorias			
		22	Fornecedores			
		22.1.1	Fornecedores, c/c - Gerais			
6	R	32	Mercadorias	2	30 000	30 000
		32.1	Armazém geral			
		31	Compras			
		31.9	Transferências			
7	A	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	3	30 000	30 000
		61.1	Mercadorias			
		32	Mercadorias			
		32.1	Armazém geral			
8	R	22	Fornecedores	4	10 000	10 000
		22.1.1	Fornecedores, c/c - Gerais			
		22	Fornecedores			
		22.8	Adiantamentos a fornecedores			

## Notas:

1. Contabilização de facturas, cujos bens foram recepcionados no exercício e devidamente inventariados.
2. Regularização do movimento efectuado na conta de Compras
3. Correção do custo das mercadorias vendidas.
4. Regularização do adiantamento.

## Situação descrita na alínea c)

Na alínea c) são apresentados dois problemas contabilísticos:

- Existência de encargos sociais já pagos pela Empresa OMEGA mas não contabilizados.

- Existência de comissões sobre as vendas, as quais só são processadas e contabilizadas após a cobrança das facturas, o que em média acontece 45 dias depois da sua emissão.

Relativamente ao primeiro aspecto há que proceder à contabilização dos referidos encargos, os quais devem corresponder a 23,75% das respectivas remunerações (23,75% x 100 000 € = 23 750 €).

No que respeita ao segundo, importa referir que, uma vez reconhecido o rédito resultante da venda, todos os gastos associados devem ser reconhecidos no mesmo período. Nestas circunstâncias, há que efectuar a estimativa dos gastos com comissões e contabilizá-la. Por outro lado, os gastos reconhecidos em 20X1, mas referentes a vendas efectuadas em 20X0, devem ser objecto de regularização.

Sendo assim, temos:

Comissões e encargos sociais de 20X1 a processar e a pagar em 20X2

$$3\% \times (650\,000 + \frac{475\,000}{2}) = 26\,625$$

$$23,75\% \times 26\,625 = \underline{6\,323}$$

$$\underline{32\,948}$$

Comissões e encargos sociais processados em 20X1 mas referentes a 20X0

$$3\% \times (500\,000 + \frac{350\,000}{2}) = 20\,250$$

$$23,75\% \times 20\,250 = \underline{4\,810}$$

$$\underline{25\,060}$$

Os lançamentos a propor à Empresa OMEGA, serão, portanto, os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
9	A	63 Gastos com o pessoal	1	23 750
		63.5 Encargos sobre remunerações		
		24 Estado e outros entes públicos		
		24.5 Contribuições para a Segurança Social		

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
10	A	63 Gastos com o pessoal	2	26 625	
		63.2 Remunerações			
		63.5 Encargos sobre remunerações			6 323
		27 Outras contas a receber e a pagar			32 948
		27.2.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar			
11	R	56 Resultados transitados	3	25 060	
		63 Gastos com o pessoal			
		63.2 Remunerações			20 250
		63.5 Encargos sobre remunerações			4 810

Notas:

1. Contabilização dos encargos referentes às remunerações de Novembro e subsídio de Natal.
2. Estimativa das comissões e respectivos encargos sociais a pagar em 20X2.
3. Comissões e encargos sociais processados em 20X1 mas referentes a vendas efectuadas em 20X0. Pressupõe-se que a quantia em causa é material pelo que a regularização é efectuada como tratando-se de um erro.

Situação descrita na alínea d)

De acordo com a situação apresentada conclui-se que:

- A dívida à data do acordo é de 250 000 €, sendo 238 000 referentes a contribuições e 12 000 relativos a juros vencidos.
- O saldo constante da Contabilidade corresponde ao das contribuições (238 000) deduzido das quatro prestações pagas em 20X1.

A resolução do exercício pressupõe as seguintes fases:

- Contabilização dos juros vencidos e integrados na dívida inicial.
- Determinação dos juros relativos aos meses de Setembro a Dezembro e contabilização dos mesmos.

Sendo a taxa de juro indicada uma taxa efectiva, e não havendo sincronismo entre o período de referência da taxa e o período de capitalização, há que determinar e aplicar taxas equivalentes.

A prestação mensal já indicada no enunciado seria calculada como segue:

Taxa equivalente:

$$(1 + 0,18)^{1/12} - 1 = 0,01388843 \text{ (1,3888\%)}$$

Determinação da prestação mensal (V)

$$250\,000 = V \cdot \frac{1 - (1 + 0,013888)^{-24}}{0,013888}$$

$$V = 12\,320,43 \text{ €}$$

O capital em dívida em 31/12/X1, após a 4.ª prestação, é de 213 862, conforme cálculo que se apresenta:

$$C_4 = 12\,320,43 \cdot a_{\overline{24-4}|1,3888\%}$$

$$C_4 = 12\,320,43 \cdot \frac{1 - (1 + 0,013888)^{-20}}{0,013888} = 213\,862$$

Elaborando o quadro de amortização até à 4.ª prestação, temos:

PRESTAÇÃO N.º	DATA	VALOR DA PRESTAÇÃO	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	JUROS	CAPITAL EM DÍVIDA
0	30/08/X1				250 000,00
1	30/09/X1	12 320,43	8 848,43	3 472,00	241 151,57
2	30/10/X1	12 320,43	8 971,32	3 349,11	232 180,25
3	30/11/X1	12 320,43	9 095,91	3 224,52	223 084,34
4	30/12/X1	<u>12 320,43</u>	<u>9 222,23</u>	<u>3 098,20</u>	213 862,11
		<u>49 281,72</u>	<u>36 137,89</u>	<u>13 143,83</u>	

Os lançamentos de ajustamento a propor à Empresa OMEGA deverão ser os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
12	A	69 Gastos e perdas de financiamento 69.1.5 Juros suportados - Juros de mora e compensatórios 24 Estado e outros entes públicos 24.5.2 Segurança Social - Acordo	1	12 000  12 000
13	A	69 Gastos e perdas de financiamento 69.1.6 Juros suportados - Juros de acordos 24 Estado e outros entes públicos 24.5.2 Segurança Social - Acordo	2	13 143,83  13 143,83

Notas:

1. Contabilização dos juros vencidos à data do acordo.
2. Contabilização dos juros do acordo, contados até 31/12/X1.

Após os ajustamentos apresentados o saldo da conta 24.5.2 - Segurança Social - Acordo é o seguinte:

Saldo pela Empresa OMEGA	188 718,28
Ajustamentos propostos pelos auditores	
12 000 + 13 143,83	<u>25 143,83</u>
Saldo pelos auditores	<u>213 862,11</u>

Situação descrita na alínea e)

De acordo com a informação do Advogado existe uma contingência de, pelo menos, 35 000 €, embora o trabalhador tenha reclamado a quantia de 50 000 €.

De um ponto de vista contabilístico constata-se que a Empresa OMEGA havia constituído uma provisão pelo valor da acção, a qual foi anulada no exercício de 20X1.

Face às informações disponíveis, a Empresa OMEGA deve manter nas demonstrações financeiras uma provisão de, pelo menos, 35 000 €.

O lançamento a propor pelos auditores é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
14	A	76 Reversões	1	35 000
		76.3.3 De provisões - Processos judiciais em curso		
		29 Provisões		
		29.3 Processos judiciais em curso		

Nota:

- Correcção da redução da provisão para processos judiciais em curso.

#### Situação descrita na alínea f)

Sobre os procedimentos adoptados pela Empresa OMEGA devem ser efectuados os seguintes comentários:

- A estimativa do imposto sobre o rendimento configura um passivo certo e perfeitamente quantificável.
- As reduções de provisões anteriormente tributadas não podem, por isso mesmo, ser novamente tributadas, pelo que devem ser deduzidas ao resultado contabilístico. Os juros compensatórios não constituem um custo fiscal, pelo que devem ser adicionados ao resultado apurado pela Empresa OMEGA. Além destes aspectos há que tomar em consideração os lançamentos propostos pelos auditores e efectuados pela Empresa OMEGA.

O resultado contabilístico auditado, antes de impostos, será, portanto, o seguinte:

Resultado antes de impostos, segundo a Empresa OMEGA	135 000
Anulação parcial da redução de provisões para processos judiciais em curso (ajustamento 14)	(35 000)
Gastos com financiamentos não reconhecidos pela Empresa (ajustamentos 1, 2, 3, 4, 12 e 13)	(29 598,83)
Correcção do custo das mercadorias vendidas (ajustamento 7)	(30 000)
Gastos com o pessoal não reconhecidos pela Empresa (ajustamentos 9, 10 e 11)	<u>(31 638)</u>
Resultado antes de impostos, segundo os auditores (lucro)	<u>8 763,17</u>

O lucro tributável auditado será o seguinte:

Resultado antes de impostos	8 763,17
Correcções diversas anteriormente consideradas pela Empresa OMEGA (190 000 - 135 000)	55 000
Juros compensatórios	2 596,83
Redução de provisões tributadas	<u>(31 900)</u>
Lucro tributável auditado	<u>34 460</u>

De notar que não se considera no cálculo acima a correcção dos resultados transitados preconizada no lançamento 11.

A estimativa do imposto a pagar é a seguinte:

IRC		
34 460 x 25%	8 615	
Derrama		
34 460 x 1,5%	<u>517</u>	
		<u>9 132</u>

Lançamentos a propor à Empresa OMEGA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
15	A	29 Provisões	1	29 350
		29.1 Impostos		
		81 Resultado líquido do período		
		81.2.1 Imposto sobre o rendimento do período - Imposto estimado		
16	A	81 Resultado líquido do período	2	9 132
		81.2.1 Imposto sobre o rendimento do período - Imposto estimado		
		24 Estado e outros entes públicos		
		24.1.1 IRC - Imposto corrente		

Notas:

- Anulação do imposto contabilizado pela Empresa OMEGA.
- Contabilização de estimativa do imposto sobre o rendimento.

**Resolução do 2.º pedido**

Na elaboração do Balanço referido a 31/12/X1 a dívida à Segurança Social deve ser repartida entre corrente e não corrente.

Para o efeito considere-se como não corrente a parte da dívida com vencimento posterior a 31/12/X2, ou seja, superior a um ano.

Há, assim, que determinar a dívida existente em 31/12/X2, após o pagamento da 16.ª prestação o que pode ser feito da seguinte forma:

$$C_{16} = 12\,320,43 \cdot a_{\overline{24-16}|1,3888\%} =$$

$$= 12\,320,43 \cdot \frac{1 - (1 + 0,013888)^{-8}}{0,013888} = 92\,678,24$$

Em resumo, teremos:

Contribuições correntes em 31/12/X1	17 750,00
Dívida resultante do Acordo	
Corrente	213 862,11 – 92 678,24
Não corrente	<u>92 678,24</u>
Dívida total à Segurança Social em 31/12/X1	<u>231 612,11</u>

No que se refere ao imposto sobre o rendimento, os saldos em 31/12/X1 apresentam-se como segue:

	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
Estimativa do imposto sobre o rendimento		9 132
Pagamentos por conta	20 000	
Retenções de terceiros	1 000	

Não obstante a Contabilidade poder evidenciar estes saldos desagregados para efeitos do Balanço existe uma dívida a receber de 11 868 €.

A apresentação daqueles saldos no activo (21 000) e no passivo (2 491) constitui um procedimento incorrecto, uma vez que nem existem 21 000 € a receber nem existe qualquer quantia a pagar.

O Balanço será assim apresentado:

**BALANÇO INDIVIDUAL  
em 31 de Dezembro de 20X1**

RUBRICAS	NOTAS	31/12/X1	31/12/X0
<b>Activo</b>			
.....			
<b>Activo corrente</b>			
.....			
Estado e outros entes públicos	X	11 868	
.....			
<b>Total do activo</b>			
.....			
<b>Passivo</b>			
<b>Passivo não corrente</b>			
.....			
Estado e outros entes públicos	X	92 678	
.....			
<b>Passivo corrente</b>			
.....			
Estado e outros entes públicos	X	138 934	
.....			
<b>Total do passivo</b>			
.....			
<b>Total do capital próprio e do passivo</b>			
.....			

## CASO PRÁTICO N.º 5

No âmbito da auditoria efectuada à Empresa ALFA foram constatados os seguintes aspectos na área de Compras de bens e serviços, Pessoal e Contas a pagar relativamente ao sistema de controlo interno:

- a) Não existem normas escritas sobre os procedimentos a adoptar relativamente a compras e recepção das matérias primas nem existem ficheiros actualizados por fornecedores e por artigos.
- b) As compras são geralmente feitas aos fornecedores que no início de cada ano oferecem as melhores condições, sendo sempre consultados o fornecedor do ano anterior e outros dois indicados pelo Chefe do Serviço de Compras.
- c) Dos processos de compra analisados foram encontrados relativamente à mesma matéria prima três aquisições efectuadas a dois fornecedores nunca antes consultados, em virtude do Director de Produção ter avisado pelo telefone que as quantidades em armazém dariam apenas para quatro dias de laboração. As condições oferecidas por um dos fornecedores (novo no mercado e indicado por aquele Director) são francamente melhores do que as geralmente obtidas pela Empresa ALFA, enquanto as obtidas do outro fornecedor (duas aquisições) são ligeiramente piores em termos de preço, mas melhores em condições de pagamento.
- d) A única evidência referente à recepção das matérias primas é a que consta das guias de remessa dos fornecedores que incluem um carimbo de "Recebido em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_". Quando são apuradas diferenças as guias ficam retidas no armazém de recepção até que as mesmas se esclareçam. As facturas, que são conferidas na Secção criada para o efeito, na dependência do responsável pela Contabilidade, só são contabilizadas e pagas depois de recebidas as correspondentes guias. Esta situação tem provocado algumas reclamações por parte dos fornecedores e tem originado a existência de pagamento de IVA quando, face às vendas efectuadas para países comunitários, deveria haver lugar a crédito de imposto.
- e) A Empresa tem adoptado o sistema de inventário periódico, encontrando-se em fase de desenvolvimento a implementação do sistema de inventário permanente, ainda que bastante atrasada.
- f) No que respeita ao pessoal fabril o recrutamento é geralmente feito entre as pessoas indicadas pelos trabalhadores da Empresa, sendo suficiente para a admissão a autorização do Chefe do Serviço de Pessoal.
- g) As fichas de cadastro dos trabalhadores são feitas manualmente e encontram-se desactualizadas, face ao pouco tempo disponível nos Serviços.

## CASO PRÁTICO N.º 6

A Larsonho, Lda. é uma filial de uma empresa francesa, cujo objecto social consiste na produção e venda de mobiliário e equipamentos para o lar, não existindo venda directa ao público. A empresa contratou em Maio de 20X0 novos revisores oficiais de contas, os quais, de acordo com a metodologia apresentada, começaram por efectuar o levantamento e avaliação do sistema de controlo interno. Entre as conclusões constantes dos papéis de trabalho salientam-se as seguintes relativamente à área de Pessoal:

- h) As remunerações são pagas em dinheiro, em cheque ou por transferência bancária, conforme declaração assinada pelo trabalhador no momento da admissão. Os pagamentos em dinheiro, embora vindo a diminuir, ainda representam mais de 20% do total das remunerações líquidas.
- i) O controlo dos tempos de trabalho é efectuado directamente pelos Chefes de Secção que enviam semanalmente ao Serviço de Pessoal uma relação das faltas e dos justificativos apresentados, o número de horas extraordinárias efectuadas por cada trabalhador e ainda a indicação dos dias em que estiveram deslocados em operações de montagem. Uma vez que o ponto fecha no dia dez de cada mês, todas as remunerações variáveis, incluindo as horas, referentes a trabalho prestado nos últimos 20 dias, são processadas, contabilizadas e pagas no mês imediato.
- j) Os trabalhadores deslocados auferem uma ajuda de custo diária equivalente a 80% da legalmente estabelecida, a qual é processada juntamente com as remunerações. Além da comunicação do Chefe de Secção, e do próprio processamento, não existe qualquer outro documento relativo a tais ajudas nem é descontado o subsídio de almoço.
- k) São emitidas folhas de vencimentos por modalidade de pagamento, as quais são assinadas pelo Chefe do Serviço de Pessoal, que, face à grande confiança que deposita nos trabalhadores que as preparam, considera desnecessária qualquer conferência independente. Relativamente aos trabalhadores a quem o pagamento é feito em dinheiro, os Serviços de Pessoal solicitam à Tesouraria a emissão de um cheque pelo valor total a pagar, procedendo de seguida ao seu levantamento em notas e moedas de acordo com as necessidades, à colocação do dinheiro nos envelopes e à entrega dos mesmos aos trabalhadores. Os vencimentos não reclamados ficam à guarda do Chefe do Serviço de Pessoal.
- l) As estimativas para encargos com férias são mantidas sem alteração ao longo do ano, sendo apenas actualizadas no final de cada exercício. O subsídio de Natal é reconhecido como gasto no mês em que é processado e pago.
- m) Embora no Anexo seja apresentado nos últimos anos um número médio de trabalhadores superior a 120 a Empresa nunca elaborou o Balanço Social nem, mais recentemente, o Relatório Único.

### Pretende-se:

Um comentário crítico sobre as situações encontradas e sugestões com vista à melhoria do sistema de controlo interno implementado na Empresa.

- a) As admissões de pessoal e as actualizações salariais são sempre autorizadas pelo órgão de gestão. Os tempos de trabalho (fábrica e serviços administrativos) são controlados através de um sistema electrónico adquirido no final do ano anterior. Quaisquer faltas ou atrasos têm que ser justificados em impresso apropriado para o efeito que é visado pela chefia directa. Para cada trabalhador existe um processo individual de trabalho que é sistematicamente actualizado. Dada a complexidade das questões laborais a empresa dispõe de um serviço de recursos humanos que reporta directamente à administração. O controlo estabelecido dispensa a existência de conferências independentes relativamente ao processamento das remunerações e encargos. Todas as remunerações são pagas por transferência bancária.
- b) A empresa dispõe de um grupo de vendedores, com áreas geográficas perfeitamente afectas, de modo a garantir uma adequada cobertura do país. Mensalmente são apresentados relatórios de actividade com indicação dos clientes (actuais ou potenciais) visitados, os mapas das despesas efectuadas e respectivos justificativos e os mapas das cobranças efectuadas, sendo estes acompanhados dos valores recebidos (normalmente cheques). Para o pagamento das despesas de deslocação é confiado a cada vendedor um adiantamento permanente de 2500 euros o qual se encontra registado em contas a receber.
- c) A remuneração do pessoal de vendas é constituída por uma componente fixa e uma componente variável, dependendo esta das vendas efectuadas por cada vendedor, cujo código consta da própria factura. O processamento da referida remuneração variável é efectuado, contabilizado e pago no mês seguinte àquele a que as vendas respeitam. As devoluções de clientes, que representam cerca de 23% das vendas brutas, não são consideradas no apuramento da remuneração variável. De igual modo, também se entende que sendo a gestão do risco de incobrabilidade do pelouro financeiro o pessoal de vendas não deve ser penalizado pelo não pagamento dos clientes. Ainda assim, de acordo com as instruções existentes, os vendedores são os primeiros a procurar o recebimento, aproveitando as vantagens de proximidade existentes.
- d) Certos equipamentos e mobiliário exigem a deslocação de pessoal técnico para prestar formação a revendedores e apoiar em certas montagens. De acordo com as regras

estabelecidas na empresa o referido pessoal tem direito a uma ajuda de custo de acordo com os limites definidos. As ajudas de custo são processadas juntamente com as remunerações pelo que constam do recibo de vencimento entregue a todos os trabalhadores. Além deste recibo, nenhum outro documento é preparado relativamente às mesmas. Foi ainda constatado que nessas deslocações é frequente o pessoal técnico fazer mais horas que o normal estabelecido, as quais são pagas na forma de prémio de produtividade sujeito a Segurança Social e IRS.

Na análise das estimativas efectuadas relativamente a gastos com o pessoal foi evidenciado nos papéis de trabalho o seguinte movimento registado na conta 2722 – Credores por acréscimos de gastos no exercício de 2010:

Saldo transitado do ano anterior	130 000
Processamento de remunerações e encargos	(138 000)
Estimativa referente a 20X0	<u>140 000</u>
Saldo em 31/12/20X0	<u>132 000</u>

Na auditoria a esta rubrica o auditor constatou os seguintes aspectos:

- Remunerações em vigor em 31/12/20X0	57 500
- Aumento médio já aprovado para 20X1	1,00%
- Encargos sociais	23,75%
- Encargos com seguro	1,25%
- Taxa média de IRS	10,00%
- Descontos para a Segurança Social	11,00%

O auditor constatou ainda que o processamento de Janeiro de 20X1 inclui os seguintes encargos referentes à segunda quinzena de Dezembro:

Ajudas de custo	3 800
Prémios de produção	7 200
Horas extraordinárias	1 500

Pretende-se que:

1. Identifique, de forma sucinta, clara e objectiva, relativamente a cada situação descrita os eventuais pontos fracos existentes e eventuais consequências ou riscos associados e apresente as sugestões que, em sua opinião, podem contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno.
2. Confirme a adequação da estimativa de gastos com o pessoal efectuada pela empresa com referência a 31/12/20X0.
3. Apresente os ajustamentos e reclassificações que, em sua opinião, devem ser sugeridos à empresa.

**CASO PRÁTICO N.º 7**

Da auditoria efectuada à Empresa BETA, com referência a 31 de Dezembro de 20X0, foram observados relativamente à área de Compras de bens e serviços, Pessoal e Contas a pagar os seguintes aspectos:

- a) O balancete de Fornecedores, c/corrente engloba 120 fornecedores com saldo credor (178 000 €) e 2 com saldo devedor (2 300 €). Dos fornecedores circularizados foram obtidas as seguintes respostas divergentes:

FORNECEDOR	SALDO PELA EMPRESA	SALDO PELO FORNECEDOR
AA	12 850	16 830
FF	0	2 730
YY	a) 10 400	USD 16 270

a) USD 12 240,0

A análise das reconciliações permitiu constatar que:

- Uma factura de AA, de 3 700, datada de 31/12/X0 só foi contabilizada em Janeiro de 20X1, não obstante a mercadoria ter sido recepcionada em 30/12/X0 e devidamente inventariada.
- Existem 280 € referentes a descontos de pronto pagamento deduzidos por BETA e não aceites por AA.
- A diferença relativa ao fornecedor FF respeita a um cheque emitido e enviado em 31/12/X0.
- A diferença de USD 4 030 existente relativamente ao fornecedor YY respeita à Factura n.º 12867, de 26/12/X0, cuja mercadoria foi expedida naquela data e recepcionada em 06/01/X1 (condições FOB).

O auditor constatou que a Empresa BETA já apurou o custo das mercadorias vendidas (inventário periódico) e obteve a seguinte informação relativamente à cotação EUR/USD:

26/12/X0	1,30
31/12/X0	1,25
06/01/X1	1,27

b) Na estimativa dos encargos com férias constatou-se que:

- O valor contabilizado pela Empresa (74 745) respeita exclusivamente a subsídio de férias e Segurança Social (23,75%).
- Os trabalhadores admitidos no 2.º semestre de 20X0 (30 trabalhadores com vencimento mensal de 750 €) não foram considerados para efeitos da estimativa, não obstante ter sido com eles celebrado contrato de trabalho por tempo indeterminado.
- As remunerações consideradas pela Empresa são as que se encontram em vigor em 31 de Dezembro de 20X0. No início de 20X1 todos os trabalhadores foram aumentados em 4%.
- A taxa do seguro de acidentes de trabalho é de 1,25%.

c) A resposta obtida do Banco Lusitano evidencia uma conta corrente caucionada com um saldo de 90 000, o qual se mostra superior em 18 000 ao que consta do balancete da Empresa BETA em 31 de Dezembro de 20X0. Da análise efectuada constatou-se que existe uma amortização de 10 000 e uma utilização de 28 000 não contabilizadas por BETA.

d) Os juros do 4.º trimestre relativos à conta corrente referida na alínea c) foram debitados pelo Banco Lusitano em 10 de Janeiro de 20X1, sendo o valor de 2 100.

No último trimestre de 20X0 apenas se encontram contabilizados gastos com serviços bancários.

Pretende-se que:

1. Indique a data a que, preferencialmente, deve ser efectuada a circularização de fornecedores e a forma como deverá proceder à sua selecção.
2. Apresente os ajustamentos e reclassificações relativamente às situações expostas, sabendo que as contas de BETA não se encontram "encerradas". Indique para cada caso se se trata de um ajustamento ou de uma reclassificação.

## CASO PRÁTICO N.º 8

Os resultados apurados pela Empresa GAMA relativamente ao exercício de 20X0 mostram-se substancialmente diferentes daqueles que eram esperados pela Administração, pelo que foi decidido não proceder ao "fecho das contas" enquanto os auditores não apresentassem as conclusões do trabalho realizado.

As verificações efectuadas permitiram constatar os seguintes aspectos:

a) Nas respostas obtidas à circularização de fornecedores (20 respostas em 25 pedidos) existem as seguintes divergências:

- O fornecedor JJ evidencia no respectivo extracto uma factura de 4 800 € relativa a matérias primas entregues em 28 de Dezembro, a qual não foi considerada por GAMA em virtude da mesma não evidenciar o desconto de 5% prometido pelo fornecedor. Por outro lado, existem descontos de pronto pagamento deduzidos por GAMA e não aceites por JJ, no valor de 300.

- O fornecedor NN apresenta um saldo inferior ao de GAMA em 3 200 € em virtude de considerar em 31 de Dezembro um pagamento apenas registado por GAMA em Janeiro de 20X1. Uma análise mais aprofundada permitiu constatar que os cheques emitidos a fornecedores nos últimos três dias do ano, no valor de 38 000 €, foram considerados no dia 4 de Janeiro, em virtude de só em 20X1 terem sido objecto de desconto.

b) A fim de poder satisfazer as encomendas dos seus clientes, a Empresa GAMA subcontratou parte dos serviços de produção à empresa FF, tendo para o efeito efectuado em Setembro de 20X0 um pagamento de 50 000 €, correspondente a 10% do total contratado, conforme factura previamente emitida por FF. Os testes efectuados à conta de Subcontratos permitiram a elaboração do seguinte resumo:

MÊS	FACTURA N.º	VALOR DOS SERVIÇOS FACTURADOS	VALOR A DEDUZIR	VALOR DOS SUBCONTRATOS
Setembro	708	a) 50 000	—	50 000
Outubro	810	20 000	2 000	18 000
Novembro	867	40 000	4 000	36 000
Dezembro	899	40 000	4 000	36 000
		<u>150 000</u>	<u>10 000</u>	<u>140 000</u>

a) Valor correspondente a 10% do contrato.

- c) A conta 27.2.2.1 - Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar verificou o seguinte movimento em 20X0:

Saldo do ano anterior	120 000
Pagamento de encargos com férias e subsídio de férias	(126 000)
Regularização do saldo por transferência para a conta 68.8.1 - Outros gastos e perdas - Correções relativas a períodos anteriores	6 000
Encargos com férias a pagar em 20X1	<u>120 000</u>
Saldo em 31/12/X0	<u>120 000</u>

As remunerações a praticar em 20X1 deverão verificar um aumento de 3% relativamente às existentes em 31/12/X0 que são de 52 500.

**Pretende-se que:**

1. Apresente os ajustamentos e reclassificações que considere adequados face aos elementos apresentados e indique o efeito dos mesmos no resultado líquido. (Não considere o IVA na resolução).
2. Apresente um programa de trabalho relativo aos fornecedores que não responderam à circularização.

## CASO PRÁTICO N.º 9

A Empresa OMEGA, que é participada em 90% por uma empresa com sede nos Estados Unidos, adopta a política do Grupo de encerrar as suas contas com referência a 30 de Junho, pelo que o exercício económico corresponde ao período compreendido entre 1 de Julho e 30 de Junho. Do trabalho de auditoria efectuado relativamente ao período findo em 30 de Junho de 20X1 foram constatados os seguintes aspectos:

- A Empresa OMEGA tinha ao seu serviço, em 30 de Junho, 100 trabalhadores, todos vinculados por contrato individual de trabalho sem termo, ascendendo as remunerações mensais a 100 000 €.
- Praticamente todos os trabalhadores gozam férias em Agosto, sendo o respectivo subsídio processado e pago juntamente com as remunerações de Julho.
- O subsídio de Natal é processado, pago e contabilizado em Novembro.
- Os salários são geralmente actualizados no início de cada ano civil, estimando-se em 2,5% o aumento médio a efectuar em Janeiro do ano 20X2.
- Todas as remunerações estão sujeitas a contribuições para a Segurança Social (23,75%) e a seguro de acidentes de trabalho (1,25%).
- As estimativas efectuadas em Junho de cada ano mantêm-se sem alteração no período económico seguinte, sendo normalmente anuladas em Maio. O balancete de Junho entregue aos auditores não inclui a contabilização de qualquer estimativa relacionada com os gastos com o pessoal.
- Na resposta obtida dos Advogados é referida a existência de duas acções. A primeira decorre duma questão laboral em que um trabalhador demitido reclama uma indemnização de 62 500 €. Na segunda, em que a Empresa OMEGA é autora, é pedida uma indemnização de 80 000 € por alegada falta de cumprimento de obrigações contractuais por parte de um fornecedor. Relativamente à primeira situação o Advogado refere ser possível negociar um valor na ordem dos 37 500 € considerando exagerado o pedido apresentado. No que respeita à segunda acção é apenas referida a dificuldade em fazer qualquer previsão, incluindo o tempo necessário para se conhecer o respectivo desfecho. A Empresa feito, nem tenciona fazer, qualquer registo ou referência a estas situações nas demonstrações financeiras.

**Pretende-se:**

1. Um comentário sobre os procedimentos contabilísticos adoptados pela Empresa e as sugestões que considerar adequadas para a obtenção duma melhor informação financeira ao longo do período.

2. A determinação das estimativas a considerar nas demonstrações financeiras reportadas a 30 de Junho de 20X1 e a elaboração dos ajustamentos e/ou reclassificações que devem ser sugeridos à Empresa.

### CASO PRÁTICO N.º 10

A Empresa SIGMA tem por objecto a comercialização e aluguer de equipamentos industriais susceptíveis de utilização em diversos sectores de actividade. Da auditoria efectuada relativamente ao período findo em 31 de Dezembro de 20X1, constataram-se os seguintes aspectos:

- a) Dos 20 fornecedores circularizados com referência à data do Balanço, obtiveram-se 12 respostas concordantes e 3 discordantes. Os extractos relativos às respostas divergentes foram entregues ao responsável da contabilidade que apresentou as seguintes informações escritas, já confirmadas pelos auditores:

#### Fornecedor BB

Saldo pelo fornecedor	38 000
Justificação da diferença:	
Pagamento efectuado em 31 de Dezembro	15 000
Descontos de p.p. não aceites pelo fornecedor	300
Factura n.º 1418, de 30/12, não recebida por SIGMA, mas cujos produtos foram recepcionados em 27/12	11 000

#### Fornecedor RR

Saldo pelo fornecedor	40 000
Justificação da diferença:	
Nota de débito de SIGMA, datada de 15/10/X0 relativa a uma penalidade por incumprimento dos prazos de entrega, não estabelecida contratualmente, cujo original foi devolvido pelo fornecedor	2 000
Rappel concedido pelo fornecedor e não reconhecido por SIGMA até 31 de Dezembro	3 000

#### Fornecedor TT

Saldo pelo fornecedor	56 000
Justificação da diferença:	
Factura n.º 18167, de 18 de Outubro, contabilizada em duplicado por SIGMA	19 000
Nota de crédito n.º 127, de 5/12, considerada em duplicado no extracto do fornecedor	1 500

- b) Uma vez que a Empresa SIGMA adopta o sistema de inventário periódico, a contagem física dos equipamentos existentes em armazém foi efectuada em 31 de Dezembro de 20X1, com a presença dos auditores, havendo coincidência entre o total da lista valorizada e o saldo da conta 32 - Mercadorias. O custo das mercadorias vendidas foi apurado (e contabilizado) pela Empresa com base no saldo da conta Compras (que é movimentada apenas com base em originais dos documentos) e na variação dos inventários. Dos procedimentos efectuados foi ainda possível concluir que das mercadorias adquiridas em 20X1, um equipamento, comprado por 3 000, foi devolvido ao fornecedor (não circularizado) em Novembro de 20X1. Embora exista troca de correspondência que confirma a aceitação da devolução, não foi emitida qualquer nota de crédito até 31/12/X1, pelo que a Empresa SIGMA não efectuou qualquer outro registo contabilístico além da compra.
- c) Sendo o resultado apresentado pela Empresa negativo em 8 000, não foi efectuada qualquer estimativa de imposto. No entanto, o auditor verificou que, além dos aspectos referidos nas alíneas anteriores, existem gastos não aceites fiscalmente, no valor de 16 000 e reduções de provisões já tributadas, no valor de 10 000. As taxas de imposto são as seguintes: IRC: 25%; derrama: 1,5% do lucro tributável.

**Pretende-se:**

1. A determinação dos saldos evidenciados no balancete de Fornecedores da Empresa SIGMA.
2. A indicação dos ajustamentos e/ou reclassificações que o auditor deve sugerir à Empresa SIGMA, admitindo que as contas não se encontram encerradas.

## Capítulo 3

### Inventários

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 5)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 6 a 10)

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DOS INVENTÁRIOS

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados.
2. As quantidades em "stock" representam inventários de propriedade da Empresa e localizados nos seus armazéns, em armazéns de terceiros, em trânsito ou à consignação.
3. As listas dos inventários finais estão devidamente compiladas e resumidas, aritmeticamente correctas e se os seus totais são concordantes com os saldos das respectivas contas.
4. Os inventários estão reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
5. Os inventários excessivos ou com pouca rotação, defeituosos ou deteriorados, obsoletos, etc., estão cobertos por imparidades adequadas.
6. Os inventários finais estão determinados, no que respeita a quantidades, custos unitários, cálculos, "stocks" excessivos, etc., em bases consistentes com as utilizadas em anos anteriores.
7. O custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas reflectido na demonstração dos resultados respeita ao período sob exame, foi determinado de acordo com critérios aceites pelo referencial contabilístico aplicável, calculado de uma forma consistente com a utilizada no período anterior e se está relacionado com os réditos e/ou inventários contabilizados no mesmo período.
8. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

**CASO PRÁTICO N.º 1**

Admita que foi contactado em Setembro de 20X0 para efectuar a auditoria da Empresa ALFA, relativamente ao exercício findo em 31/12/X0, em virtude da mesma ter atingido nos dois últimos anos os limites previstos no artigo 262.º do CSC.

A Empresa ALFA fabrica, entre outros, o produto K, de grande aceitação no mercado, em que a principal matéria prima utilizada (matéria X) é importada do Brasil em regime FOB – Rio de Janeiro.

Em termos do trabalho de auditoria foi planeado relativamente aos inventários:

- Efectuar o levantamento e avaliação do sistema de controlo interno durante o mês de Outubro.
- Acompanhar a contagem física dos inventários nos dias 30 e 31 de Dezembro, conforme já definido pela Empresa.
- Realizar os testes substantivos necessários depois de obtido o primeiro balancete de Dezembro.

***Levantamento do sistema de controlo interno***

Do levantamento efectuado ao sistema de controlo interno foram constatados os seguintes procedimentos adoptados pela Empresa ALFA:

- a) Uma grande percentagem da produção é efectuada mediante encomenda.
- b) Todos os inventários são contabilizados segundo o sistema de inventário periódico.
- c) As matérias primas recepcionadas são conferidas através da comparação entre a guia de remessa do fornecedor e a cópia da nota de encomenda. Sendo as quantidades concordantes é aposto um carimbo de “Conferido” na guia de remessa. Ocasionalmente, o responsável do Armazém exige que, mesmo em caso de concordância entre aqueles documentos, seja efectuada uma conferência dos produtos recebidos. Havendo divergência em algum dos itens o mesmo é sempre objecto de contagem.
- d) As matérias primas são entregues à produção de acordo com as quantidades pedidas mas sem atender normalmente ao fluxo de entrada. Desta situação têm resultado alguns monos por envelhecimento.

## Inventários

- e) No que respeita à mensuração da produção (acabada e em curso) foi decidido já em 20X0 imputar, a título de encargos administrativos e financeiros, 10% do custo industrial incorrido (matérias primas, mão de obra e gastos gerais de fabrico).
- f) As matérias primas importadas são mensuradas com base no preço praticado pelo fornecedor acrescido de uma percentagem para despesas de compra, que pode variar entre 2% e 10%, conforme o país de origem (10% no caso do Brasil). Estas percentagens são periodicamente revistas pelo Director Financeiro, tendo em conta os custos efectivamente suportados.
- g) Face ao sistema contabilístico implementado (inventário periódico) os "stocks" são sempre totalmente inventariados no final do exercício. A inventariação é feita exclusivamente pelo pessoal do Armazém. No caso dos produtos em curso, as listas de inventário são elaboradas com base nas ordens de produção em aberto e na observação da fase de acabamento de cada uma. A contagem física, neste caso, é feita por amostragem.
- h) Não são preparadas quaisquer instruções para efeitos de inventariação, as quais, na opinião do responsável pelo Armazém, só serviriam para perder tempo, face ao grande conhecimento de todos os intervenientes.
- As quantidades são anotadas em listas previamente preparadas, as quais incluem a descrição de todas as matérias e produtos susceptíveis de existir em Armazém. As quantidades são anotadas a lápis. Não é feita qualquer indicação sobre a rotação dos inventários.
- i) A mensuração de todos os inventários é feita pela Contabilidade.

**Conclusões resultantes dos testes substantivos**

Do trabalho final de auditoria efectuado na área dos inventários, constataram-se os seguintes aspectos:

- a) As quantidades constantes das listas de matérias primas e de produtos acabados estão de acordo com as contagens assistidas pela auditoria. Os testes efectuados às operações aritméticas permitem igualmente concluir que as somas e multiplicações foram adequadamente feitas pela Empresa ALFA.
- b) Os inventários finais, já considerados no balancete de Dezembro disponibilizado pela Empresa ALFA, são os seguintes:

## Inventários

Matérias primas	
Matéria X (800 unidades a 71,94)	57 552
Outras matérias	111 500
Produtos e trabalhos em curso	203 500
Produtos acabados	<u>77 000</u>
	<u>449 552</u>

Os testes efectuados ao corte de operações e à mensuração das matérias primas permitiram constatar que as últimas facturas contabilizadas em 20X0 relativamente à compra da matéria X foram as seguintes:

FACTURA N.º	DATA	RECEPÇÃO	QUANTIDADE	TOTAL EM USD	DESPESAS DE COMPRA (EM €)
1878	20/10	02/11	200	11 025	950
1930	15/11	30/11	400	23 328	1 700
2012	10/12	21/12	300	17 334	1 500

Da verificação dos documentos de Janeiro de 20X1 foi ainda detectada na pasta de Fornecedores a Factura n.º 2140, de 31/12/X0, de USD 10 987,2 relativa à aquisição de 150 unidades de X, apenas recepcionadas em 12/01/X1. As despesas inerentes a esta compra ascenderam a 960 € e foram debitadas em 16/01/X1.

- c) Da análise efectuada à rotação dos inventários, e com base nas informações obtidas aquando da contagem, conclui-se que do grupo das "Outras matérias primas" cerca de 50% são referentes a artigos sem movimento há mais de dois anos e sem grandes expectativas de poderem ser utilizados. Dos elementos fornecidos pela Gerência ficou ainda a saber-se que existe uma proposta de compra daqueles artigos, mas apenas por 32 500 €, cabendo à Empresa ALFA colocá-las no Armazém do adquirente, o que, exigindo um custo acrescido da ordem dos 3 750 €, tem atrasado a decisão final sobre a transacção.
- Existem ainda outros artigos, no valor de cerca de 2 500 €, os quais, por denotarem algum envelhecimento, só em situações de rotura serão utilizados.
- d) De acordo com o verificado no levantamento do sistema de controlo interno, na mensuração dos produtos e trabalhos em curso e dos produtos acabados foi considerada, a título de encargos administrativos e financeiros, uma percentagem de 10% dos custos de produção, o que acontece pela primeira vez na Empresa ALFA.
- e) Ainda relativamente aos produtos e trabalhos em curso constatou-se ter sido considerada em duplicado a ordem de produção n.º K-457/X0, à qual foram imputados os

## Inventários

seguintes custos:

Matérias primas	7 200
Mão de obra	6 000
Gastos gerais de fabrico	3 000
Custos administrativos e financeiros	<u>1 620</u>
	<u>17 820</u>

Foi igualmente apurado que os primeiros três factores correspondem a 60% do custo total previsto e que o valor a facturar ao cliente, de acordo com o orçamento apresentado, é de 22 500 €. É da responsabilidade da Empresa ALFA a colocação da encomenda no Armazém do comprador, cujo gasto se estima em 250 €.

## Informações adicionais:

– A evolução da cotação do euro face ao dólar (EUR/USD) foi a seguinte:

20/10/X0	1,05
15/11/X0	1,08
10/12/X0	1,08
31/12/X0	1,12
12/01/X1	1,11

## Pretende-se que:

1. Identifique os principais pontos fracos do sistema de controlo interno e as consequências mais relevantes e apresente as sugestões consideradas adequadas para a sua melhoria.
2. Apresente os lançamentos de reclassificação e/ou de ajustamento que devem ser propostos à Empresa ALFA na sequência dos procedimentos substantivos efectuados.
3. Determine os saldos auditados dos inventários.
4. Redija a certificação legal das contas (parágrafo da opinião e o(s) que considere significativo(s) para a mesma) partindo do pressuposto que apenas o ajustamento relacionado com a nova política de mensuração dos produtos e trabalhos em curso e dos produtos acabados não foi considerado pela Empresa ALFA.

## Inventários

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

De acordo com as normas de auditoria geralmente aceites, o auditor deve efectuar um estudo e avaliação do sistema de controlo interno existente na Empresa de forma a verificar a base de confiança da informação financeira e definir a profundidade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Embora não constitua o objectivo principal do trabalho, é normal os auditores elaborarem um relatório chamando a atenção para os pontos fracos existentes e para as medidas que devem ser tomadas com vista à sua melhoria ("management letter"), o qual, é geralmente bem aceite pelos órgãos de gestão das Empresas.

No caso em análise, o referido relatório pode apresentar-se como segue:

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
1	Todos os inventários são contabilizados segundo o sistema de inventário periódico.	A Empresa não dispõe de informação contabilística que lhe permita analisar a evolução dos resultados ao longo do ano e do valor dos próprios inventários. Tal sistema exige sempre o recurso a contagens globais no final do exercício, com os inconvenientes daí decorrentes, as quais não são susceptíveis de comparação com quaisquer registos contabilísticos. Por outro lado, a Empresa ALFA não cumpre as obrigações legais existentes.	A Empresa ALFA deve adoptar o sistema de inventário permanente de forma a que a Contabilidade constitua um verdadeiro sistema de informação ao longo do exercício e não apenas no final. Por outro lado, permite-lhe cumprir as disposições legais em vigor.

## Inventários

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
2	Os inventários recebidos dos fornecedores só ocasionalmente, e por indicação do Chefe de Armazém, são objecto de conferência física (contagem, pesagem, medição, etc.). De um modo geral, sempre que a guia de remessa do fornecedor se mostra concordante com a nota de encomenda é colocado na primeira um carimbo de "Conferido".	A inexistência de uma verdadeira recepção quantitativa conduz a que eventuais erros cometidos pelos fornecedores não sejam detetados. Por outro lado, a falta de conferência potencia a existência de irregularidades nomeadamente de conluio com o próprio fornecedor.	Os inventários recebidos devem ser sempre objecto de conferência física por alguém que não tenha tido acesso à guia de remessa de modo a garantir a execução da contagem. A cópia da nota de encomenda enviada ao Armazém não deve, pelas razões expostas, evidenciar as quantidades encomendadas. Esta cópia, que já inclui a discriminação dos artigos, pode mesmo servir como guia de recepção se outro documento mais apropriado não for usado pela Empresa ALFA. A guia de recepção deve fazer sempre referência à guia de remessa e à ordem de compra ou nota de encomenda.
3	As requisições da Produção são satisfeitas sem atender à ordem de entrada das matérias primas na Empresa ALFA.	O procedimento adoptado pode conduzir, por uma questão de facilidade, que sejam sempre entregues em primeiro lugar as últimas matérias primas recebidas, o que é susceptível de proporcionar a existência de obsoletos.	Deve existir uma gestão adequada no que respeita à movimentação e armazenagem dos artigos, de modo a garantir que os primeiros produtos a entrar em Armazém são os primeiros a entregar na produção (FIFO em termos físicos).

## Inventários

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
4	Com início em 20X0, foi decidido imputar aos inventários resultantes da produção, 10% do custo industrial, a título de encargos administrativos e financeiros.	O procedimento adoptado pela Empresa, que constitui uma alteração de política contabilística, contraria quer as normas contabilísticas quer mesmo as regras de natureza fiscal. A inventariação de tais custos produz-se, aliás, numa antecipação, em termos de pagamento de impostos.	Os encargos administrativos de carácter geral, por que não concorrem directamente para o estado actual em que se encontram os inventários, não podem fazer parte do respectivo custo de produção. Os encargos financeiros, nomeadamente os custos de empréstimos obtidos, só podem fazer parte do custo de produção relativamente a activos que exijam um período substancial de tempo para que fiquem prontos para uso ou para venda, ou seja, activos que se qualifiquem.
5	A inventariação das matérias primas e dos produtos é exclusivamente feita pelo pessoal do Armazém.	Sendo o pessoal do Armazém responsável pela recepção, armazenagem e expedição das matérias primas e dos produtos não pode ter uma participação exclusiva no processo de inventariação, já que põe em causa a fiabilidade das contagens por falta de controlos independentes.	As contagens físicas devem ser feitas com a participação das pessoas da Contabilidade, as quais devem anotar as quantidades contadas (medidas ou pesadas) pelo funcionário do Armazém. Por outro lado, devem existir conferentes independentes das equipas de contagem, mesmo quando haja auditoria, igualmente pertencentes aos serviços administrativos e financeiros.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
6	Não são preparadas quaisquer instruções escritas referentes ao processo de inventariação.	A inexistência de instruções escritas sobre a forma de inventariação, constitui, por si só, uma falta de garantia quanto à qualidade do trabalho efectuado. A falta de planeamento e de regras de execução do processo de inventariação pode conduzir a erros de contagem, omissões, erros no corte de operações e outros, com efeitos significativos nos resultados, na informação financeira que é divulgada e nos próprios impostos pagos pela Empresa ALFA.	Devem ser preparadas instruções escritas que sejam claras e adequadamente detalhadas. Estas instruções devem especialmente definir: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Datas e locais de contagem;</li> <li>- O âmbito do inventário;</li> <li>- O responsável pelo processo de inventariação;</li> <li>- A constituição das equipas;</li> <li>- Os procedimentos anteriores à inventariação e as formas de realização da mesma;</li> <li>- Os procedimentos relativos ao corte de operações;</li> <li>- Os procedimentos pós inventariação;</li> <li>- Outros aspectos julgados de interesse.</li> </ul>
7	As quantidades são anotadas a lápis, não sendo feita qualquer referência sobre eventuais bens sem rotação ou obsoletos.	As quantidades escrituradas a lápis podem facilmente ser alteradas. A falta de informação sobre o estado dos inventários prejudica a determinação do valor a evidenciar no Balanço.	As quantidades devem ser anotadas a tinta. Os inventários sem rotação ou obsoletos devem ser devidamente referenciados na lista de inventário de forma a permitir avaliar a necessidade de reconhecer quaisquer perdas por imparidade.

## Resolução do 2.º pedido

### Situação descrita na alínea a)

A descrição apresentada constitui uma conclusão quanto às quantidades evidenciadas na lista final de inventários e quanto à conferência aritmética da mesma. Não resulta do trabalho efectuado qualquer ajustamento.

### Situação descrita na alínea b)

Na alínea b) são apresentados elementos que permitem verificar se a mensuração da matéria prima X se encontra devidamente efectuada. Por outro lado, é apresentada uma informação de que existem aquisições não registadas no exercício de 20X0, ainda que a recepção dos bens só tenha ocorrido em 20X1.

Relativamente ao primeiro aspecto há que analisar, sequencialmente dos mais recentes para os mais antigos, tantos processos de compra quanto os que foram necessários para atingir as quantidades em stock. No caso da matéria X, existindo em Armazém 800 unidades, significa que devem ser analisadas as últimas três compras apresentadas, já que respeitavam a 900 unidades (300, 400 e 200). Por outro lado, a determinação dos custos totais e unitários implica que se analisem não só as facturas dos fornecedores mas também os documentos inerentes a despesas de compra (transitários, despachantes, etc.).

De acordo com a IAS 2 do IASB e a NCRF 18, o custo de aquisição compreende o preço de compra incluindo direitos de importação e outros impostos relacionados com a compra (impostos não dedutíveis), custos de transporte e manuseamento e quaisquer outros custos directamente atribuíveis, deduzidos dos descontos comerciais, abatimentos e outras naturezas semelhantes. Os custos de compra e de armazenagem são de considerar como gastos do período.

Assim sendo, os custos totais e unitários de cada uma das compras são os seguintes:

N.º DE FACTURA	DATA DA FACTURA	DATA DE RECEPÇÃO	QUANTIDADE	VALOR DE COMPRA		DESPESAS DE COMPRA (€)	CUSTO TOTAL (€)	CUSTO UNITÁRIO (€)
				USD	€			
1878	20/10	02/11	200	11 025	10 500	950	11 450	57,25
1930	15/11	30/11	400	23 328	21 600	1 700	23 300	58,25
2012	10/12	21/12	300	17 334	16 050	1 500	17 550	58,50
2140	31/12	12/01	150	10 987,2	9 810	960	10 770	71,80

USD 11 025: 1,05 = 10 500 €

USD 23 328: 1,08 = 21 600 €

USD 17 334: 1,08 = 16 050 €

USD 10 987,2: 1,12 = 9 810 €

De acordo com os elementos apresentados constata-se rapidamente que a matéria X se encontra sobrevalorizada. Uma pesquisa mais atenta leva a concluir que a Empresa ALFA a mensurou ao último custo de compra (Factura 2140), conforme se mostra de seguida:

Preço de compra (em USD)	
USD 10 987,2 : 150 unidades	73,248
Preço de compra (em €)	
9 810 € : 150 unidades	65,40
Imputação de despesas de compra: 10%	
65,40 x 1,10	71,94

Esta mensuração encontra-se de facto muito próxima do custo realmente verificado (71,80 €) na compra das últimas 150 unidades, mas afasta-se substancialmente das aquisições anteriores.

Determinemos então a sobrevalorização:

Custo de aquisição das unidades em stock:

FACTURA	UNIDADES	VALOR EM €
2012	300	17 550
1930	400	23 300
1878 (*)	<u>100</u>	<u>5 725</u>
	<u>800</u>	<u>46 575</u>
Mensuração efectuada pela Empresa ALFA		<u>57 552</u>
Sobrevalorização		<u>10 977</u>

(\*) Apenas 50%.

No que se refere à Factura n.º 2140, a mesma deve ser objecto de contabilização, tanto mais que a compra é efectuada segundo as condições FOB – Rio de Janeiro. Em termos de activo estamos perante um inventário em trânsito. As despesas de compra, por que só ocorrem em 20X1, só neste exercício deverão ser objecto de registo.

Os lançamentos a propor à Empresa ALFA serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	1	10 977
		61.2.1 Matérias primas		
		33 Matérias primas, subsidiárias e de consumo		
2	R	31 Compras	2	10 977
		31.2.1 Matérias primas		
3	R	22 Fornecedores	3	9 810
		22.1.1 Fornecedores, c/corrente - Gerais		
		33 Matérias primas, subsidiárias e de consumo		
		33.5 Matérias em trânsito		
		31 Compras		
		31.9 Transferências para Armazém		9 810

Notas:

1. Correção da mensuração da matéria prima X.
2. Contabilização da Factura n.º 2140, de 31/12/X0.
3. Reconhecimento dos inventários em trânsito.

Situação descrita na alínea c)

Ainda que na mensuração dos inventários o critério geral consista em mensurar os bens ao custo original (custo de aquisição ou de produção) existem situações em que tal custo não se afigura recuperável, em virtude de ser superior ao seu valor de realizável líquido. Nestas circunstâncias, o custo dos inventários deve ser reduzido para o valor esperado de realização através da contabilização da respectiva perda por imparidade.

É o caso da situação descrita na alínea c). A Empresa ALFA dispõe de diversas matérias primas (cerca de 55 750 €) as quais, embora não se encontrando fisicamente obsoletas, deixaram de ser susceptíveis de utilização e como tal de gerar benefícios económicos futuros.

No entanto, existe uma possibilidade de venda por 32 500 €, desde que a Empresa ALFA decida suportar 3 750 € com o transporte e manuseamento das mesmas. Por outras palavras, existe um prejuízo potencial de 27 000 € [(32 500 - 3 750) - 55 750 = -27 000].

No que se refere aos artigos já envelhecidos, a sua utilização só acontecerá em condições de força maior, não sendo portanto seguro que possam contribuir para a obtenção de benefícios económicos futuros.

Há, assim, que propor à Empresa ALFA um ajustamento total de 29 500 €.

n.º	tipo	contas	notas	quantias
4	A	65 Perdas por imparidade	1	29 500
		65.2 Em inventários		
		33 Matérias primas, subsidiárias e de consumo		
		33.9 Perdas por imparidade acumuladas		

Nota:

1. Reconhecimento da perda por imparidade.

#### Situação descrita na alínea d)

De acordo com as normas de contabilidade, nacionais e internacionais (NCRF 18 e IAS 2, respectivamente), os gastos administrativos de carácter geral que não contribuam para colocar os inventários no estado em que se encontram e os gastos de distribuição são considerados na demonstração dos resultados do período e, portanto, excluídos do custo de quaisquer inventários. Também os custos financeiros nomeadamente de empréstimos obtidos, só farão parte do custo de produção se se tratar de um activo que se qualifique, ou seja, de um activo que exija um longo tempo para que possa ser vendido ou usado.

Nestas circunstâncias, o procedimento adoptado pela Empresa ALFA não se encontra de acordo com o prescrito no normativo contabilístico. A quantia indevidamente imputada ascende a 25 500 €, conforme se demonstra de imediato:

DESCRIÇÃO	TOTAL	CUSTO DE PRODUÇÃO	GASTOS ADMINISTRATIVOS E FINANCEIROS
Produtos acabados	77 000	70 000	7 000
Produtos e trabalhos em curso	203 500	185 000	18 500
	<u>280 500</u>	<u>255 000</u>	<u>25 500</u>

O lançamento a propor à Empresa ALFA é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
5	A	73 Variações nos inventários da produção	1	7 000	
		73.1 Produtos acabados e intermédios			
		73.3 Produtos e trabalhos em curso			18 500
		34 Produtos acabados e intermédios			7 000
		34.1 Armazém geral			
		36 Produtos e trabalhos em curso			

Nota:

1. Correção da valorimetria dos inventários finais de produtos acabados e de produtos e trabalhos em curso.

#### Situação descrita na alínea e)

Tendo sido considerada em duplicado a ordem de produção n.º K-457/X0 há que sugerir a sua anulação. A correção deve ser feita apenas pelo valor dos custos industriais (16 200 €) já que os gastos administrativos e financeiros foram anulados pela totalidade na alínea anterior.

Por outro lado, se o custo estimado do trabalho ascende a 27 000 € (16 200 : 0,60) e foi vendido ao cliente por 22 500 € (valor do orçamento) estamos em presença de um prejuízo potencial de 4 500 €, ao qual ainda acrescem os gastos com o transporte do bem (250 €).

Em resumo, teremos:

Custo estimado de produção	27 000
Valor realizável líquido	<u>22 250</u>
Ajustamento a reconhecer	<u>4 750</u>

Os lançamentos a efectuar serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
6	A	73 Variações nos inventários da produção	1	16 200	16 200
		73.3 Produtos e trabalhos em curso			
		36 Produtos e trabalhos em curso			
7	A	65 Perdas por imparidade	2	4 750	4 750
		65.2 Em inventários			
		36 Produtos e trabalhos em curso			
		36.9 Perdas por imparidade acumuladas			

Notas:

- Correcção da duplicação da ordem de produção n.º K-457/X0.
- Reconhecimento do prejuízo previsto na ordem de produção n.º K-457/X0. De notar que o ajustamento poderia ser desdobrado em função do grau de acabamento da ordem de produção, sendo a parte correspondente ao trabalho ainda por efectuar considerada como uma provisão, ou seja:

$$40\% \times 22\ 250 - (27\ 000 - 16\ 200) = (1\ 900)$$

$$60\% \times 22\ 250 - 16\ 200 = (2\ 850)$$

$$(4\ 750)$$

### Resolução do 3.º pedido

Os saldos auditados das diversas rubricas de inventários são os seguintes:

CONTAS	SALDOS PELA EMPRESA	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDOS PELOS AUDITORES
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
Quantias brutas:						
34 Produtos acabados e intermédios	77 000	—	7 000	—	—	70 000
36 Produtos e trabalhos em curso	203 500	—	34 700	—	—	168 800
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	169 052	—	10 977	9 810	—	167 885
Perdas por imparidades acumuladas:	449 552	—	52 677	9 810	—	406 685
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	0	—	29 500	—	—	(29 500)
36 Produtos e trabalhos em curso	0	—	4 750	—	—	(4 750)
	<u>449 552</u>	—	<u>86 927</u>	<u>9 810</u>	—	<u>372 435</u>

### Resolução do 4.º pedido

Para a emissão da Certificação Legal das Contas da Empresa ALFA existem dois aspectos a tomar em consideração:

- A Empresa ALFA não cumpre com o definido no referencial contabilístico aplicável no que respeita à mensuração dos produtos e trabalhos em curso e dos produtos acabados, o que deve motivar da parte do auditor uma reserva por desacordo.
- Utilizando a Empresa ALFA o sistema de inventário periódico, sendo auditada pela primeira vez e tendo o auditor sido contratado em Setembro de 20X0, não é possível emitir opinião sobre o custo das matérias primas consumidas nem sobre a variação da produção. Por outras palavras, o auditor está limitado quanto à formação de uma opinião sobre o resultado obtido, o que o levará a incluir na Certificação uma reserva por limitação de âmbito.

No que se refere ao primeiro aspecto, o montante a divulgar na reserva será o seguinte:

## Inventários

Gastos administrativos e financeiros imputados aos produtos e trabalhos em curso e produtos acabados constantes do balancete da Empresa ALFA	25 500
Custos referentes à ordem de produção n.º K-457/X0 que havia sido considerada em duplicado (corrigida pela Empresa ALFA)	<u>(1 620)</u>
	<u>23 880</u>

Existindo uma reserva por limitação de âmbito, o parágrafo referente ao âmbito deve iniciar-se como segue:

## ÂMBITO

4. *Excepto quanto à limitação descrita no parágrafo 7 abaixo, o exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão / Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas ..*
5. ....
6. ....

No que se refere à descrição das reservas as mesmas devem apresentar-se como segue:

## RESERVAS

7. *Face ao sistema contabilístico adoptado relativamente aos inventários e à data em que fomos contratados para a execução da auditoria, não nos podemos pronunciar sobre os inventários iniciais e, conseqüentemente, sobre o custo das matérias primas consumidas e sobre a variação da produção.*
8. *A Empresa passou a adoptar no exercício de 20X0 a política de considerar na mensuração dos inventários resultantes da produção uma percentagem dos custos industriais incorridos, a título de encargos administrativos e financeiros, o que conduz à sobrevalorização dos mesmos em cerca de 23 880 €.*

## Inventários

## OPINIÃO

9. *Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existisse a limitação referida no parágrafo 7. acima e excepto quanto aos efeitos da situação mencionada no parágrafo 8 acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa ALFA em 31 de Dezembro de 20X0, o resultado das suas operações, as alterações no capital próprio e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.*

## CASO PRÁTICO N.º 2

A Direcção da Empresa BETA, depois de fazer uma análise comparativa das demonstrações dos resultados dos últimos três exercícios económicos (20X0, 20X1 e 20X2) verificou que, ao contrário do que supunha, a margem bruta naquele período tem sido crescente conforme se pode constatar pelos elementos abaixo indicados:

	20X0	20X1	20X2
Vendas líquidas	500 000	600 000	720 000
Custo das mercadorias vendidas (CMV)	<u>(300 000)</u>	<u>(348 000)</u>	<u>(410 000)</u>
Margem bruta	<u>200 000</u>	<u>252 000</u>	<u>310 000</u>

Para que não subsistissem dúvidas solicitou a uma SROC que procedesse a uma análise com vista a detectar eventuais erros praticados. Na sequência do trabalho de auditoria concluiu-se que:

- a) Na mensuração do inventário referente ao exercício de 20X0 foi praticada uma omissão que implicou uma subvalorização em 15 000.
- b) Na mensuração do inventário final de 20X1 cometeu-se um erro aritmético (duplicação) que se traduziu numa sobrevalorização de 5 000.
- c) No inventário físico de 31/12/X1 foram incluídas mercadorias, compradas e recepcionadas no dia 30/12/X1, no valor de 12 000.

A factura do fornecedor, embora com data de 20/12/X1, só foi contabilizada em Compras e em Fornecedores pela Empresa BETA em 6 de Janeiro de 20X2, tendo o correspondente pagamento ocorrido apenas em 30/01/X2.

- d) No dia 29/12/X2 foram vendidas, facturadas e contabilizadas pela Empresa BETA mercadorias cujo valor de venda foi de 16 800. A expedição para o cliente só foi feita no dia 03/01/X3, mas, como as mercadorias não estavam devidamente identificadas no Armazém, foram incluídas, por lapso, no inventário final realizado em 31/12/X2. A margem bruta apurada nesta venda foi de 20% sobre o preço de custo.
- e) No inventário físico de 31/12/X2 foram incluídas diversas mercadorias armazenadas nas instalações de Beta mas em regime de consignação, valorizadas em 7 600. Por outro lado, não foram consideradas mercadorias da Empresa BETA em poder de terceiros, no valor de 2 100.

Face ao que precede, e sabendo-se ainda que a Empresa BETA utiliza o sistema de inventário periódico e mensura os inventários ao custo de aquisição,

**Pretende-se que:**

1. Elabore os lançamentos de regularização que se mostrarem necessários para que o Balanço e a Demonstração dos Resultados de 20X2 apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa BETA.
2. Elabore de modo fundamentado novo mapa comparativo da "margem bruta" e retire conclusões acerca das expectativas mantidas pela Direcção da Empresa BETA sobre a evolução daquelas "margens".
3. Apresente o novo valor do Capital próprio da Empresa BETA em 31/12/X2 tendo em atenção que o mesmo, naquela data, era de 30 705, antes das correcções efectuadas pelos auditores.

**Nota:**

Na resolução do exercício deve pressupor-se que a Empresa BETA já apurou e contabilizou o custo das mercadorias vendidas.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Para uma melhor clareza dos lançamentos apresentados fazamos uma análise do efeito das diversas situações referidas relativamente a cada um dos exercícios.

#### Ano de 20X0

Ao ser praticada neste exercício uma subvalorização de 15 000 significa que o CMV se encontra empolado naquela quantia e, conseqüentemente, o resultado do período diminuído na mesma importância. Do erro praticado em 20X0 resulta um efeito inverso em 20X1.

#### Ano de 20X1

Sendo

$$\text{CMV} = \text{Inventário inicial} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações} - \text{Inventário final}$$

e sabendo-se que:

- o inventário inicial se encontra subvalorizado em 15 000
- o inventário final se encontra sobrevalorizado em 5 000; e
- as compras não incluem o valor de 12 000.

pode concluir-se que o custo das mercadorias vendidas deveria ser superior em 32 000, como segue:

$$\begin{aligned} \Delta \text{CMV} &= + 15\,000 + 12\,000 - (- 5\,000) \\ \Delta \text{CMV} &= 32\,000 \end{aligned}$$

#### Ano de 20X2

Para o custo das mercadorias vendidas apurado neste exercício concorrem as seguintes situações:

- Sobrevalorização dos inventários iniciais em 5 000 por erro cometido no inventário de 20X1.

- Inclusão no inventário final de mercadorias vendidas e facturadas em 20X2, embora expedidas em 03/01/X3 (16 800 : 1,2 = 14 000). A venda encontra-se adequadamente reconhecida em 20X2 na medida em que as mercadorias só foram entregues em 03/01/X3, a pedido do cliente.
- Contabilização em 20X2 de uma factura de 12 000, datada de 20X1, cujos bens foram recepcionados em 30/12/X1.
- Inclusão no inventário de mercadorias não pertencentes à Empresa BETA por estarem à consignação (7 600) e omissão de mercadorias da Empresa BETA, que, por estarem à guarda de terceiros, não foram inventariadas (2 100).

Tendo em conta a forma de cálculo do custo das mercadorias vendidas, conclui-se que este deveria ser superior em 2 500, conforme se apresenta de seguida:

$$\Delta \text{CMV} = - 5\,000 - 12\,000 - (- 14\,000 - 7\,600 + 2\,100)$$

$$\Delta \text{CMV} = + 2\,500$$

Face aos elementos apresentados, os lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA deverão ser os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	68 Outros gastos e perdas	1	5 000
		68.8.1 Correcções relativas a períodos anteriores		
		38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos		
2	A	38.2 Mercadorias	2	5 000
		61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.1 Mercadorias		
3	A	68 Outros gastos e perdas	3	12 000
		68.8.1 Correcções relativas a períodos anteriores		
		31 Compras		
		31.1 Mercadorias		12 000

n.º	tipo	contas	notas	quantias
4	R	31 Compras	4	12 000
		31.1 Mercadorias		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		12 000
5	A	32 Mercadorias	5	12 000
		32.1 Armazém geral		
		61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.1 Mercadorias		12 000
6	A	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	6	14 000
		61.1 Mercadorias		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		14 000
7	A	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	7	7 600
		61.1 Mercadorias		
		32 Mercadorias		
		32.1 Armazém geral		7 600
8	A	32 Mercadorias	8	2 100
		32.6 Mercadorias em poder de terceiros		
		61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.1 Mercadorias		2 100

#### Notas:

1. Correcção do efeito provocado pela sobrevalorização praticada no inventário de 20X1. Caso o erro praticado fosse considerado material a correcção deveria ser feita retrospectivamente de acordo com a NCRF 4 ou IAS 8. Nesse sentido, seria debitada a conta 56 - Resultados transitados (em vez da 68.8.1) sendo a informação comparativa reexpressa.
2. Correcção do custo das mercadorias vendidas por via do referido em 1. Embora a Empresa BETA adopte o sistema de inventário periódico, este lançamento é apresentado por via do pressuposto de que a Empresa BETA já apurou e contabilizou o custo das mercadorias vendidas.

3. Correção da conta Compras por via da factura de 20X1 contabilizada pela Empresa BETA em 20X2. Ver nota 1 sobre o tratamento de erros.
4. Transferência do saldo da conta Compras. Este lançamento é apresentado pela razões já expressas em 2.
5. Correção do custo das mercadorias vendidas. Este lançamento é apresentado pelas razões já referidas.
6. Reconhecimento do custo das mercadorias vendidas em 20X2 e expedidas em 03/01/X3.
7. Anulação das mercadorias à consignação indevidamente consideradas no inventário.
8. Contabilização das mercadorias em poder de terceiros.

### Resolução do 2.º pedido

Mapa comparativo da “margem bruta” após introdução das correções convenientes.

DESCRIÇÃO	20X0		20X1		20X2	
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
Vendas líquidas	500 000	100,0	600 000	100,0	720 000	100,0
Custo das mercadorias vendidas (corrigido)	(285 000)	57,0	(380 000)	63,3	(412 500)	57,3
Margem bruta auditada	215 000	43,0	220 000	37,7	307 500	42,7
Margem apurada pela Empresa BETA	<u>200 000</u>	40,0	<u>252 000</u>	42,0	<u>310 000</u>	43,0

O quadro apresentado permite concluir que, embora em termos absolutos a margem bruta tenha aumentado todos os anos, em termos relativos tal evolução não se confirma.

No ano de 20X1 a margem bruta verificou uma redução de 5,3% relativamente a 20X0, a qual foi substancialmente recuperada no exercício de 20X2, embora ainda se apresente 0,3% abaixo da registada em 20X0.

A evolução da margem bruta auditada permite confirmar as suposições da Direcção da Empresa BETA e justificam as dúvidas existentes sobre a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras.

### Resolução do 3.º pedido

Face aos ajustamentos apresentados na alínea a) o capital próprio auditado será o seguinte:

Capital próprio segundo a Empresa BETA	30 705
Custo de mercadorias vendidas não reconhecido pela Empresa (14 000 + 7 600 - 2 100)	<u>(19 500)</u>
Capital próprio auditado	<u>11 205</u>

De notar que os ajustamentos 1 a 5 alteram o resultado operacional mas não alteram o capital próprio da Empresa BETA.

**CASO PRÁTICO N.º 3**

Admita que está a efectuar a auditoria das contas de 20X0 da Empresa GAMA, a qual, depois de ter efectuado a inventariação física dos seus inventários em 30/11/X0, ajustou os respectivos registos (fichas apenas com indicação de quantidades) de forma a que estes ficassem integralmente de acordo com o resultado das contagens.

O Contabilista da Empresa GAMA informou-o de que todas as quantidades compradas e vendidas durante o mês de Dezembro de 20X0 foram incluídas nos registos, pelo que a lista final dos inventários referidas a 31/12/X0 foi obtida com base nas quantidades evidenciadas nas fichas àquela data.

Não obstante o referido, verificou-se que todas as facturas correspondentes às guias de entrada a seguir indicadas foram contabilizadas como respeitando a compras efectuadas em 20X1.

DATA DA GUIA DE ENTRADA	DATA DO REGISTO	QUANTIA
22/11/X0	22/11/X0	3 000
22/11/X0	03/12/X0	2 000
10/12/X0	10/12/X0	5 300
10/12/X0	06/01/X1	4 400

Sabendo que a Empresa GAMA utiliza o sistema de inventário intermitente e que as contas ainda não estão encerradas,

**Pretende-se que:**

1. Indique os lançamentos de ajustamento e/ou de reclassificação considerados necessários de modo a que as demonstrações financeiras de 20X0 reflectam adequadamente a posição financeira da Empresa GAMA.
2. Determine o saldo auditado das mercadorias e do custo das mercadorias vendidas, sabendo que os valores evidenciados no balancete da Empresa GAMA são de 83 000 e 757 000, respectivamente.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

Pelas informações apresentadas no enunciado constata-se que a informação transmitida pelo responsável da Contabilidade não foi confirmada pelos testes efectuados, existindo bens recepcionados em Dezembro de 20X0, mas apenas registados nas fichas em 20X1. Por outro lado, e conforme se refere no texto, o auditor constatou que existem diversas facturas de 20X0 apenas consideradas pela Empresa GAMA em 20X1.

Relativamente aos bens entrados em Novembro e registados em Dezembro importa notar que tendo a inventariação sido efectuada em 30 de Novembro, e os correspondentes registos sido ajustados em função das contagens, comete-se um erro por duplicação ao proceder ao registo em 3 de Dezembro.

Este conjunto de situações leva a que os inventários finais e os resultados apurados pela Empresa GAMA se encontrem incorrectos.

Os lançamentos a propor à Empresa GAMA são os seguintes:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
1	A	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	1	2 000	
		61.1	Mercadorias			
		32	Mercadorias			
		32.1	Armazém geral			
2	A	32	Mercadorias	2	4 400	
		32.1	Armazém geral			
		61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
		61.1	Mercadorias			
3	R	31	Compras	3	14 700	
		31.1	Mercadorias			
		22	Fornecedores			
		22.1.1	Fornecedores, c/corrente - Gerais			
4	R	32	Mercadorias	4	14 700	
		32.1	Armazém geral			
		31	Compras			
		31.9	Transferências para Armazém			

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
5	A	61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	5		
		61.1	Mercadorias		14 700	
		32	Mercadorias			
		32.1	Armazém geral			14 700

**Notas:**

- Correcção da duplicação ocorrida na determinação das quantidades – ajustamento aquando do processo de inventariação e registo em 3 de Dezembro.
- Inclusão nos inventários finais das mercadorias recepcionadas em 10/12/X0, apenas registadas em 06/01/X1.
- Contabilização das quatro facturas detectadas no movimento de Janeiro de 20X1.
- Transferência do valor das compras para Armazém, no pressuposto de que o custo das mercadorias vendidas já havia sido apurado pela Empresa GAMA.
- Correcção do custo das mercadorias vendidas.

**Resolução do 2.º pedido**

Os saldos auditados das mercadorias e do custo das mercadorias vendidas são os seguintes:

	INVENTÁRIOS (MERCADORIAS)	CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS
Saldos pela Empresa GAMA	83 000	757 000
Inventários considerados em duplicado	(2 000)	2 000
Inventários não considerados	4 400	(4 400)
Facturas de fornecedores não contabilizadas		14 700
Saldos auditados	<u>85 400</u>	<u>769 300</u>

**CASO PRÁTICO N.º 4**

Na auditoria efectuada à Empresa OMEGA constatou que o “stock”, em 31/12/X0, de determinado artigo era de 450 unidades, as quais foram mensuradas pelo Contabilista a 311,1 € cada uma.

Desde o início do 2.º semestre de 20X0 foram recebidas e contabilizadas as seguintes facturas do respectivo fornecedor:

FACTURA N.º	DATA	QUANTIDADE	RECEPÇÃO	VALOR (USD)
1920/X0	25/07/X0	250	31/07/X0	82 411,94
1958/X0	20/08/X0	200	29/08/X0	64 071,20
2197/X0	03/11/X0	150	15/11/X0	47 610,00
89/X1 <sup>(a)</sup>	11/01/X1	100	25/01/X1	29 705,37

<sup>(a)</sup> Encomenda n.º 12750, de 20/12/X0.

As facturas são contabilizadas no final de cada mês ao câmbio do último dia útil. A cotação do euro face ao dólar era em 30/06/X0 de 1,120 e até 31/01/X1 o USD desvalorizou-se 0,5% em cada mês. As despesas de transporte/seguro representam 10% do contravalor em € de cada uma das facturas do fornecedor, enquanto as despesas de venda representam em média 5% do preço de venda. O método utilizado para custear as saídas é o FIFO.

No final do ano surgiu no mercado um produto de origem asiática, com idênticas características e perfeitamente sucedâneo, comercializado a 280 €, ou seja, menos 60 € que o preço actualmente praticado pela Empresa, que no espaço de um ano já o reduzira de 400 € para 340 €.

Acresce referir que desde o lançamento de tal produto a procura reduziu drasticamente, tendo a Empresa OMEGA vendido apenas 10 unidades (ao preço de 340) em 20X1.

**Pretende-se:**

- Cálculos detalhados que o levem a concluir sobre a razoabilidade ou não do valor do inventário considerado pela Empresa OMEGA em 31/12/X0.
- Indicação de eventuais ajustamentos e/ou reclassificações relacionados com a situação descrita.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

Para a resolução do exercício deve ser determinado, em primeiro lugar, a evolução do câmbio do euro face ao dólar de forma a proceder à conversão das facturas expressas em USD. Sendo assim, temos:

30/06/X0	1,120
31/07/X0	1,126
31/08/X0	1,132
30/09/X0	1,138
31/10/X0	1,144
30/11/X0	1,150
31/12/X0	1,156
31/01/X1	1,162

A valorização das diversas aquisições é a seguinte:

FACT. N.º	QUANTI- DADE	PREÇO DE COMPRA			DESPESAS DE COMPRA	CUSTO TOTAL	CUSTO UNITÁRIO
		EM USD	CÂMBIO	EM €			
1920/X0	250	82 411,94	1,126	73 190	7 319	80 509	322,04
1958/X0	200	64 071,20	1,132	56 600	5 660	62 260	311,30
2197/X0	150	47 610,00	1,150	41 400	4 140	45 540	303,60
89/X1	100	29 705,37	1,162	25 564	2 556,4	28 120,4	281,20

Uma vez que a Empresa OMEGA adopta o critério FIFO (first in first out) como forma de custear as saídas significa que as 450 unidades existentes em Armazém deveriam evidenciar um custo de 140 004 €, conforme justificação que se apresenta de imediato:

## Inventários

QUANTIDADE EM ARMAZÉM	FACTURA N.º	CUSTO UNITÁRIO	TOTAL
150	2197	303,60	45 540
200	1958	311,49	62 260
<u>100</u>	1920 (Parte)	322,04	<u>32 204</u>
<u>450</u>			140 004

Mensuração efectuada pela Empresa:  
450 unidades a 311,1

(139 995)

Diferença existente

r 9*T Diferença sem significado.*

Dos elementos apresentados pode concluir-se que o custo total determinado pela Empresa OMEGA é apropriado ainda que o custo unitário de 311,1 corresponda ao custo médio dos 450 artigos existentes.

Para efeitos de Balanço deve ser tomado em consideração o facto de o preço de compra ter vindo sucessivamente a decrescer (em dólares: 329,65; 320,36; 317,40; 297,05), situando-se o custo da primeira compra de 20X1 em 281,20 €, ou seja, substancialmente abaixo do custo a que se encontra valorizado o stock.

Por outro lado, tendo sido lançado um artigo concorrente com as mesmas características, ao preço de 280 €, existe uma contingência significativa do custo de aquisição não ser realizável, por via da provável redução do preço de venda.

Nestas circunstâncias, os inventários devem ser mensurados tendo em conta o valor realizável líquido, ou seja:

Unidades em Armazém em 31/12/X0	450
Unidades vendidas após 31/12/X0	<u>(10)</u>
	<u>440</u>
Preço esperado de venda	
440 x 280 €	123 200
10 x 340 €	<u>3 400</u>
	126 600
Despesas de venda	
5% x 126 600	<u>(6 330)</u>
Valor realizável líquido	<u>120 270</u>

## Inventários

## Resolução do 2.º pedido

Sendo o valor realizável líquido (120 270 €) inferior ao custo de aquisição considerado pela Empresa OMEGA (139 995 €) o valor dos inventários deve ser reduzido em 19 725 € através do reconhecimento da respectiva perda por imparidade.

Por outro lado, existindo encomendas de 20X0 satisfeitas em 20X1, também o prejuízo potencial delas decorrente deve ser reconhecido.

Nestas circunstâncias, deve ser proposto à Empresa OMEGA um ajustamento total de 21 245 €, conforme se apresenta de seguida:

Inventários em Armazém	19 725
Encomendas satisfeitas em 20X1	
28 120,4 - (100 x 280 - 5% x 100 x 280)	<u>1 520,4</u>
	<u>21 245,4</u>
Valor arredondado	<u>21 245</u>

## Lançamentos a efectuar:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	65 Perdas por imparidade	1	
		65.2 Em inventários		21 245
		32 Mercadorias		
		32.9 Perdas por imparidade acumuladas		21 245

## Nota:

1. Contabilização da imparidade referente a mercadorias.

É admissível que em alternativa ao lançamento apresentado sejam efectuados os seguintes:

- Um exactamente igual, mas pelo valor referente às mercadorias em Armazém, ou seja, por 19 725 €.
- Outro relativo às mercadorias encomendadas e apenas facturadas e recebidas em 20X1 (1 520 €) em que seria debitada a conta 67.8 - Provisões do período - Outras provisões e creditada a conta 29.8 - Provisões - Outras provisões.

A razão de ser desta forma de contabilização resulta do facto dos inventários encomendados não constarem do activo e como tal, não ser possível deduzir ao activo bruto algo que dele não conste.

## CASO PRÁTICO N.º 5

A Empresa SIGMA tem como objecto a construção e instalação de grandes equipamentos em pontes, barragens, etc..

Como o período de execução é geralmente inferior a um ano, a Empresa SIGMA só reconhece os resultados quando os trabalhos são concluídos e aceites pelo cliente, não obstante dispor de uma organização contabilística e orçamental que lhe permita acompanhar a evolução dos trabalhos e determinar o grau de acabamento.

Da auditoria efectuada constatou-se que em 31/12/X2 existiam os seguintes trabalhos em curso:

N.º DE OBRA	CUSTOS TOTAIS INCORRIDOS	CUSTOS ESTIMADOS PARA COMPLETAR	VALOR DO CONTRATO	FACTURAÇÃO TOTAL EMITIDA
99/X1	163 000	—	—	—
138/X1	75 600	300	60 000	60 000
154/X2	36 000	12 000	50 000	23 000
165/X2	<sup>(1)</sup> 57 000	13 000	85 400	75 000
174/X2	55 800	34 200	84 000	33 600
175/X2	8 000	64 000	100 000	—
176/X2	<sup>(2)</sup> 20 000	120 000	180 000	36 000
	<u>415 400</u>	<u>243 500</u>	<u>559 400</u>	<u>227 600</u>

(1) Inclui a quantia de 5 000 referente a materiais não aplicados.

(2) Inclui a quantia de 8 000 referente a materiais não aplicados.

Das obras consideradas concluídas no exercício o auditor destacou as seguintes nos seus papéis de trabalho, cujas margens brutas se mostram superiores a 50%:

N.º DE OBRA	CUSTOS INCORRIDOS	VALOR DO CONTRATO	FACTURAÇÃO EMITIDA	MARGEM RECONHECIDA	
				VALOR	%
152/X2	90 000	182 000	182 000	92 000	50,5
164/X2	71 000	144 000	144 000	73 000	50,7

Relativamente aos anos anteriores foi constatado que de 20X0 para 20X1 não transitaram quaisquer obras em curso e de 20X1 para 20X2 transitaram as seguintes:

N.º DE OBRA	CUSTOS INCORRIDOS			VALOR DO CONTRATO	FACTURAÇÃO EMITIDA			MARGEM BRUTA RECONHECIDA EM 20X2
	ATÉ 31/12/X1	EM 20X2	TOTAL		ATÉ 31/12/X1	EM 20X2	TOTAL	
99/X1	32 000	131 000	163 000	—	—	—	—	(a)
130/X1	106 000	32 000	138 000	166 000	90 000	76 000	166 000	28 000
135/X1	90 000	60 000	150 000	200 000	105 000	95 000	200 000	50 000
138/X1	75 400	200	75 600	60 000	55 000	5 000	60 000	(a)

(a) Ainda em curso em 31/12/X2.

Dos procedimentos substantivos efectuados sobre as várias obras foi concluído que:

- Os custos imputados às obras respeitam exclusivamente a matérias primas, mão de obra e gastos gerais de fabrico. Relativamente às matérias primas por utilizar em 31 de Dezembro são efectuadas pelo responsável da obra listas valorizadas das mesmas.
- O código 99/X1 tem a designação de "Obras diversas" e integra fundamentalmente custos incorridos depois do encerramento das obras (18 000 em 20X2 e 32 000 em 20X1) e custos transferidos de obras encerradas no exercício de 20X2, sendo 30 000 referentes à obra 164/X2 e 83 000 da obra 152/X2.
- A obra 138/X1 encontra-se concluída. A estimativa de custos apresentada decorre de garantias bancárias ainda existentes.
- A obra 174/X2 era uma obra em que as estimativas iniciais apontavam para uma margem de 20%. Segundo o Director Financeiro existe o propósito de negociar com o cliente o ajustamento do preço em 8 000, tendo em conta que a mesma irá ser terminada e entregue antes do prazo fixado.
- A conta 28.2.1 - Diferimentos - rendimentos a reconhecer - Facturação de obras em curso inclui um saldo de 211 600 em vez de 227 600. A diferença existente respeita à obra 176/X2, cuja factura foi mantida na conta 72 - Prestações de serviços.
- Os gastos suportados pela Empresa SIGMA após o encerramento das obras são em média de 1,5% do valor facturado. A Empresa SIGMA tem considerado que face a reduzida percentagem e ao facto de tais gastos poderem variar de obra para obra, é mais aconselhável proceder à sua contabilização apenas no momento em que ocorrem. De acordo com as obras abrangidas e a percentagem atrás referida, os mesmos poderão atingir cerca de 22 500.

Pretende-se que:

1. Apresente os ajustamentos e/ou reclassificações que deve propor à Empresa SIGMA, mantendo o método do contrato terminado por ela adoptado.<sup>1</sup>
2. Apresente os ajustamentos e/ou reclassificações considerados apropriados no pressuposto de que Empresa SIGMA, pretendendo passar a adoptar já no exercício de 20X0 o método da percentagem de acabamento relativamente a todas as obras, solicitou a colaboração dos auditores.
3. Determine os saldos auditados dos Produtos e trabalhos em curso e dos acréscimos e diferimentos relacionados com as obras em execução segundo cada um dos métodos.
4. Determine a variação dos capitais próprios (resultados transitados e resultado líquido do período) apurada pelos auditores em cada um dos métodos.

<sup>1</sup> Ainda que sabendo-se que este método foi excluído do SNC, conforme comentário constante na resolução do 2º pedido.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

A análise dos elementos apresentados permite concluir que:

- A "obra" 99/X1 respeita integralmente a custos extintos pelo que deve ser excluída dos produtos e trabalhos em curso. Do saldo apresentado 32 000 respeitam a custos transitados de 20X1, os quais já deviam ter sido reconhecidos na demonstração dos resultados daquele exercício.
- A obra 138/X1, que é deficitária, já se encontra concluída desde 20X1, pelo que não poderá transitar em curso. De salientar, aliás, que já naquele exercício foi cometido um erro material ao não serem reconhecidos os réditos e os gastos da obra.
- A obra 174/X2 apresenta um prejuízo potencial de 6 000, que deve ser objecto de ajustamento. Embora exista uma possibilidade da Empresa SIGMA poder recuperar o prejuízo, tal não se encontra assegurado pelo que não deve ser tomado em consideração.
- Os diferimentos - rendimentos a reconhecer devem ser objecto de correcção, face à facturação emitida até 31 de Dezembro de 20X2 relativamente às obras em curso.
- As contingências susceptíveis de ocorrer durante o período de garantia devem ser objecto de provisão.

De acordo com o tratamento preconizado pelo IASB (IAS 8) e pela CNC (NCRF 4) relativamente a erros materiais de períodos anteriores, a correcção do erro é excluída dos resultados do período em que o mesmo é descoberto, a menos que tal procedimento se revele impraticável. Os erros devem, portanto, e sempre que possível, ser corrigidos retrospectivamente.

Nestas circunstâncias, os lançamentos a propor à Empresa SIGMA serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	56 Resultados transitados	1	107 400	
		56.3 Exercício de 20X1			
		38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos			
		38.6 Produtos e trabalhos em curso			107 400
2	R	38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos	2	107 400	
		38.6 Produtos e trabalhos em curso			
		36 Produtos e trabalhos em curso			
		36.1 Obra 99/X1			32 000
		36.2 Obra 138/X1			75 400

n.º	tipo	contas	notas	quantias		
3	A	73	Variações nos inventários da produção	3	18 200	
		73.3	Produtos e trabalhos em curso			
		36	Produtos e trabalhos em curso			
		36.1	Obra 99/X1			18 000
		36.2	Obra 138/X1			200
4	A	28	Diferimentos	4	60 000	
		28.2.1	Rendimentos a reconhecer - Facturação de obras			
		56	Resultados transitados			60 000
		56.3	Exercício de 20X1			
5	A	73	Variações nos inventários da produção	5	113 000	
		73.3	Produtos e trabalhos em curso			
		36	Produtos e trabalhos em curso			
		36.1	Obra 99/X1			113 000
6	A	65	Perdas por imparidade	6	3 720	
		65.2	Em inventários - Produtos e trabalhos em curso			
		36	Produtos e trabalhos em curso			3 720
		36.9	Perdas por imparidade acumuladas			
7	A	67	Provisões do período	7	2 280	
		67.8	Outras provisões			
		29	Provisões			
		29.8	Outras provisões - Prejuízos potenciais em obra a executar			2 280
8	A	72	Prestações de serviços	8	16 000	
		72.1	Facturação de serviços contratuais			
		27	Diferimentos			
		28.2.1	Rendimentos a reconhecer - Facturação de obras			16 000
9	A	67	Provisões do período	9	22 500	
		67.2	Garantias a clientes			
		29	Provisões			
		29.2	Garantias a clientes			22 500

## Notas:

1. Reconhecimento dos custos incorridos em 20X1 indevidamente inventariados naquele exercício como produtos e trabalhos em curso:

Obra 138/X1	75 400
"Obra" 99/X1 - Custos com obras encerradas	<u>32 000</u>
	<u>107 400</u>

2. Regularização dos inventários transitados de 20X1.
3. Custos incorridos em 20X2 indevidamente considerados em Produtos e trabalhos em curso.
4. Reconhecimento dos rendimentos diferidos pela Empresa SIGMA e relativos à obra 138/X1.
5. Reconhecimento dos custos transferidos para a obra 99/X1 e relativos às obras 152/X1 (83 000) e 164/X2 (30 000), as quais foram consideradas concluídas em 20X2.
6. Prejuízo potencial referente à obra 174/X2, na parte que se encontra executada.

$$\frac{55\ 800}{55\ 800 + 34\ 200} = 62\%$$

$$62\% \times (84\ 000 - 90\ 000) = - 3\ 720$$

Os 8 000 referentes à eventual revisão do preço, não se encontrando assegurados, não eliminam a necessidade de ajustar o valor do inventário.

7. Prejuízo potencial referente à obra 174/X2, na parte que se encontra por executar

$$6\ 000 - 3\ 720 = 2\ 280$$

8. Correção do diferimento face à facturação emitida de obras em curso.
9. Constituição da provisão para garantias.

## Resolução do 2.º pedido

O método da percentagem de acabamento é hoje considerado o método mais apropriado para reconhecer os réditos provenientes da prestação de serviços, na medida em que permite que as demonstrações financeiras reflectam o desempenho referente à actividade efectivamente desenvolvida.

Quer as normas internacionais de contabilidade (IAS 11 e IAS 18) quer, mais recentemente, as normas nacionais (NCRF 19 e 20) deixaram mesmo de fazer referência ao método do contrato terminado, pelo que, quando não existe fiabilidade na estimativa do desfecho da transacção, o rendimento "deve ser reconhecido somente na medida em que os gastos reconhecidos sejam recuperáveis". A fase de acabamento é frequentemente determinada através da proporção entre os custos incorridos (com exclusão dos materiais adquiridos mas não utilizados ou aplicados) e os custos totais estimados para a execução do serviço.

A adopção do método da percentagem de acabamento pela Empresa SIGMA traduz uma alteração de política contabilística, o que só deve ser feito se a mesma for exigida por um organismo de normalização contabilística ou se da mesma resultar uma apresentação mais apropriada das demonstrações financeiras.

De acordo com o tratamento preconizado pelo IASB (IAS 8) e pela CNC (NCRF 4) uma alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente a menos que seja impraticável fazê-lo. Qualquer ajustamento resultante deve ser relatado como um ajustamento ao saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado.

Para a resolução deste 2.º pedido há que distinguir as seguintes fases:

- Reconhecimento dos gastos e dos réditos referentes a trabalhos concluídos em 20X1, mas ainda incluídos no balancete das obras em curso.
- Determinação dos resultados reconhecidos no exercício de 20X2, na parte que respeita a trabalhos executados em 20X1.
- Apuramento dos resultados referentes a trabalhos executados em 20X2, tendo em conta a fase de acabamento existente em 31/12/X2.
- Reconhecimento dos prejuízos potenciais e dos previsíveis gastos a incorrer durante o período de garantia.

Nestas circunstâncias, a primeira fase corresponde aos lançamentos 1 a 5 do primeiro pedido, os quais, por serem iguais, não são aqui repetidos.

Relativamente às obras 130/X1 e 135/X1 há que expurgar do resultado operacional de 20X2 a parte correspondente ao trabalho efectuado em 20X1, como segue:

OBRA	CUSTOS EM 31/12/X1	CUSTOS TOTAIS	% DE ACABAMENTO EM 31/12/X1	VALOR DO CONTRATO	FACTURAÇÃO EMITIDA ATÉ 31/12/X1	GASTOS DE 20X1	RÉDITOS DE 20X1	DEVEDORES POR ACRÉSCIMOS DE RENDIMENTOS EM 31/12/X1	DIFERIMENTOS - RENDIMENTOS A RECONHECER EM 31/12/X1
130/X1	106 000	138 000	76.8	166 000	90 000	106 000	(1) 127 488	37 488	—
135/X1	90 000	150 000	60,0	200 000	105 000	90 000	(2) 120 000	15 000	—
	<u>196 000</u>	<u>288 000</u>		<u>366 000</u>	<u>195 000</u>	<u>196 000</u>	<u>247 488</u>	<u>52 488</u>	<u>—</u>

(1) 78,8% x 166 000 = 127 488

(2) 60,0% x 200 000 = 120 000

O mapa apresentado permite constatar que em 20X2 foram reconhecidos 196 000 de gastos e 247 488 de réditos relativos a trabalho efectuado em 20X1.

Os lançamentos a propor à Empresa SIGMA, deverão ser os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
6	R	72 Prestações de serviços	1	247 488
		72.1 Facturação de obras		
		56 Resultados transitados		
		56.3 Exercício de 20X1		
7	R	56 Resultados transitados	2	196 000
		56.3 Exercício de 20X1		
		38 Reclassificações e regularização de inventários e activos biológicos		
		38.6 Produtos e trabalhos em curso		
8	R	38 Reclassificações e regularização de inventários e activos biológicos	3	196 000
		38.6 Produtos e trabalhos em curso		
		73 Variações nos inventários da produção		
		73.3 Produtos e trabalhos em curso		

Notas:

1. Réditos imputáveis ao exercício de 20X1.
2. Custo das obras 130/X1 e 135/X1 imputáveis ao exercício de 20X1. Custos incluídos nos inventários iniciais de produtos e trabalhos em curso.

## 3. Correção referente à variação da produção.

No que se refere às obras em curso em 31/12/X2, temos:

OBRA	CUSTOS EM 31/12/X2	CUSTOS TOTAIS ESTIMADOS	% DE ACABAMENTO	VALOR DO CONTRATO	FACTURAÇÃO EMITIDA ATÉ 31/12/X2	GASTOS DE 20X2	RÉDITOS DE 20X2	DEVEDORES POR ACRÉSCIMOS DE RENDIMENTOS EM 31/12/X1	DIFERIMENTOS - RENDIMENTOS A RECONHECER EM 31/12/X1	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
154/X2	36 000	48 000	75,0	50 000	23 000	36 000	37 500	14 500	-	-
165/X2	* 52 000	70 000	74,3	85 400	75 000	52 000	63 452	-	11 548	5 000
174/X2	55 800	90 000	62,0	84 000	33 600	55 800	52 080	18 480	-	-
175/X2	8 000	72 000	11,1	100 000	-	8 000	11 100	11 100	-	-
176/X2	* 12 000	140 000	8,6	180 000	36 000	12 000	15 480	-	20 520	8 000
	<u>163 800</u>	<u>420 000</u>		<u>499 400</u>	<u>167 600</u>	<u>163 800</u>	<u>179 612</u>	<u>44 080</u>	<u>32 068</u>	<u>13 000</u>

\* Deduzido o custo dos materiais não aplicados, o qual deve permanecer como Produtos e trabalhos em curso.

O mapa apresentado permite constatar que os gastos e os réditos a reconhecer no exercício ascendem, respectivamente, a 163 800 e a 179 612.

Os lançamentos a propor à Empresa SIGMA serão os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
9	A	28 Diferimentos	1	151 600
		28.2.1 Rendimentos a reconhecer -- Facturação de obras		
		72 Prestações de serviços		
		72.1 Trabalhos contratuais		
10	A	73 Variações nos inventários da produção	2	163 800
		73.3 Produtos e trabalhos em curso		
		36 Produtos e trabalhos em curso		
		36.3 Obra 154/X2		
		36.4 Obra 165/X2		
		36.5 Obra 174/X2		
		36.6 Obra 175/X2		
		36.7 Obra 176/X2		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
11	A	27 Outras contas a receber e a pagar	3	44 080
		27.2.1 Devedores por acréscimos de rendimentos - Trabalhos executados não facturados		
		72 Prestações de serviços		
12	A	72.1 Trabalhos contratuais	4	32 068
		72.1 Prestações de serviços		
		28 Diferimentos		
		28.2.1 Rendimentos a reconhecer - Excesso de facturação emitida sobre os réditos reconhecidos		

## Notas:

## 1. Transferência de Diferimentos - Rendimentos a reconhecer constantes do balancete:

Obra 154/X2	23 000
Obra 165/X2	75 000
Obra 174/X2	33 600
Obra 176/X2	20 000 (a)
	<u>151 600</u>

(a) Facturação total	36 000
Facturação considerada pela Empresa na conta 72	<u>(16 000)</u>
	<u>20 000</u>

## 2. Gastos reconhecidos no exercício por via da adopção do método da percentagem de acabamento. O lançamento apresentado anula a variação da produção anteriormente reconhecida pela empresa.

## 3. Réditos reconhecidos no exercício em função do grau de acabamento, ainda não facturados (obras 154/X2, 174/X2 e 175/X2).

## 4. Excesso da facturação emitida sobre os réditos reconhecidos (obras 165/X2 e 176/X2)

Das obras em curso em 31/12/X2 salienta-se a obra 174/X2, na qual foi reconhecido um prejuízo no exercício de 3 720, existindo uma perda estimada de 2 280 relativamente aos trabalhos ainda a executar. Este prejuízo deve ser objecto de reconhecimento através da constituição de uma provisão.

Os previsíveis gastos a incorrer durante o período de garantia, no valor de 22 500, devem igualmente ser contabilizados.

Os lançamentos a efectuar relacionados com estas últimas situações são exactamente iguais aos lançamentos 7 e 9 do primeiro pedido, ou seja:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
13	A	67	Provisões do período	1	2 280	
		67.8	Outras provisões			
		29	Provisões			
		29.8	Outras provisões – Prejuízos potenciais em obra a executar			
14	A	67	Provisões do período	2	22 500	
		67.2	Garantias a clientes			
		29	Provisões			
		29.2	Garantias a clientes			

#### Notas:

- Prejuízo potencial referente à obra 174/X2, na parte que ainda se encontra por executar.
- Constituição da provisão para garantias.

#### Resolução do 3.º pedido

De acordo com os lançamentos de correcção propostos à Empresa SIGMA, os saldos auditados das rubricas Produtos e trabalhos em curso, Devedores por acréscimos de rendimentos – Trabalhos contratuais não facturados e Diferimentos - Rendimentos a reconhecer – Excesso de facturação emitida sobre os réditos reconhecidos, segundo cada um dos métodos de contabilização são os seguintes:

#### Método do contrato terminado

CONTAS	SALDO PELA EMPRESA EM 31/12/X2	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDOS AUDITADOS EM 31/12/X2
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
Produtos e trabalhos em curso	415 400	—	238 600	—	—	176 800
Diferimentos - Rendimentos a reconhecer	—	—	—	—	—	—
Devedores por acréscimos de rendimentos	211 600	60 000	16 000	—	—	167 600

#### Método da percentagem de acabamento

CONTAS	SALDO PELA EMPRESA EM 31/12/X2	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDOS AUDITADOS EM 31/12/X2
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
Produtos e trabalhos em curso	415 400	—	238 600+ 163 800	—	—	13 000
Devedores por acréscimos de rendimentos	—	44 080	—	—	—	44 080
Diferimentos - Rendimentos a reconhecer	211 600	60 000 + 151 600	32 068	—	—	32 068

## Resolução do 4.º pedido

A variação do capital próprio (resultados transitados e resultado líquido) em cada um dos métodos de contabilização é a seguinte:

DESCRIÇÃO	RESULTADOS TRANSITADOS	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO
Método do contrato terminado		
Lançamento n.º 1	(107 400)	(18 200)
Lançamento n.º 3		
Lançamento n.º 4	60 000	(113 000)
Lançamento n.º 5		(3 720)
Lançamento n.º 6		(2 280)
Lançamento n.º 7		(16 000)
Lançamento n.º 8		(22 500)
Lançamento n.º 9		
	<u>(47 400)</u>	<u>(175 700)</u>
Método da percentagem de acabamento		
Lançamentos n.ºs 1 a 5	(47 400)	(131 200)
Lançamento n.º 6	247 488	(247 488)
Lançamentos n.ºs 7 e 8	(196 000)	196 000
Lançamento n.º 9		151 600
Lançamento n.º 10		(163 800)
Lançamento n.º 11		44 080
Lançamento n.º 12		(32 068)
Lançamento n.º 13		(2 280)
Lançamento n.º 14		(22 500)
	<u>4 088</u>	<u>(207 656)</u>

A diferença entre os ajustamentos totais efectuados segundo o método do contrato terminado (223 100 negativos) e os efectuados segundo o método da percentagem de acabamento (203 568 negativos) respeita aos lucros apurados relativamente às obras em curso em 31/12/X2, no valor de 19 532.

## CASO PRÁTICO N.º 6

Relativamente à área de Inventários da Empresa ALFA, que se dedica ao fabrico de cofres e portas de alta segurança, são conhecidos os seguintes dados referidos a 31/12/X1:

Matérias primas	327 500
Produtos e trabalhos em curso	87 000
Produtos acabados	66 500
Perdas por imparidade acumuladas	
Em Matérias primas	13 500

Da lista de inventário das matérias primas, que totaliza 327 500 €, destacam-se as fechaduras importadas do Japão, CIF Lisboa, acerca das quais foram extraídos os elementos abaixo indicados:

TIPOS	REF. <sup>a</sup>	QUANTIDADES	CUSTO UNITÁRIO
A	16258X	300	74,5 €
B	15034Y	3 800	7,5 €
C	08724X	1 600	6,0 €
D	06028Y	236	25,0 €

As aquisições efectuadas no 4.º trimestre de 20X1 e em Janeiro de 20X2, relativas aqueles tipos de artigos, são as seguintes:

TIPO	FACTURAS		DATA DE RECEPÇÃO	QUANTIDADE	VALOR DE COMPRA
	N.º	DATA			
A	78570	16/10/X1	31/10/X1	180	12 420
	81640	20/11/X1	26/11/X1	200	13 900
	82 015	02/12/X1	30/11/X1	130	9 000
	114	04/01/X2	30/12/X1	100	7 270
	83048	30/12/X1	15/01/X2	90	6 705
B	81 600	13/11/X1	29/11/X1	4 000	27 200
	120	17/01/X2	05/01/X2	3 000	22 500

As fechaduras do tipo C e D foram adquiridas antes de 20X0 e só raramente são utilizadas. De acordo com o evidenciado nas listas de inventário parte significativa das fechaduras apresenta mesmo sinais de oxidação.

Ainda relativamente às matérias primas foi apurado pelos auditores que:

- a) As despesas adicionais de compra suportadas, desde a chegada ao porto de Lisboa até ao local de armazenagem, representam, em média, 1% do valor total de cada factura.
- b) É prática corrente da Empresa proceder ao reconhecimento das suas responsabilidades, por contrapartida de compras, no mês em que as facturas dos fornecedores são emitidas.
- c) A Empresa ainda adopta o sistema de inventário intermitente.
- d) De acordo com as políticas definidas, deve ser utilizado o FIFO como método de custeio das saídas.

Nos Produtos e trabalhos em curso foi considerada em duplicado a Ordem de produção n.º 3477, com um custo imputado de 11 900 €. Por outro lado, não foram consideradas as Ordens n.ºs 3490 e 3491, já em fase de acabamento, cujo custo incorrido totaliza 29 150 €.

Na lista de produtos acabados incluem-se diversas portas fabricadas anteriormente a 20X0, mensuradas ao custo de produção (23 000€), cujos modelos já foram retirados do catálogo. A Empresa tem clientes interessados nas referidas portas desde que lhes seja concedido um desconto de 50% do preço de venda (preço com margem de 40% sobre o custo) e a montagem seja feita pela Empresa ALFA. O custo de cada montagem (mão de obra, deslocação e materiais) ascende a cerca de 10% do custo de produção.

Baseando-se nas informações prestadas e considerando que está a auditar as contas de 20X1 da Empresa ALFA

#### Pretende-se:

1. A confirmação da valorização final dos artigos testados (fechaduras A e B).
2. A indicação de eventuais ajustamentos e/ou reclassificações decorrentes da auditoria efectuada, sabendo que as contas da Empresa ainda não estão encerradas.

**Nota:** Explícite os cálculos e lançamentos efectuados, podendo, se for caso disso, arbitrar valores ou assumir pressupostos.

### CASO PRÁTICO N.º 7

A Empresa BETA, que adopta o sistema de inventário intermitente, efectuou a contagem física dos seus inventários em 30 de Dezembro a fim de poder concluir no dia 31 a instalação de duas máquinas já entregues e facturadas a clientes.

Na altura da contagem os auditores constataram que os artigos inventariados são todos os recepcionados até à Guia n.º 4882, a qual corresponde à última emitida. No final do dia 31 o responsável pelo trabalho de campo verificou terem sido ainda emitidas as Guias de recepção n.ºs 4883 e 4884 respeitantes a bens recebidos no último dia do ano, os quais não afectaram o valor global dos inventários. Na fase final da auditoria, e para efeitos do teste aos "cortes" de recepção e de compras, foram obtidas as seguintes informações da Empresa auditada:

GUIA DE RECEPÇÃO N.º	DATA DA FACTURA	VALOR DA FACTURA	DATA DE EXPEDIÇÃO	CONDIÇÕES DE COMPRA	MÊS EM QUE FOI CONTABILIZADA A COMPRA
4882	30/12	2 680	28/12	FOB/Vigo	Dezembro
4883	17/12	4 800	16/12	DES/Lisboa	Janeiro
4884	31/12	5 900	26/12	FOB/Roterdão	Dezembro
4885	20/12	7 500	20/12	DES/Lisboa	Dezembro
4886	29/12	4 600	29/12	FOB/Newcastle	Dezembro
4887	04/01	8 950	31/12	DES/Lisboa	Janeiro
4888	06/01	7 500	27/12	FOB/Londres	Janeiro
4889	31/12	4 200	30/12	FOB/Vigo	Janeiro

FOB - Free On Board  
DES - Delivery Ex-Ship

Face aos elementos apresentados

#### Pretende-se que:

1. Indique os objectivos da auditoria ao conferir os "cortes" de recepção e de compras (cutoff).
2. Indique relativamente a cada guia de recepção o erro praticado, se algum existe, e elabore os ajustamentos e/ou reclassificações correspondentes. Admita que o encerramento das contas está apenas pendente das conclusões da auditoria.
3. Relativamente aos erros indicados na alínea anterior identifique os mais importantes. Justifique.

## CASO PRÁTICO N.º 8

No conjunto dos inventários da Empresa GAMA, preponderam as mercadorias do modelo K, as quais são importadas directamente do Brasil, FOB – Rio de Janeiro. Na contagem física efectuada em 31/12/X0 foram inventariadas 700 unidades que foram valorizadas a 386 € cada, apresentado a conta 32 – Mercadorias um saldo total de 270 200. Entre 15 de Outubro de 20X0 e 31 de Janeiro de 20X1 foram recebidas e contabilizadas as seguintes facturas do fornecedor W:

FACTURAS		DATA DE EXPEDIÇÃO	DATA DE RECEPÇÃO	QUANTIDADE (UNIDADES)	VALOR EM USD
N.º	DATA				
660/X0	30/10/X0	16/10/X0	31/10/X0	550	192 500
794/X0	11/11/X0	08/11/X0	20/11/X0	100	35 000
873/X0	11/12/X0	03/12/X0	23/12/X0	250	90 000
10/X1	02/01/X1	20/12/X0	07/01/X1	400	154 800

Por outro lado, sabe-se que:

- A Empresa GAMA, que funciona em sistema de inventário periódico, contabiliza as facturas com base no câmbio em vigor no final do mês a que respeitam e adopta o FIFO como critério de custeio das saídas.
- A cotação EUR/USD era, em 30/08/X0, de 1,10. Até 28/02/X1 o € teve, em relação ao dólar, uma valorização mensal de 1%.
- Até à armazenagem das referidas mercadorias, no armazém do comprador, ocorreram gastos relacionados com transportes, seguros, desalfandegamento e desestiva, conforme discriminação que se apresenta:

PERCURSOS MERCADORIAS CONSTANTES DAS	ATÉ AO PORTO DE DESTINO (EM DÓLARES)	DO PORTO DE DESTINO AO ARMAZÉM DO COMPRADOR (EM €)
Fact. n.º 660/X0	25 900	800
Fact. n.º 794/X0	4 324	200
Fact. n.º 873/X0	11 346	500
Fact. n.º 10/X1	(a) 20 532	(b) 600

(a) Facturadas e contabilizadas em 20/12/X0

(b) Facturadas e contabilizadas em 06/01/X1

Nestas condições, e no âmbito do exame à área de Inventários,

**Pretende-se:**

1. Um mapa demonstrativo da valorização final das mercadorias, na sua qualidade de auditor.
2. Apresentação dos ajustamentos e/ou reclassificações considerados necessários face à mensuração anteriormente obtida.

**CASO PRÁTICO N.º 9**

A Empresa OMEGA é uma Empresa do sector têxtil, especialmente vocacionada para a confecção de fatos de banho, a maior parte dos quais destinada ao mercado externo. Tendo em conta a especificidade da actividade, o exercício económico termina em 31 de Julho. Da análise à área dos Inventários constataram-se os seguintes aspectos:

- a) A Empresa adopta o sistema de inventário permanente relativamente às matérias primas e produtos acabados.
- b) A produção em curso é controlada através da abertura informática de ordens de produção. Os artigos produzidos são entregues no armazém de produtos acabados acompanhados da respectiva guia de transferência.
- c) Não obstante o sistema utilizado, são sempre efectuadas contagens físicas globais no final do exercício económico, como se a Empresa adoptasse o sistema de inventário periódico. Para as referidas contagens, que envolvem, exclusivamente, pessoal do armazém e da produção, não são, regra geral, escritas quaisquer instruções nem são efectuadas reuniões preparatórias. De referir, contudo, que as contagens são feitas sem acesso às quantidades constantes do sistema informático, sendo estas no final corrigidas em função do resultado do inventário.
- d) As matérias primas e subsidiárias são mensuradas ao custo de aquisição, enquanto a produção é mensurada de acordo com os padrões definidos na ficha do produto.
- e) De acordo com as políticas adoptadas na Empresa, as quantidades constantes das listas informáticas referentes a 31 de Julho de 20X2 foram corrigidas em função das quantidades inventariadas, existindo relativamente a alguns itens diferenças significativas. Os procedimentos de auditoria permitiram, contudo, concluir que:
  - Não foram consideradas no processo de inventariação os seguintes bens localizados em instalações de empresas de confecção subcontratadas:

Matérias primas	
Referência 3 715 R	14 500
Referência 4 619 S	9 000
Produtos acabados	
Referência LC 20X3	8 000
Referência LC 20X2	22 500

- Já tinham sido expedidas, mas não facturadas, encomendas no valor de 35 000 €. A facturação foi emitida em 01/08/X2 mas com data e com referência a 31 de Julho. Por via do procedimento adoptado a lista final dos produtos acabados apresentada pela Empresa (lista informática) inclui menos 1 400 peças (28 000 €) do que aquelas que foram inventariadas.
- A Empresa mantém em stock tecidos estampados e produtos acabados de colecções de anos anteriores, cujo custo se resume como segue:

COLECÇÃO	MATÉRIAS PRIMAS	PRODUTOS ACABADOS	
(ano)	(valor)	(valor)	(peças)
< 20X0	92 000	70 000	6 200
20X0	38 000	28 500	2 100
20X1	<u>41 500</u>	<u>47 500</u>	<u>2 900</u>
	<u>171 500</u>	<u>146 000</u>	<u>11 200</u>

A Administração tem vindo a efectuar contactos no sentido de colocar estes artigos no mercado, de forma a realizar algum dinheiro e libertar parte do armazém. Embora as diligências já feitas não tenham surtido efeito, a Administração tem presentemente em seu poder uma proposta de um potencial cliente que se propõe comprar até 30 000 peças a 8 €, independentemente do modelo e ano da colecção.

A Administração considera a proposta bastante interessante e admite mesmo transformar todo aquele tecido, fabricando 17 500 peças, ainda que para tanto tenha que suportar custos de transformação de 2 € por peça.

Os bens de 20X1 foram sujeitos a perdas por imparidade em 20% e os de anos anteriores em 40%.

#### Pretende-se:

1. Um comentário sobre os aspectos de controlo interno referidos e apresentação de eventuais sugestões que possam contribuir para a melhoria do sistema.
2. A elaboração dos ajustamentos e/ou reclassificações que devam ser propostos à Administração de forma a que as demonstrações financeiras apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa em 31/07/X2 e os resultados das operações efectuadas.

## CASO PRÁTICO N.º 10

A Empresa SIGMA tem como principal actividade a comercialização e instalação de máquinas destinadas ao sector têxtil, prestando a necessária assistência técnica, sujeita ou não a contrato. De um modo geral a Empresa mantém em stock diversas máquinas, entre as mais solicitadas pelos clientes, acessórios, peças e consumíveis, adoptando em termos contabilísticos o sistema de inventário periódico. As máquinas de uso mais específico, e de custo mais elevado, apenas são adquiridas mediante encomenda dos clientes.

No inventário efectuado em 31/12/X0 foram constatados pelos auditores os seguintes aspectos:

Última guia de entrada em armazém: N.º 3127, de 30/12/X0

Última guia de remessa: N.º 9135, de 30/12/X0

Última factura emitida: N.º 2100, de 29/12/X0. Corresponde à guia de remessa n.º 9131, de 29/12

Bens excluídos do âmbito do inventário por se encontrarem vendidos:

CLIENTE	NOTA DE ENCOMENDA		DESCRIÇÃO	CUSTO	INFORMAÇÃO OBTIDA
	N.º	DATA			
EE	367	29/11	1 Máq. BT 100	3 400	(1)
GG	937	28/12	1 Máq. BT 200	4 500	(2)

(1) A máquina está facturada e paga. Vai ser levantada pelo cliente em Janeiro de 20X1.

(2) A máquina não está facturada. Aguarda-se a recepção dos últimos componentes para que possa ser entregue ao cliente. Os 4 500 € respeitam, exclusivamente, à máquina existente em armazém.

Na fase final da auditoria foi efectuada a análise dos "cortes" de expedição e de vendas tendo sido observados os seguintes aspectos:

FACTURA			GUIA DE REMESSA		CUSTO
N.º	DATA	VALOR	N.º	DATA	
2100	29/12/X0	5 000	9131	29/12/X0	4 260
2101	30/12/X0	7 800	(a)	(a)	(a)
2102	31/12/X0	2 800	9132	29/12/X0	2 240
2103	31/12/X0	720	9135	30/12/X0	600
2104	31/12/X0	13 800	9133	30/12/X0	12 000
2105	02/01/X1	6 210	9134	30/12/X0	5 400
2106	02/01/X1	390	9136	02/01/X1	300
2107	03/01/X1	975	9137	02/01/X1	780

(a) A factura foi emitida a pedido do cliente e consta do diário de vendas de Dezembro. Os equipamentos só foram expedidos pelo fornecedor em 29/12/X0 (FOB Newcastle) e recepcionados em 10/01/X1.

Foram igualmente examinadas as compras de Janeiro de 20X1, tendo sido preparado o seguinte papel de trabalho:

FORNECEDOR	FACTURA N.º	DATA	VALOR	OBSERVAÇÕES
AAA	10387	31/12/X0	1 800	Guia de entrada 3125
DDD	23130	31/12/X0	4 650	Guia de entrada 3130, de 08/01/X1. Máquinas expedidas por DDD em 30/12, FOB/Vigo
HHH	14408	31/12/X0	6 700	Guia de entrada 3138, de 12/01/X1. Máquinas expedidas por HHH em 30/12, CIF/Lisboa
NNN	9631	31/12/X0	5 240	Guia de entrada 3135, de 10/01/X1. Facturados por SIGMA em 29/12 (Fact. 2101)

Aquando do inventário foi constatado pelos auditores a existência em armazém de diversas peças com aspecto antigo, cujas referências foram anotadas nos papéis de trabalho. Colocada a questão ao responsável pelo armazém foi por ele referido que são peças de modelos já bastante antigos, na altura adquiridas em quantidades excessivas, por erro de um Chefe de Compras que já não trabalha na Empresa.

As poucas peças utilizadas são as requisitadas pelos Serviços de Assistência. As que existem em armazém, se não puderem ser utilizadas em qualquer outro modelo, o que é muito pouco provável, nem em vinte anos se esgotam.

Posteriormente os auditores obtiveram a informação de que a Administração tem em seu poder uma proposta de aquisição de tais peças por 20% do custo, que é de 9 000 €.

#### Pretende-se:

1. A elaboração dos ajustamentos e/ou reclassificações que devem ser apresentados à Empresa SIGMA, assumindo que as contas não se encontram encerradas.
2. A indicação do valor auditado dos inventários, sabendo que os saldos evidenciados no balancete da Empresa totalizam 130 000.

## Capítulo 4

### Activos Intangíveis

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 3)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 4 a 6)

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DOS ACTIVOS INTANGÍVEIS

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os activos intangíveis são adequados e estão, de facto, a ser aplicados.
2. Os activos intangíveis são de propriedade da Empresa e estão relacionados com a sua actividade.
3. Os activos intangíveis estão reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
4. As adições registadas no período sob verificação representam efectivamente quantias a capitalizar e, ao mesmo tempo, débitos apropriados contra operações futuras.
5. Existem débitos a contas de gastos ou perdas que digam respeito a direitos que devem ter sido capitalizados.
6. Os ganhos ou as perdas resultantes da alienação de activos intangíveis estão adequadamente contabilizados.
7. Os custos e as amortizações acumuladas relativos a direitos que tenham sido abatidos estão completamente retirados das respectivas contas.
8. As amortizações efectuadas no exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores.
9. Os saldos das contas de amortizações acumuladas são razoáveis atendendo à vida útil esperada e ao valor residual dos direitos.
10. O saldo da conta activos intangíveis em curso respeita a estudos/trabalhos não concluídos à data do Balanço e destinados aos activos intangíveis e/ou a adiantamentos efectuados a terceiros por conta dos mesmos.
11. As imparidades (perdas/reversões) relativas aos activos intangíveis estão adequadamente reconhecidas.
12. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

**CASO PRÁTICO N.º 1**

Admita que está a auditar as Contas de 20X1 da Empresa ALFA (empresa que nunca tinha sido sujeita a qualquer auditoria) e que as mesmas ainda não se encontram encerradas.

No decurso do seu trabalho, verificou que o saldo da conta Investimentos em curso - Activos intangíveis em curso, inclui a quantia de 37 500 relativa a despesas (fornecimentos e serviços externos) efectuadas em 20X0 (17 500) e em 20X1 (20 000) relacionadas com a pesquisa de novos processos de fabrico e de novas combinações de matérias primas.

O órgão de gestão da Empresa ALFA não lhe assegurou inequivocamente o sucesso de tal investigação nem lhe demonstrou que os novos processos venham a ser comercialmente viáveis.

**Pretende-se que:**

1. Indique as correcções que, na sua opinião, devem ser propostas à Empresa ALFA antes do fecho das contas.
2. Redija a certificação legal das contas (parágrafo intermédio e parágrafo da opinião) supondo que o órgão de gestão da Empresa ALFA não está disposto a incluir nas contas de 20X1 as correcções sugeridas.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

De acordo com o normativo contabilístico aplicável (NCRF 6 – Activos Intangíveis), os dispêndios com pesquisa (despesas de investigação) devem ser considerados gastos dos exercícios em que forem incorridos, uma vez que não é possível concluir que os mesmos venham a gerar benefícios económicos futuros, os quais têm a ver com o potencial para contribuir, directa ou indirectamente, para os fluxos de caixa e equivalentes de caixa para a empresa.

Lançamento de correcção a propor à Empresa ALFA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	68 Outros gastos e perdas	1	
		68.8 Outros		
		68.8.1 Correcções relativas a períodos anteriores		17 500
		62 Fornecimentos e serviços externos		20 000
		45 Investimentos em curso		
		45.4 Activos intangíveis em curso		37 500

## Notas:

1. Anulação de despesas indevidamente capitalizadas. Os fornecimentos e serviços externos (20 000) devem ser contabilizados de acordo com as naturezas dos gastos incorridos.

## Resolução do 2.º pedido

Está-se perante uma situação em que o ROC terá de emitir uma certificação legal das contas com uma reserva por desacordo, devido ao facto de a Empresa ALFA não ter seguido o normativo contabilístico aplicável.

Assim, o parágrafo da Reserva deverá ter a seguinte redacção:

## RESERVA

*O saldo da conta Activos intangíveis em curso inclui a quantia de 37 500 respeitante a despesas incorridas em 20X0 (17 500) e em 20X1 (20 000) relacionadas com a pesquisa de novos processos de fabrico, relativamente aos quais não é possível concluir, de forma inequívoca, que venham a produzir para a empresa benefícios económicos futuros.*

Por seu lado, o parágrafo da opinião deverá ter a seguinte redacção:

## OPINIÃO

*Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação descrita no parágrafo anterior, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa ALFA em 31 de Dezembro de 20X1, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.*

## CASO PRÁTICO N.º 2

Assuma que está a auditar as demonstrações financeiras da Empresa BETA com referência a 31/12/X1 e que o respectivo balancete, antes do fecho, apresenta os seguintes saldos relacionados com a conta Activos intangíveis:

Projectos de desenvolvimento		42 000	
Propriedade industrial			
Patente	210 000		
Franchise	<u>48 000</u>	<u>258 000</u>	
			<u>300 000</u>

Da análise efectuada aos registos contabilísticos e à respectiva documentação de suporte obtiveram-se as informações seguintes:

- Em 02/01/X0 a Empresa BETA adquiriu a patente em causa por 180 000 tendo-se estimado que a mesma viesse a ter uma vida útil de 9 anos. Na data da operação a referida patente constava nos registos contabilísticos da empresa vendedora por 210 000.
- Em 01/04/X1 a Empresa BETA celebrou um contrato de *franchise* por 48 000 com a Empresa XYZ ficando com a obrigação de lhe pagar 5% dos réditos anuais dele resultantes.

Os referidos réditos ascenderam, em 20X1 a 250 000 e a Empresa BETA estimou que a vida útil do *franchise* seria de 12 anos.

- Durante 20X1 a Empresa BETA desembolsou 42 000 relativos a despesas de desenvolvimento, como segue:

Materiais e ferramentas	14 200
Pessoal	17 600
Custos indirectos	<u>10 200</u>
	<u>42 000</u>

A Empresa BETA espera recuperar tais despesas a partir de 20X5 uma vez que se vão iniciar os estudos sobre a viabilidade técnica do processo e existe mercado para a sua comercialização.

- Em 02/01/X1, a Empresa BETA efectuou uma nova avaliação da vida útil da patente referida em *a)* e concluiu que, com referência àquela data, a patente só produzirá benefícios económicos até ao final de 20X5.

## Pretende-se:

1. A sua opinião, devidamente fundamentada, sobre a adequação de cada um dos saldos das contas relativas a activos intangíveis em 31/12/X1.
2. Indicação de eventuais lançamentos de correcção a introduzir nas demonstrações financeiras de 20X1..
3. Elaboração do Balanço em 31/12/X1 no que respeita às operações acima descritas.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

Em termos gerais, os activos intangíveis devem ser apresentados no Balanço mensurados ao custo de aquisição deduzido das respectivas amortizações acumuladas, no caso de a vida de tais activos ser finita e não indefinida, situação em que não há lugar a amortização. No entanto, no final de cada ano dever-se-á proceder ao teste de recuperabilidade de tais activos, a fim de se poder concluir se as respectivas quantias escrituradas são inferiores ou não aos respectivos valores esperados de realização. Como se sabe, se tais quantias forem superiores aos valores esperados de realização, as mesmas terão de ser reduzidas para estes através da contabilização da respectiva imparidade.

No caso em apreço verifica-se que a Empresa BETA não procedeu, como deveria ter feito, a quaisquer amortizações dos seus activos intangíveis.

Além disso:

- a) Relativamente às despesas com os projectos de desenvolvimento, também não procedeu à sua extinção, uma vez que, apesar de existir mercado para o respectivo processo técnico, ainda não se iniciaram os estudos sobre a sua viabilidade técnica.
- b) Relativamente à patente, a Empresa BETA não a contabilizou pelo seu custo de aquisição mas sim, erradamente, pela quantia que constava nos registos contabilísticos da empresa que detinha tal patente, sendo de presumir que a diferença entre as duas quantias (30 000) tenha sido indevidamente creditada numa conta de Reservas.

## Resolução do 2.º pedido

-- Cálculo do saldo da conta Patentes em 31/12/X1:

Custo de aquisição		180 000	
Amortizações			
De 20X0: 180 000 : 9		20 000	
De 20X1: 160 000 <sup>(1)</sup> : 5 <sup>(2)</sup>		<u>32 000</u>	<u>(52 000)</u>
Quantia escriturada			<u>128 000</u>

(1) 180 000 - 20 000 = 160 000.

(2) Número de anos de 02/01/X1 a 31/12/X5

– Cálculo do saldo da conta *Franchise* em 31/12/X1:

Custo de aquisição	48 000
Amortizações	
De 20X1: $48\ 000: 12 \times \frac{3}{4}$	<u>(3 000)</u>
Quantia escriturada	<u>45 000</u>

Lançamentos de correção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias					
1	A	74 Trabalhos para a própria empresa	1	42 000					
		74.2 Activos intangíveis							
		44 Activos intangíveis							
		44.2 Projectos de desenvolvimento			42 000				
2	A	68 Outros gastos e perdas	2	20 000					
		68.8 Outros							
		68.8.1 Correções relativas a períodos anteriores							
		64 Gastos de depreciação e de amortização			3	32 000			
		64.3 Activos intangíveis							
		55 Reservas					4	30 000	
		55.2 Outras reservas							
		44 Activos intangíveis							
		44.8 Amortizações acumuladas							52 000
		44 Activos intangíveis							
44.4 Propriedade industrial	30 000								
3	A	64 Gastos de depreciação e de amortização	5	3 000					
		44 Activos intangíveis							
		44.4 Propriedade industrial			3 000				

Notas:

1. Anulação do saldo da segunda conta, pelo facto de as respectivas despesas terem sido indevidamente capitalizadas.
2. Contabilização da amortização da patente relativa a 20X0.
3. Contabilização da amortização da patente relativa a 20X1. A quantia indicada foi calculada tendo em consideração a alteração da estimativa da vida útil da patente.
4. Anulação da quantia indevidamente registada pela Empresa BETA como fazendo parte do custo de aquisição da patente.
5. Contabilização da amortização do *franchise* relativa a 20X1.

Resolução do 3.º pedido

EMPRESA BETA BALANÇO INDIVIDUAL EM 31/12/XI			
ACTIVO	NOTAS	DATAS	
		31/12/20X1	31/12/20X0
Activo não corrente			
Activos intangíveis	7	173	210

Nota 7

Efectuar as divulgações pertinentes constantes desta nota no modelo geral do Anexo.

## CASO PRÁTICO N.º 3

Suponha que se encontra a auditar, pela primeira vez, as Contas da Empresa GAMA com referência a 31/12/X1. No decurso do trabalho de campo, iniciado com base no balancete referido a 30 de Junho de 20X1, verificou que a conta Investimentos em curso – Propriedades de investimento em curso, apresentava o saldo de 339 000, com a seguinte composição:

Escritura de compra e venda de um terreno	200 000
Juros de financiamento capitalizados até 31/12/X0	<u>139 000</u>
	<u>339 000</u>

Da reunião que teve com o gerente e com o contabilista da Empresa GAMA obteve as seguintes informações:

- A política contabilística adoptada relativamente aos encargos financeiros decorre dos resultados negativos que a Empresa GAMA tem apresentado nos últimos exercícios e da expectativa existente quanto à valorização do terreno;
- Desde o final de 20X0 que a Empresa GAMA pretende vender o referido terreno por o mesmo se mostrar inadequado para a localização do armazém que nele se pretendia construir. Por tal facto, a Empresa GAMA está à procura de um armazém para arrendar;
- A melhor proposta de compra obtida para o referido terreno é de 220 000 e foi apresentada pela Imobigest.

Por outro lado, verificou também que o ROC que examinou as contas respeitantes ao exercício anterior (20X0) incluiu, na Certificação Legal das Contas, a reserva que se transcreve:

*“O saldo da conta Investimentos em curso – Propriedades de Investimento em curso (339 000), que diz exclusivamente respeito a um terreno (200 000) e aos encargos financeiros nele capitalizados até 31 de Dezembro de 20X0 (139 000), é de difícil realização na sua totalidade.”*

Durante a visita que efectuou em Janeiro de 20X2 à Empresa GAMA para concluir a auditoria verificou as seguintes situações:

- O referido terreno havia sido vendido à Imobigest em Outubro de 20X1, por 350 000, dos quais apenas tinham sido recebidos 220 000.
- A conta 44.6.X – Activos intangíveis – Outros activos intangíveis – Benfeitorias em propriedade alheia, evidencia os seguintes registos contabilísticos:

Trabalhos de construção civil facturados pela Imobigest relacionados com o novo armazém, arrendado desde 01 de Outubro de 20X1	150 000
Estudo e assistência técnica referente às obras de remodelação do novo armazém	7 000
Transporte dos equipamentos para o novo armazém	4 000
Serviços de limpeza do antigo armazém, que deixou de ser utilizado em Setembro de 20X1	<u>2 000</u>
	<u>163 000</u>

Dos 150 000 facturados pela Imobigest, 130 000 foram regularizados por encontro de contas em 20X1 e 20 000 pagos por meio de cheque em 20X2. Os restantes gastos incorridos (13 000) foram pagos até 31/12/X1.

- Dos trabalhos de construção civil apenas 20 000 se encontram suportados com os respectivos orçamentos, devidamente aprovados. Na inspecção física realizada ao novo armazém não foram detectadas obras que justifiquem o valor facturado pelo fornecedor. Os restantes valores capitalizados encontram-se adequadamente suportados.
- O novo armazém que, como já se referiu, está a ser utilizado desde o início de Outubro de 20X1, encontra-se arrendado por um período de 10 anos, eventualmente renovável por igual período, estipulando o respectivo contrato que todos os melhoramentos, depois de autorizados pelo proprietário, revertem no final a favor deste.
- A amortização das benfeitorias foi efectuada com referência à data do início da utilização, tendo sido considerada uma vida útil de 20 anos.

#### Pretende-se:

1. A elaboração de um mapa que resuma os lançamentos efectuados pela Empresa GAMA.
2. Indicação dos ajustamentos e reclassificações que entenda dever submeter à Empresa GAMA para inclusão nas contas de 20X1.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

A informação chave para a resolução deste caso é a seguinte:

- As Contas da Empresa GAMA apresentavam, no final de 20X0, um investimento em curso (terreno), na quantia de 339 000 (dos quais 139 000 respeitavam a encargos financeiros), considerado de difícil realização na sua totalidade.
- A Empresa GAMA tem vindo a apresentar, consecutivamente, resultados líquidos negativos pelo que, segundo o gerente, a capitalização dos encargos financeiros foi a política contabilística encontrada para atenuar o efeito de tal situação, tendo em conta uma possível valorização do próprio terreno.
- As obras realizadas no novo armazém foram efectuadas, curiosamente, pela Empresa que adquiriu o referido terreno. Dos trabalhos de construção civil facturados (no total de 150 000), apenas a quantia de 20 000 foi comprovada. Por outro lado, a diferença entre o valor de alienação do terreno e a melhor proposta de compra obtida pela Empresa GAMA é de 130 000, quantia esta que se verifica ser coincidente com a possível sobre-facturação das obras.

Face ao exposto conclui-se que, através da sobre-facturação das obras realizadas, a Empresa GAMA diferiu, indevidamente, um prejuízo de 130 000.

No mapa seguinte resumem-se os lançamentos efectuados pela Empresa GAMA relativamente à situação descrita.

CONTAS	SALDOS INICIAIS	LANÇAMENTOS EFECTUADOS PELA EMPRESA GAMA		SALDOS FINAIS
		DÉBITO	CRÉDITO	
12 Depósitos à ordem	—	220 000 (3)	13 000 (5)	207 000
27.8 Outros devedores e credores	—	350 000 (2)	220 000 (3) 150 000 (4)	(20 000)
44.6.X Outros activos intangíveis – – Benfeitorias em propriedade alheia	—	150 000 (4) 7 000 (5) 4 000 (5) 2 000 (5)	—	163 000
45.2 Investimentos em curso – Propriedades de investimento em curso	339 000	—	339 000 (1)	—
44.8 Amortizações acumuladas de outros activos intangíveis	—	—	2 038 (6)	(2 038)
64.3 Gastos de depreciação e de amortização – Activos intangíveis	—	2 038 (6)	—	2 038
78.7.3 Outros rendimentos e ganhos – Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento	—	339 000 (1)	350 000 (2)	(11 000)
		<u>1 074 038</u>	<u>1 074 038</u>	

## Resolução do 2.º pedido

n.º	tipo	contas	v. notas	quantias	
1	A	56 Resultados transitados	1	139 000	
		44 Activos intangíveis			
		44.6 Outros activos intangíveis			
		44.6.X Benfeitorias em propriedade alheia			130 000
		78 Outros rendimentos e ganhos			
		78.6 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros			9 000
78.6.2 Alienações					
2	R	28 Diferimentos	2	27 000	
		28.1 Gastos a reconhecer			
		28.1.X Obras de remodelação			
		44 Activos intangíveis			
		44.6 Outros activos intangíveis			27 000
		44.6.X Benfeitorias em propriedade alheia			
3	A	62 Fornecimentos e serviços externos	3	6 000	
		62.6 Serviços diversos			
		62.6.8 Outros serviços			
		44 Activos intangíveis			
		44.6 Outros activos intangíveis			6 000
		44.6.X Benfeitorias em propriedade alheia			
4	A	44 Activos intangíveis	4	2 038	
		44.8 Amortizações acumuladas			
		44.8.6 Outros activos intangíveis			
		44.8.6.X Benfeitorias em propriedade alheia			2 038
		64 Gastos de depreciação e de amortização			
		64.3 Activos intangíveis			
5	A	62 Fornecimentos e serviços externos	5	2 700	
		62.6 Serviços diversos			
		62.6.8 Outros serviços			
		28 Diferimentos			
		28.1 Gastos a reconhecer			2 700
		28.1.X Obras de remodelação			

## Notas:

- Correcção das seguintes situações:
  - Encargos financeiros capitalizados até 31/12/X0, os quais por via da alienação do imóvel, se encontram debitados na conta 78.6.2 - Outros rendimentos e ganhos - Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros - Alienações, afectando, por consequência, o resultado líquido do período (139 000).
  - Beneficiações inexistentes debitadas pelo adquirente do imóvel, como forma de compensar o excesso por que o mesmo foi "transaccionado" (130 000).
- Reclassificação dos gastos correspondentes às obras efectivamente realizadas no novo armazém e dos gastos correspondentes à assistência técnica às mesmas.
- Ajustamento referente ao transporte dos equipamentos (4 000) para o novo armazém e à limpeza das instalações antigas (2 000) por não se vislumbrar em que medida os exercícios futuros possam vir a ser beneficiados por tais factos.
- Anulação das amortizações contabilizadas pela Empresa GAMA.
- Imputação ao exercício de 20X1 dos gastos a reconhecer com base no período do contrato ( $27\ 000 : 10 = 2\ 700$ ) e não no período relativo à vida útil, como fez a Empresa GAMA.

## CASO PRÁTICO N.º 4

Na auditoria às Contas da Empresa ALFA, referentes ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X4, detectaram-se as situações a seguir indicadas:

- a) As contas 44.6 – Outros activos intangíveis e 44.8.6 – Amortizações acumuladas de outros activos intangíveis apresentam, respectivamente, os saldos de 120 000 e 60 000 já depois de contabilizadas as amortizações do exercício (25%). Da análise efectuada constatou-se que tais activos intangíveis respeitam a uma campanha publicitária efectuada no segundo semestre de 20X3 relativa ao lançamento de um novo produto, o qual, por via das acções desenvolvidas, foi geralmente considerado um sucesso comercial.

Não obstante a receptividade do mercado, foi salientado pelo Director Comercial, no decurso das entrevistas efectuadas pelos auditores, que é impensável, nos dias de hoje, supor que uma campanha publicitária possa ter um efeito de longa duração e constante no comportamento do consumidor. Há um efeito bastante forte no ano da campanha, ainda significativo no segundo ano, principalmente se a relação qualidade/preço for adequada aos segmentos de mercado a que se destina, mas praticamente nulo a partir do terceiro ano. De resto, se não for adoptada uma política comercial activa as vendas necessariamente ressentem-se.

Referiu ainda nunca ter sido consultado sobre a política de contabilização e amortização de tais custos. Caso o tivesse sido, teria sugerido o reconhecimento do custo num período não superior a 24 meses e numa base decrescente.

- b) A conta 45.4 – Investimentos em curso – Activos intangíveis em curso, inclui um saldo de 9 000 relativo a um único movimento efectuado por contrapartida da conta 78.8.1 – Correções relativas a períodos anteriores, cujo suporte contabilístico refere apenas o seguinte:

*“Correcção dos gastos suportados até 20X3 relacionados com o projecto para a melhoria dos processos de fabrico.”*

De acordo com o Director do Departamento de Investigação e Desenvolvimento, a Empresa ALFA vem efectuando desde 20X2 estudos e experiências várias com vista a uma possível melhoria dos processos de fabrico e, consequentemente, dos níveis de produtividade.

Os gastos incorridos com o projecto foram de 9 000 até 20X3 e 8 600 em 20X4. Em meados de 20X3 começaram a existir fortes dúvidas sobre a viabilidade do projecto, pelo que o mesmo foi praticamente abandonado e as despesas até então suportadas reconhecidas como gastos. No ano de 20X4, e por via da insistência de alguns técnicos, o projecto foi retomado com empenho redobrado, de tal modo que o sucesso e viabilidade do mesmo se encontram seguramente garantidos.

Nestas circunstâncias, os 9 000 foram repostos como activos intangíveis em curso. Os gastos incorridos em 20X4 encontram-se ainda contabilizados nas respectivas naturezas a que respeitam e compõem-se como segue:

Gastos com o pessoal	5 600
Fornecimentos e serviços externos	1 200
Amortizações	400
Materiais consumidos	1 100
Diversos	<u>300</u>
	<u>8 600</u>

**Pretende-se:**

1. Um comentário sobre as políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa ALFA relativamente às situações descritas.
2. Uma análise crítica à opinião transmitida pelo Director Comercial.
3. Os lançamentos de ajustamento e/ou de reclassificação que devem ser sugeridos à Empresa ALFA, assumindo que as Contas ainda não se encontram encerradas.

**CASO PRÁTICO N.º 5**

As dificuldades existentes no recrutamento de mão de obra, aliadas à necessidade de espaço, levou a Empresa BETA a deslocar, em 20X0, parte substancial da sua produção para uma nova fábrica instalada no norte do País, num edifício arrendado por um período de cinco anos, automaticamente renovável se nenhuma das partes denunciar o contrato até um ano antes do respectivo termo.

Da auditoria efectuada às demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de Dezembro de 20X0, constataram-se os seguintes factos:

- A adaptação das instalações ficou concluída em 30 de Junho de 20X0, tendo a Empresa BETA investido nas mesmas 60 000 que contabilizou na conta 44.6.X - Benfeitorias em propriedade alheia.
- Durante o mês de Julho foram admitidos 50 trabalhadores, os quais estiveram em formação até 31 de Agosto. Em Setembro foi iniciada a produção para clientes, ainda que com custos de ineficiência bastante elevados, conforme informação que a seguir se apresenta:

MÊS	GASTOS COM O PESSOAL	DESLOCAÇÕES E ESTADAS	PRODUÇÃO
Julho	2 500	500	—
Agosto	5 000	800	—
Setembro	5 000	760	3 000
	<u>12 500</u>	<u>2 060</u>	<u>3 000</u>

A partir de Outubro, inclusive, os níveis de produtividade aproximaram-se dos considerados normais no sector, ainda que devam melhorar substancialmente.

A situação descrita conduziu a que a Empresa tivesse adoptado a política de contabilizar directamente na conta Outros activos intangíveis, a totalidade dos gastos incorridos de Julho a Setembro (14 560) e 50% dos gastos com o pessoal e com deslocações e estadas registados no quarto trimestre, no total de 12 000 (11 250 e 750, respectivamente).

Foram ainda capitalizados 50% das remunerações e respectivos encargos suportados com a Administração no segundo semestre, no total de cerca de 6 000, face ao envolvimento da mesma na implementação do projecto.

- No que se refere às amortizações foi constatado que as mesmas foram calculadas com base no método da linha recta (quotas constantes) e na taxa anual, a qual é de 10% para as instalações e de 20% para os restantes bens.

## Pretende-se:

1. Um comentário sobre a adequação das políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa BETA.
2. A elaboração dos ajustamentos e/ou reclassificações suscitadas pelos procedimentos expostos. Assuma que as Contas ainda não se encontram encerradas.

## CASO PRÁTICO N.º 6

A Empresa GAMA, que tem como objecto social a produção e comercialização de bens utilizados na área da saúde, absorveu em 30/06/20X3, através de uma operação de fusão, a Empresa SOTRATA.

Como resultado da concentração, a Empresa GAMA integrou nos seus activos intangíveis, pelo justo valor, as patentes e *dossiers* de produto que eram propriedade da empresa absorvida. Por outro lado, apurou e reconheceu um *goodwill* de 50 000.

No âmbito da auditoria efectuada às demonstrações financeiras da Empresa GAMA, referentes ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X4, foram preparados os seguintes mapas de trabalho relativamente aos activos intangíveis e correspondentes amortizações acumuladas:

## ACTIVOS INTANGÍVEIS

CONTA	SALDO EM 31/12/X3	MOVIMENTO EM 20X4			SALDO EM 31/12/X4
		AUMENTOS	ALIENAÇÕES	REVALORIZAÇÃO	
<i>Goodwill</i>	50 000	—	—	—	50 000
Propriedade industrial	160 000	10 000	—	580 000	750 000
Despesas de instalação	3 600	2 400	—	—	6 000
Adiantamentos por conta	14 000	—	—	—	14 000
	<u>227 600</u>	<u>12 400</u>	—	<u>580 000</u>	<u>820 000</u>

## AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS

CONTA	SALDO EM 31/12/X3	MOVIMENTO EM 20X4			SALDO EM 31/12/X4
		REFORÇO	REGULARIZAÇÃO	REVALORIZAÇÃO	
<i>Goodwill</i>	—	—	—	—	—
Propriedade industrial	—	—	—	—	—
Despesas de instalação	3 600	800	—	—	4 400
	<u>3 600</u>	<u>800</u>	—	—	<u>4 400</u>

Os testes efectuados pelos auditores permitiram as seguintes conclusões:

- O débito registado nas despesas de instalação respeita a gastos com o aumento de capital efectuado em Janeiro de 20X4.
- Dos 160 000 transitados de 20X3, 140 000 respeitam aos activos intangíveis recebidos da empresa absorvida enquanto os restantes 20 000 referem-se a patentes e *dossiers* de fabrico adquiridos pela Empresa GAMA em 20X0.
- O aumento de 10 000 respeita a uma correcção efectuada no justo valor dos activos absorvidos, face aos estudos adicionais entretanto efectuados, o qual foi reconhecido como um rendimento.
- O ajustamento de 580 000 compõe-se como segue:

Revalorização dos activos intangíveis adquiridos em 20X0	80 000
Avaliação das marcas e <i>dossiers</i> gerados pela própria Empresa GAMA	<u>500 000</u>
	<u>580 000</u>

A avaliação das marcas encontra-se suportada num estudo efectuado por uma entidade independente, o qual toma em consideração os *cash-flows* estimados de cada produto, actualizados à data de referência do trabalho.

- Parte da reserva gerada pela revalorização dos activos intangíveis (25%) foi utilizada em 20X4 para a cobertura de resultados transitados negativos.
- Dos activos intangíveis evidenciados no mapa só as despesas de instalação são objecto de amortização.

As informações existentes referem que a Empresa detém a utilização exclusiva dos activos intangíveis incluídos em Propriedade industrial por um período de 20 anos.

#### Pretende-se:

1. Um comentário sobre as políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa GAMA.
2. Elaboração dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devem ser apresentados à Empresa GAMA, admitindo que as Contas de 20X4 ainda não se encontram encerradas.
3. Que apresente os ajustamentos a efectuar em 31/12/X5 supondo que naquela data o justo valor dos activos adquiridos pela Empresa GAMA em 20X0 era de 50 000.

## Capítulo 5

### Activos Fixos Tangíveis

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 5)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 6 a 10)

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os activos fixos tangíveis são adequados e estão, de facto, a ser aplicados.
2. Os activos fixos tangíveis são de propriedade da Empresa (ou se, por exemplo, esta celebrou um contrato de locação financeira que lhe permita o controlo do bem) e estão relacionados com a sua actividade.
3. Os activos fixos tangíveis estão reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
4. As adições registadas no período sob verificação representam efectivamente quantias a capitalizar e, ao mesmo tempo, bens fisicamente construídos ou instalados.
5. Existem débitos a contas de gastos ou perdas que digam respeito a bens que devessem ter sido capitalizados.
6. No caso de ter sido efectuada reavaliação, se esta foi feita de acordo com a NCRF 7.
7. Os ganhos ou as perdas resultantes da alienação de activos fixos tangíveis estão adequadamente contabilizados.
8. Os custos e as depreciações acumuladas relativos a bens que tenham sido abatidos ao serviço estão completamente retirados das respectivas contas.
9. As depreciações efectuadas no exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores.
10. Os saldos das contas de depreciações acumuladas são razoáveis atendendo à vida útil esperada e ao valor residual dos bens.
11. O saldo da conta activos fixos tangíveis em curso respeita a obras em curso ainda não concluídas à data do Balanço e destinadas aos activos fixos tangíveis e/ou a adiantamentos efectuados a terceiros por conta de investimentos
12. As imparidades (perdas/reversões) relativas aos activos fixos tangíveis estão adequadamente reconhecidas.
13. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

**CASO PRÁTICO N.º 1**

Durante o processo de avaliação das medidas de controlo interno em vigor na área dos Activos fixos tangíveis da Empresa ALFA foram detectados, entre outros, os seguintes factos:

1. As compras de activos fixos tangíveis são da exclusiva responsabilidade dos chefes das secções que necessitam dos respectivos bens, os quais desencadeiam os processos de consulta a, pelo menos, três fornecedores.
2. Depois de os bens serem recepcionados e colocados nos locais de utilização, procede-se ao preenchimento de uma ficha individual que cumpre com os requisitos do artigo 51.º do Código do IVA.
3. No final de cada ano procede-se ao cálculo da respectiva depreciação anual, segundo o método da linha recta (quotas constantes), independentemente da data da entrada em funcionamento dos bens e tendo em consideração as taxas máximas previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro. A depreciação do equipamento básico é feita pelo método do saldo decrescente.
4. Não é norma proceder-se a inspecções físicas dos bens dos activos fixos tangíveis embora existam procedimentos escritos relacionados com o abate dos mesmos.
5. É política da Empresa ALFA não capitalizar quaisquer reparações em viaturas. Por outro lado, a selecção das oficinas que executam as reparações, independentemente dos respectivos valores, está exclusivamente a cargo do Chefe da Secção de Transportes, que, aliás, presta apoio, neste campo, a toda a Empresa.

**Pretende-se:**

1. Face ao exposto, e considerando os elementos de que dispõe, refira quais os pontos fracos de controlo interno e indique as sugestões mais adequadas à sua melhoria.

## Activos Fixos Tangíveis

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
1	Qualquer chefe de secção pode efectuar compras de activos fixos tangíveis.	Aquisição de bens que não sejam absolutamente necessários, numa óptica global da Empresa ALFA.	A aquisição de activos fixos tangíveis deve ser da responsabilidade do órgão de gestão da Empresa sendo desejável que em cada ano se elabore e aprove o respectivo plano de investimentos para o ano seguinte.
2	Por cada activo fixo tangível é elaborada uma ficha que cumpre com os requisitos do artigo 51.º do Código do IVA.	O modelo de ficha existente impossibilita um adequado controlo interno sobre os activos fixos tangíveis.	Embora se reconheça que a Empresa ALFA cumpre com o que está legislado sobre este assunto, a ficha de cada activo fixo tangível deve conter outros tipos de informação ( <i>ver, por exemplo, o modelo apresentado no Anexo 1 do capítulo 11 do livro Contabilidade Financeira, 7ª edição, dos autores</i> )
3	A Empresa ALFA utiliza, para uns bens o método da linha recta e para outros o método do saldo decrescente. Por outro lado, não se atende à data de início de funcionamento dos bens.	O resultado líquido apresentado em cada período não é determinado de forma consistente.	A política de depreciação dos activos fixos tangíveis deve estar perfeitamente definida e atender a: <ul style="list-style-type: none"> <li>- vida útil esperada;</li> <li>- valor residual;</li> <li>- mês em que o bem entra em funcionamento (o que permite balancear gastos com réditos, de uma forma mais adequada);</li> <li>- consistência na aplicação do método de depreciação usado.</li> </ul>

## Activos Fixos Tangíveis

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
4	Não se efectuam inspecções físicas aos activos fixos tangíveis.	Possibilidade de não se detectar, em tempo oportuno, bens que tenham desaparecido.	Efectuar inspecções físicas aos activos fixos tangíveis, de forma aleatória aquando das contagens físicas dos inventários.
5	Não se capitalizam grandes reparações em viaturas e a selecção das oficinas é feita pelo Chefe da Secção de Transportes.	Possibilidade de: <ul style="list-style-type: none"> <li>- não balancear gastos com réditos (as viaturas podem estar totalmente amortizadas e ainda ao serviço);</li> <li>- não se estar a usufruir das melhores condições existentes no mercado.</li> </ul>	As grandes reparações devem ser capitalizadas, desde que aumentem o período de vida útil das viaturas.  A escolha das oficinas de reparação das viaturas deve ser da responsabilidade de alguém de nível hierárquico superior a Chefe de Secção.  Por outro lado, periodicamente, deve fazer-se consultas ao mercado de forma a detectar a existência de oficinas que proporcionem melhores condições (preço, qualidade, prazos de reparação e de pagamento, etc.).

## CASO PRÁTICO N.º 2

Admita que está a auditar as contas da Empresa BETA com referência a 31/12/X4 e que as mesmas ainda não se encontram encerradas.

Do manual de políticas contabilísticas relacionadas com os activos fixos tangíveis obteve a informação que estes são contabilizados ao custo de aquisição, nunca foram objecto de reavaliação e que têm sido depreciados segundo o método da linha recta (quotas constantes) sendo, em princípio, aplicado o regime dos duodécimos.

Durante a realização dos testes substantivos detectou as situações seguintes:

- a) A conta Equipamento básico, inclui, no exercício, um débito de 10 800 relativo à factura n.º 12746, de 01/07/X4, da Empresa ABC, cuja descrição é a seguinte:

1 empilhador eléctrico modelo ZX-420	12 000
Retoma de um empilhador usado modelo ZX-180	<u>(1 200)</u>
	<u>10 800</u>

Os empilhadores têm uma vida útil de 5 anos tendo o ZX-180 sido adquirido em 03/01/X0 por 5 000. As depreciações do exercício de 20X4 foram objecto de contabilização.

- b) A conta Equipamento básico, regista também um débito de 38 400 relativo a uma nova prensa adquirida em 02/01/X4, cuja depreciação atendeu aos seguintes aspectos:

Método das quotas decrescente contemplado na legislação fiscal (Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro)

Vida útil: 8 anos

Coefficiente de correcção aplicável: 2,5

De acordo com a informação prestada pelo contabilista, a política adoptada relativamente a este equipamento resultou dos bons resultados obtidos no exercício de 20X4 e da possibilidade legal de diferir o pagamento do IRC.

- c) A conta Investimentos em curso - Activos fixos tangíveis em curso, apresenta um saldo de 85 000 relativo à construção e instalação de uma nova linha de produção adjudicada à Empresa DEF em Julho de 20X3 e em pleno funcionamento desde 01/09/X4. O referido valor compõe-se como segue:

Fornecimento e instalação da nova linha	70 000	
Juros debitados pelo Banco decorrentes dos financiamentos obtidos		
01/12/X3 a 28/02/X4	2 000	
01/03/X4 a 31/05/X4	3 000	
01/06/X4 a 31/08/X4	3 000	
01/09/X4 a 30/11/X4	<u>3 750</u>	11 750
Deslocações e outras despesas indispensáveis à aquisição e instalação	<u>3 250</u>	
	<u>85 000</u>	

A vida útil estimada desta linha de produção é de 10 anos e o seu valor residual é nulo.

- d) A conta Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros - Alienações, evidencia um saldo de 1 500 relativo à alienação efectuada em Julho de 20X4, a pronto pagamento, de uma máquina adquirida em Outubro de 20X2 por 3 000, a qual tem vindo a ser depreciada à taxa de 20%. Nas contas de Activos fixos tangíveis não foi efectuado qualquer registo a crédito. As depreciações do exercício, que já se encontram contabilizadas, foram calculadas com base no mapa de depreciações e amortizações de 20X3 e nas aquisições efectuadas em 20X4.
- e) A conta Diferimentos - Rendimentos a reconhecer, evidencia um saldo de 4 500 relativo a uma quantia recebida em Setembro de 20X4 e correspondente à primeira parte de um subsídio atribuído à Empresa BETA, destinado a compartilhar em 60% a compra de diverso equipamento informático já adquirido em Julho de 20X4 por 50 000. Verificou-se ainda que os referidos bens foram depreciados em 12 500 (correspondentes à taxa anual de 25%) e que a parte restante do subsídio foi recebida em Janeiro de 20X5.

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Empresa BETA antes do encerramento das contas.
2. Redija a certificação legal das contas (parágrafo intermédio e parágrafo da opinião) supondo que dos ajustamentos e das reclassificações sugeridos apenas não é efectuado pela Empresa BETA o relativo ao descrito na alínea b).

## RESOLUÇÃO

### Resolução da alínea a) do 1.º pedido

Verifica-se que a Empresa BETA adquiriu um empilhador novo por 12 000 tendo entregue, como parte do pagamento, o empilhador usado ao qual foi atribuído o valor de 1 200.

A Empresa BETA não contabilizou a alienação do empilhador antigo e considerou, erradamente, a quantia de 10 800 como custo de aquisição do empilhador novo, quantia esta que também serviu de base ao cálculo da depreciação de 20X4.

Vejamos, em primeiro lugar, qual o resultado obtido com a alienação do empilhador antigo:

Valor da alienação	1 200		
Quantia escriturada (custo de aquisição deduzido das depreciações acumuladas)	<u>(500) Nota 1</u>		
Ganho na alienação	<u>700</u>		
Nota 1			
Custo de aquisição	5 000		
Depreciações acumuladas			
ANO	N.º DE MESES	QUANTIA	
20X0	12	5 000 x 20%	1 000
20X1	12	5 000 x 20%	1 000
20X2	12	5 000 x 20%	1 000
20X3	12	5 000 x 20%	1 000
20X4	6	5 000 x 20% x $\frac{6}{12}$	<u>500</u> (4 500)
Quantia escriturada	<u>5 000</u>		

Vejamos agora quais foram as depreciações calculadas em 20X4 pela Empresa BETA.

O cálculo da depreciação do empilhador novo foi efectuado tomando como base a quantia de 10 800 e a respectiva data de aquisição (01/07/X4). Relativamente ao empilhador antigo, e uma vez que a sua alienação não foi objecto de contabilização, a Empresa BETA contabilizou, indevidamente, a depreciação correspondente a um ano.

Em resumo, a Empresa BETA contabilizou a quantia de 2 080 como depreciação do exercício, como segue:

Relativamente ao empilhador novo

$$10\ 800 \times 20\% \times \frac{6}{12} (01/07/X4 \text{ a } 31/12/X4) \quad 1\ 080$$

Relativamente ao empilhador antigo

$$5\ 000 \times 20\% \times \frac{12}{12} (01/01/X4 \text{ a } 31/12/X4) \quad \underline{1\ 000}$$

2 080

Vejamos, finalmente, quanto é que a Empresa BETA deveria ter contabilizado como depreciação do exercício.

Relativamente ao empilhador novo

$$12\ 000 \times 20\% \times \frac{6}{12} (01/07/X4 \text{ a } 31/12/X4) \quad 1\ 200$$

Relativamente ao empilhador antigo

$$5\ 000 \times 20\% \times \frac{6}{12} (01/01/X4 \text{ a } 30/06/X4) \quad \underline{500}$$

1 700

Em conclusão, a depreciação de 20X4 foi calculada em excesso (2 080 - 1700 = 380).

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	43 Activos fixos tangíveis	1	1 200
		43.3 Equipamento básico		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.7 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros		
		78.7.1 Alienações		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
2	A	78 Outros rendimentos e ganhos	2	5 000
		78.7 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros		
		78.7.1 Alienações		
		43 Activos fixos tangíveis		
		43.3 Equipamento básico	3	5 000
3	A	43 Activos fixos tangíveis	3	4 500
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.7 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros		
		78.7.1 Alienações	4	4 500
4	A	43 Activos fixos tangíveis	4	380
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		
		64 Gastos de depreciação e de amortização		
		64.2 Activos fixos tangíveis		
		64.2.3 Equipamento básico		

Notas:

1. Contabilização do valor atribuído à retoma do empilhador usado.
2. Contabilização da alienação (custo de aquisição) do empilhador usado.
3. Contabilização da alienação (depreciações acumuladas) do empilhador usado.
4. Rectificação da depreciação calculada pela Empresa em 20X4.

**Resolução da alínea b) do 1.º pedido**

O método das quotas decrescentes não atende à correlação entre gastos e réditos. O referido método, embora aceite de um ponto de vista fiscal, deveria ser utilizado de forma extra-contabilística e não, como sucede em Portugal, ser sujeito a contabilização a fim de poder ser aceite fiscalmente.

Por outras palavras, deveria ser possível contabilizar a depreciação segundo o método da linha recta (quotas constantes) e, para efeitos de tributação, incluir a diferença no quadro 07 da declaração modelo 22 (IRC).

No caso em apreço, a depreciação acumulada segundo os dois métodos conduz aos seguintes valores:

a) Segundo o método das quotas decrescentes (legislação fiscal)	
Custo de aquisição	38 400
Vida útil	8 anos
Taxa anual	12,5%
Coefficiente a aplicar	2,5
Taxa anual corrigida (12,5% x 2,5)	31,25%
Depreciação do 1.º ano	12 000
b) Segundo o método das quotas constantes (SNC)	
Custo de aquisição	38 400
Vida útil	8 anos
Taxa anual	12,5%
Depreciação do 1.º ano e seguintes	4 800

Verifica-se pois que a utilização do método das quotas decrescentes implicou um débito na conta de Gastos de depreciação e de amortização superior em 7 200 (12 000 - 4 800) face ao que seria efectuado se se utilizasse o método das quotas constantes.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
5	A	43 Activos fixos tangíveis	1	7 200
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		
		64 Gastos de depreciação e de amortização		
		64.2 Activos fixos tangíveis		
64.2.3 Equipamento básico		7 200		

Notas:

1. Anulação da depreciação efectuada em excesso.

### Resolução da alínea c) do 1.º pedido

De acordo com o normativo contabilístico (NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos), são capitalizáveis todas as despesas incorridas durante o período de construção, ou seja, no caso presente, até 31/08/X4. Por outro lado, os investimentos em curso devem ser transferidos para a correspondente conta de Activos fixos tangíveis a partir da data de entrada em funcionamento e sujeitos à respectiva depreciação.

As correcções a fazer são as seguintes:

a) Despesas indevidamente capitalizadas	
Juros de financiamento relativos ao período de 01/09/X4 a 30/11/X4	3 750
b) Depreciações não contabilizadas	
Vida útil estimada	10 anos
Taxa anual de depreciação	10%
Custo de aquisição da linha de produção: 85 000 - 3 750	81 250
Depreciação anual: 81 250 x 10%	8 125
Depreciação relativa ao período de 01/09/X4 a 31/12/X4:	
$8 125 \times \frac{4}{12} =$	2 708

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
6	A	69 Gastos e perdas de financiamento	1	3 750
		69.1 Juros suportados		
		69.1.1 Juros de financiamentos obtidos		
		45 Investimentos em curso		
		45.3 Activos fixos tangíveis em curso		
7	R	43 Activos fixos tangíveis	2	81 250
		43.3 Equipamento básico		
		45 Investimentos em curso		
		45.3 Activos fixos tangíveis em curso		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
8	A	64 Gastos de depreciação, e de amortização	3	
		64.2 Activos fixos tangíveis		
		64.2.3 Equipamento básico		2 708
		43 Activos fixos tangíveis		
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		2 708

## Notas:

1. Anulação das despesas que foram indevidamente capitalizadas.
2. Transferência de investimentos em curso para activos fixos tangíveis.
3. Depreciação correspondente ao período compreendido entre 01/09/X4 e 31/12/X4.

## Resolução da alínea d) do 1.º pedido

Verifica-se que a Empresa BETA alienou uma máquina sem ter efectuado os lançamentos relativos à respectiva alienação, tendo-se limitado a contabilizar, erradamente, o recebimento do respectivo cheque por contrapartida de uma conta de resultados. Tendo a Empresa BETA procedido desta forma, no final de 20X4 a máquina e as respectivas depreciações acumuladas continuam, indevidamente, a constar do seu Balanço.

Para corrigir esta situação há que verificar, em primeiro lugar, se a operação deu origem a uma mais ou menos valia contabilística.

Face aos elementos do enunciado pode concluir-se que a alienação da máquina conduziu a uma menos valia contabilística de 450.

De facto, temos:

Valor da alienação	1 500
Quantia escriturada (custo de aquisição deduzido das depreciações acumuladas)	(1 950) Nota 1
Perda na alienação	<u>(450)</u>

## Nota 1

Custo de aquisição 3 000

Depreciações acumuladas  
(calculadas na base da taxa anual de 20%)

ANO	N.º DE MESES	QUANTIA	
20X2	3	$3\ 000 \times 20\% \times \frac{3}{12}$	150
20X3	12	$3\ 000 \times 20\%$	600
20X4	6	$3\ 000 \times 20\% \times \frac{6}{12}$	<u>300</u>
			<u>(1 050)</u>

Quantia escriturada 1 950

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
9	A	43 Activos fixos tangíveis	1	
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		300
		64 Gastos de depreciação e de amortização		
		64.2 Activos fixos tangíveis		
		64.2.3 Equipamento básico		300
10	A	68 Outros gastos e perdas	2	
		68.7 Gastos e perdas em investimentos não financeiros		
		68.7.1 Alienações		3 000
		43 Activos fixos tangíveis		
		43.3 Equipamento básico		3 000
11	A	43 Activos fixos tangíveis	3	
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		1 050
		68 Outros gastos e perdas		
		68.7 Gastos e perdas em investimentos não financeiros		
		68.7.1 Alienações		1 050

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
12	R	78	4	1 500	
		78.7			Outros rendimentos e ganhos
					Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros
		78.7.1		Alienações	
		68		Outros gastos e perdas	
		68.7		Gastos e perdas em investimentos não financeiros	
		68.7.1	Alienações	1 500	

## Notas:

1. Anulação da depreciação efectuada, em excesso, pela Empresa em 20X4.
2. Abate da máquina (custo de aquisição).
3. Idem (depreciações acumuladas em 30/06/X4)
4. Transferência do valor da alienação uma vez que ocorreu uma perda e não um ganho.

## Resolução da alínea e) do 1.º pedido

De acordo com o normativo contabilístico (NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo), aquando da sua concessão os subsídios ao investimento são reconhecidos no capital próprio e subsequentemente transferidos para rendimentos numa base idêntica à que é seguida na contabilização das depreciações do respectivo equipamento.

Salienta-se que a quantia do subsídio a reconhecer deve ser a que corresponde à totalidade do mesmo, independentemente da quantia que tiver sido recebida.

No caso presente o subsídio atribuído à empresa foi de 30 000, como segue:

Custo de aquisição do equipamento	50 000
Comparticipação	60%
Quantia do subsídio (50 000 x 60%)	30 000

Assim sendo, a quantia do subsídio que não está contabilizada ascende a 25 500 (ou seja, 30 000 – 4 500).

Por outro lado, a quantia a transferir, em 20X4, de capital próprio para rendimentos é de 3 750, quantia esta que corresponde a 60% da depreciação a contabilizar naquele exercício (de 01/07/X4 a 31/12/X4).

Para melhor compreensão veja-se o quadro seguinte:

ANO	DEPRECIACÃO DO EXERCÍCIO	TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PRÓPRIO PARA RENDIMENTOS a)
20X4	6 250 b)	3 750
20X5	12 500 c)	7 500
20X6	12 500 c)	7 500
20X7	12 500 c)	7 500
20X8	6 250 d)	3 750
	<u>50 000</u>	<u>30 000</u>

## Notas:

- a) Quantias correspondentes a 60% das respectivas depreciações.
- b) Depreciação de 01/07/X4 a 31/12/X4.
- c) Depreciação anual.
- d) Depreciação de 01/01/X8 a 30/06/X8.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
13	A	27	1	25 500	
		27.8			Outros contas a receber e a pagar
		59			Outros devedores e credores
		59.3			Outras variações no capital próprio
		59.3	Subsídios	25 500	
14	A	43	2	6 250	
		43.8			Activos fixos tangíveis
		43.8.5			Depreciações acumuladas
		64		Equipamento administrativo	
		64.2		Gastos de depreciação e de amortização	
		64.2.5		Activos fixos tangíveis	
		64.2.5	Equipamento administrativo	6 250	
15	R	59	3	3 750	
		59.3			Outras variações no capital próprio
		78			Subsídios
		78.8			Outros rendimentos e ganhos
		78.8.3			Outros
		78.8.3	Imputação de subsídios para investimento	3 750	

**Notas:**

1. Quantia do subsídio que foi atribuído mas ainda não recebido.
2. Anulação da depreciação feita em excesso em 20X4.
3. Transferência para rendimentos da parte do subsídio correspondente à depreciação efectuada.

**Resolução do 2.º pedido**

Está-se perante uma situação em que o ROC tem de emitir uma certificação legal das contas com uma reserva por desacordo devido ao facto de a Empresa BETA não ter seguido o disposto no normativo contabilístico aplicável (NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis).

Assim, o parágrafo da Reserva deverá ter a seguinte redacção:

**RESERVA**

*A Empresa BETA adoptou o método das quotas decrescentes contemplado na legislação fiscal no cálculo da depreciação de um equipamento básico, razão pela qual o activo e o resultado líquido do período estão subavaliados em 7 200.*

Por seu lado, o parágrafo da Opinião deverá ter a seguinte redacção:

**OPINIÃO**

*Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação descrita no parágrafo anterior, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa BETA em 31 de Dezembro de 20X4, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceite em Portugal.*

**CASO PRÁTICO N.º 3**

No decurso da auditoria às contas, ainda não encerradas, referidas a 31/12/X4 da Empresa GAMA detectou as seguintes situações:

- a) O saldo da conta 68.1.1 - Impostos directos, inclui a quantia de 32 500 referente ao imposto municipal sobre as transacções onerosas de imóveis (IMT) pago pela aquisição de um prédio urbano, em 02/01/X4, pelo preço de 500 000, quantia esta que corresponde ao saldo da conta 43.2 - Edifícios e outras construções. As despesas de escritura e registo ascenderam a 7 500 e fazem parte do saldo da conta 62.6.5 - Contencioso e notariado.

Nos papéis de trabalho de auditoria refere-se que o mencionado imóvel foi afecto à actividade da Empresa GAMA em 01/04/X4, depois de efectuadas diversas obras de adaptação por pessoal da própria Empresa. O custo destas obras, que ascendeu a 45 000, encontra-se contabilizado em diversas contas da classe 6 - Gastos, conforme resumo que se apresenta:

Mão de obra	22 500
Materiais consumidos	13 500
Gastos gerais	<u>9 000</u>
	<u>45 000</u>

A vida útil do imóvel foi estimada em 50 anos e a depreciação contabilizada em 20X4 foi de 10 000.

- b) No mês de Julho de 20X4 a conta 62.3.1 - Ferramentas e utensílios de desgaste, rápido foi movimentada a débito, por 2 100, por via de diversas ferramentas fabricadas pela própria Empresa e às quais foi atribuída a vida útil de 2 anos. Os auditores verificaram, contudo, que a mão de obra utilizada (2 400) não foi considerada no custo de produção e que a depreciação efectuada no exercício ascendeu a 1 000.
- c) Em Outubro de 20X4 a Empresa GAMA alienou por 100 000 um terreno adquirido 10 anos antes por 12 950 e reavaliado em 20X3 para 75 000 e que integra o saldo da conta 43.1 - Terrenos e recursos naturais. Em 31/12/X4 os saldos das contas 58.1 - Reavaliações decorrentes de diplomas legais e 78.7.1 - Alienações, apresentavam, respectivamente, os saldos de 62 050 e 25 000. Sabe-se que nunca foi propósito da Empresa afectar o referido terreno à sua actividade operacional

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Empresa GAMA antes do encerramento das contas.

**RESOLUÇÃO****Resolução da alínea a)**

Os activos fixos tangíveis devem ser mensurados, em princípio, ao custo de aquisição ou ao custo de conversão (produção), conforme as circunstâncias.

No caso presente, e uma vez que se trata da aquisição de um edifício, o respectivo custo de aquisição inclui todas as despesas necessárias a tal operação (quantia desembolsada e entregue ao anterior proprietário, IMT, despesas notariais e de registo na Conservatória, despesas com obras de adaptação, etc.).

Verifica-se pois que a Empresa GAMA não capitalizou 85 000, quantia esta que afectou indevidamente os gastos do exercício.

Chama-se, contudo, a atenção para o facto de parte desta quantia afectar os gastos do exercício por via da respectiva depreciação.

Relativamente à depreciação anual há que atender ao facto de a mesma não dever incidir sobre a quantia afecta ao terreno. Neste caso, e uma vez que se desconhece o valor atribuído ao terreno, considera-se geralmente como sendo aceitável, em consonância com o que se encontra previsto na legislação fiscal – Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro – que este represente 25% da quantia despendida com a aquisição do edifício, excluindo as despesas de adaptação. De referir também que a depreciação só deve ser praticada a partir da data em que o edifício começou a ser utilizado (01/04/X4) uma vez que foi após esta data que ele começou a gerar benefícios económicos para a Empresa GAMA.

Em resumo, temos:

a) Despesas que deveriam ter sido capitalizadas e que não o foram	
Obras de adaptação (admitindo que a quantia em causa não é superior à que se incorreria se as obras fossem efectuadas por uma empresa da especialidade)	45 000
IMT	32 500
Escritura e registos	<u>7 500</u>
	<u>85 000</u>

## b) Depreciação imputável a 20X4

Vida útil estimada	50 anos
Taxa anual de depreciação	2%
Número de meses a considerar De 01/04/X4 a 31/12/X4	9
Quantia depreciável (500 000 + 32 500 + 7 500) x 75%	405 000
22 500 + 13 500 + 9 000	<u>45 000</u>
	<u>450 000</u>
Depreciação que deveria ter sido considerada em 20X4 $450\ 000 \times 2\% \times \frac{9}{12}$	<u>6 750</u>

Lançamentos de correcção a propor à Empresa GAMA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	43 Activos fixos tangíveis	1	85 000	
		43.2 Edifícios e outras construções			
		68 Outros gastos e perdas			
		68.1 Impostos			
		68.1.1 Impostos directos			32 500
		62 Fornecimentos e serviços externos			
		62.6 Serviços diversos			
		62.6.5 Contencioso e notariado			7 500
2	A	74 Trabalhos para a própria entidade	2	45 000	
		74.1 Activos fixos tangíveis			
		43 Activos fixos tangíveis			
		43.8 Depreciações acumuladas			
		43.8.2 Edifícios e outras construções			3 250
		64 Gastos de depreciação e de amortização			
2	A	64.2 Activos fixos tangíveis	2	3 250	
		64.2.2 Edifícios e outras construções			

## Notas:

- Inclusão no custo de aquisição do edifício de despesas que não foram capitalizadas.
- Diferença entre a depreciação considerada pela Empresa GAMA (10 000) e a que deveria ter sido considerada (6 750).

## Resolução da alínea b)

A mão de obra utilizada na fabricação de ferramentas e utensílios para a própria Empresa faz parte do respectivo custo de conversão (produção), se for inequívoco que a quantia em causa não é superior à que se incorreria se as mesmas fossem adquiridas no exterior.

Assim sendo, a quantia de 2 400 tem que afectar o saldo da respectiva conta de activo fixo tangível o que tem como consequência um aumento das depreciações do exercício, uma vez que:

Custo de produção das ferramentas e utensílios (quantia depreciável)	4 500
Vida útil	2 anos
Taxa anual de depreciação	50%
Depreciação a considerar em 20X4 $4\ 500 \times 50\% \times \frac{6}{12}$ (01/07/X4 a 31/12/X4)	1 125

Lançamentos de correcção a propor à Empresa GAMA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
3	A	43 Activos fixos tangíveis	1	2 400
		43.7 Outros activos fixos tangíveis		
		43.7.X Ferramentas e utensílios		
		74 Trabalhos para a própria entidade		
		74.1 Activos fixos tangíveis		
4	A	64 Gastos de depreciação e de amortização	2	125
		64.2 Activos fixos tangíveis		
		64.2.7 Outros activos fixos tangíveis		
		64.2.7.1 Ferramentas e utensílios		
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.7 Outros activos fixos tangíveis		
4	A	43.8.7.1 Ferramentas e utensílios	2	125

## Notas:

- Inclusão no custo de produção das ferramentas e utensílios de despesas que não foram capitalizadas.
- Diferença entre a depreciação considerada pela Empresa GAMA (1 000) e a que deveria ter sido considerada (1 125).

**Resolução da alínea c)**

Verifica-se que a Empresa GAMA tinha contabilizado como um activo fixo tangível um terreno não destinado à sua actividade operacional o qual, portanto, deveria estar considerado como uma propriedade de investimento.

Por outro lado, em Outubro de 20X4 o saldo da conta Reavaliações decorrentes de diplomas legais (62 050) ficou realizado uma vez que o terreno foi alienado por 100 000. Por tal razão, aquele saldo deve ser transferido para a conta Resultados transitados.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa GAMA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
5	R	78 Outros rendimentos e ganhos	1	25 000
		78.7 Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros		
		78.7.1 Alienações		
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.6 Rendimentos e ganhos nos restantes activos financeiros		
6	R	78.6.2 Alienações	2	25 000
		58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis		62 050
		58.1 Reavaliações decorrentes de diplomas legais		
		56 Resultados transitados		

**Notas:**

1. Reclassificação do saldo da primeira para a segunda conta pelo facto de o ganho ter sido obtido numa propriedade de investimento e não num activo fixo tangível.
2. Reclassificação do saldo da primeira para a segunda conta pelo facto de o excedente de revalorização se encontrar realizado uma vez que o terreno foi alienado.

**CASO PRÁTICO N.º 4**

Admita que em 1 de Março de 20X5 foi designado, pela primeira vez, auditor da Empresa SIGMA a qual adquiriu, em 02/01/X4, a pronto pagamento, um equipamento industrial por 100 000 e para o qual se estimou uma vida útil de 6 anos e um valor residual estimado de 10 000.

No Balanço referido a 31/12/X4 o activo relacionado com esta operação está apresentado como segue:

ACTIVO	NOTAS	DATAS	
		31/12/20X4	31/12/20X3
Activo não corrente	8		
Activos fixos tangíveis		83 333	0

Por seu lado, a Nota 8 do Anexo, apresenta, entre outras, a seguinte informação:

DESCRIÇÃO	DATAS	
	31/12/20X4	31/12/20X3
Quantia escriturada bruta	100 000	0
Depreciações acumuladas	(16 667)	0

Em 02/01/X5 a referida Empresa realizou uma operação de relocação financeira (*leaseback*) segundo a qual vendeu a pronto pagamento o referido equipamento por 90 000 tomando-o em seguida em locação financeira mediante o pagamento de duas rendas anuais de 60 000 cada, a primeira das quais será paga em 31/12/X5.

Em meados de Março de 20X5 o contabilista da Empresa SIGMA telefonou para o seu escritório solicitando-lhe apoio na forma de contabilizar estas operações em 20X5 e em 20X6.

**Pretende-se:**

- a) O seu comentário à forma de apresentação da situação descrita no Balanço em 31/12/X4
- b) Elaboração de um memorandum com a resposta à solicitação do contabilista da Empresa SIGMA.

## RESOLUÇÃO

## Resolução da alínea a)

A depreciação anual deve ser calculada tendo em consideração a quantia depreciável e o número de anos de vida útil esperada.

Por seu lado a quantia depreciável é a diferença entre o custo de aquisição do activo fixo tangível e o seu valor residual, o qual deve ser estimado no pressuposto de não haver influência dos efeitos da inflação.

No caso presente, verifica-se que a Empresa SIGMA depreciou 16 667 em 20X4 (ou seja: 100 000 : 6 anos) quando devia ter amortizado apenas 15 000 (ou seja: 90 000 : 6 anos).

Por tal facto, em 31/12/X4 a quantia escriturada do activo está subavaliada em 1 667 e o resultado de 20X4 está também subavaliado na mesma quantia.

## Resolução da alínea b)

Segundo a NCRF 9 - Locações, se uma transacção de venda seguida de locação resultar numa locação financeira, qualquer excesso resultante da quantia da venda sobre a quantia escriturada não deve ser reconhecida imediatamente como um rendimento, devendo, pelo contrário, ser diferida e transferida para resultados ao longo do período do contrato.

Assim sendo, os lançamentos que devem ser efectuados, em 20X5 e 20X6, pelo contabilista da Empresa SIGMA são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	12 Depósitos à ordem	1	90 000
		43 Activos fixos tangíveis		
		43.8 Depreciações acumuladas		
		43.8.3 Equipamento básico		16 667
		43 Activos fixos tangíveis		
		43.3 Equipamento básico		100 000
		78 Outros rendimentos e ganhos		
		78.8 Outros		
		78.8.1 Correções relativas a períodos anteriores		1 667
		28 Diferimentos		
28.2 Rendimentos a reconhecer	5 000			

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
2	R	43	Activos fixos tangíveis	2	90 000	90 000
		43.3	Equipamento básico			
		25	Financiamentos obtidos			
		25.1	Instituições de crédito e sociedades financeiras			
		25.1.3	Locações financeiras			
3	A	25	Financiamentos obtidos	3	40 000	60 000
		25.1	Instituições de crédito e sociedades financeiras			
		25.1.3	Locações financeiras			
		69	Gastos e perdas de financiamento			
		69.1	Juros suportados			
		69.1.2	Juros de locação financeira			
		12	Depósitos à ordem			
4	A	28	Diferimentos	4	3 333	3 333
		28.2	Rendimentos a reconhecer			
		64	Gastos de depreciação e de amortização			
		64.2	Activos fixos tangíveis			
		64.2.3	Equipamento básico			
5	A	64	Gastos de depreciação e de amortização	5	16 000	16 000
		64.2	Activos fixos tangíveis			
		64.2.3	Equipamento básico			
		43	Activos fixos tangíveis			
		43.8	Depreciações acumuladas			
43.8.3	Equipamento básico					
6	A	25	Financiamentos obtidos	6	50 000	60 000
		25.1	Instituições de crédito e sociedades financeiras			
		25.1.3	Locações financeiras			
		64	Gastos de depreciação e de amortização			
		64.2	Activos fixos tangíveis			
		64.2.3	Equipamento básico			
12	Depósitos à ordem					

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
7	A	28	Diferimentos	7	1 667	1 667
		28.2	Rendimentos a reconhecer			
		64	Gastos de depreciação e de amortização			
		64.2.3	Equipamento básico			
8	A	64	Gastos de depreciação e de amortização	8	16 000	16 000
		64.2	Activos fixos tangíveis			
		64.2.3	Equipamento básico			
		43	Activos fixos tangíveis			
		43.8.3	Equipamento básico			

## Notas:

- Contabilização da venda do equipamento, incluindo a correcção das depreciações efectuadas a mais em 20X4 (1 667) e diferimento do excesso (5 000) do valor da venda (90 000) sobre a quantia escriturada (85 000).
- Contabilização do contrato de locação financeira assumindo-se que o justo valor do equipamento é igual à quantia pela qual o mesmo foi vendido à locadora.
- Pagamento da primeira renda. Na falta do respectivo plano financeiro assume-se que se imputam 2/3 dos juros a 20X5 (método da soma dos dígitos).
- Imputação ao ano de 20X5 de 2/3 do excesso referido na nota 1, utilizando-se para o efeito critério idêntico ao referido na nota 3. Note-se que há autores que defendem que este excesso deve ser contabilizado como um rendimento.
- Depreciação relativa a 20X5, calculada na seguinte base:

Custo de aquisição	90 000
Valor residual	(10 000)
Quantia depreciável	80 000
Vida útil (6 - 1)	5 anos
Depreciação	16 000

6. Idem, como na nota 3, imputando-se a diferença (30 000 – 20 000) a 20X6.
7. Idem, como na nota 4, imputando-se a diferença (5 000 – 3 333) a 20X6.
8. Idem, como na nota 5.

## CASO PRÁTICO N.º 5

No decurso da auditoria às demonstrações financeiras de 20X4 da Empresa OMEGA, verificou que em 01/04/X4 o edifício industrial foi vendido a uma empresa de locação financeira por 1 600 000, quantia esta que foi paga através de transferência bancária.

Por outro lado verificou também que na mesma data a Empresa OMEGA celebrou com a mesma locadora um contrato de locação, com a duração de dez anos e o pagamento de uma renda mensal de 15 000, a primeira das quais foi paga na referida data. De notar que o contrato estabelece que todos os impostos e taxas, a conservação do edifício e o respectivo seguro, além da depreciação, são da inteira responsabilidade da locadora e que a vida útil do edifício foi estimada em vinte anos a partir de 01/04/X4.

Dos registos contabilísticos da Empresa OMEGA referidos a 31/03/X4 obtiveram-se os seguintes saldos relacionados com o edifício industrial:

Terreno	300 000
Edifício	1 100 000
Depreciações	(400 000)

De acordo com informações obtidas, em 01/04/X4 o justo valor do edifício industrial não se afastava significativamente da respectiva quantia escriturada.

Ao analisar a forma como a Empresa OMEGA contabilizou a referida operação, verificou que:

- a) As contas Terrenos e recursos naturais e Edifícios e outras construções, foram debitadas, respectivamente, por 378 000 e 1 422 000 por contrapartida da conta Financiamentos obtidos - Instituições de crédito e sociedades financeiras - Locações financeiras. Em 31/12/X4 esta conta apresentava o saldo credor de 1 665 000.
- b) A conta Outros devedores e credores apresentava o saldo credor de 1 600 000 relativo ao pagamento efectuado pela locadora.

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Empresa OMEGA antes do fecho das contas de 20X4.

## RESOLUÇÃO

Face ao enunciado conclui-se que se está perante uma operação de venda seguida de locação operacional uma vez que de acordo com o contrato, e entre outros aspectos:

- a propriedade jurídica do edifício não é transferida do locador para o locatário no final do prazo de locação;
- a locação não contém uma opção de compra;
- o prazo da locação (10 anos) não cobre a maior parte da vida útil do bem;
- os impostos e taxas e as despesas com seguros e conservação estão a cargo da locadora.

Por outro lado, e uma vez que o preço de venda é superior ao justo valor, a respectiva diferença deve ser imediatamente reconhecida como um ganho (Ver NCRF 9 – Locações).

Lançamentos de correcção a propor à Empresa OMEGA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias			
1	R	25	Financiamentos obtidos	1	1 800 000		
		25.1	Inst. de crédito e soc. financeiras				
		25.1.3	Locações financeiras				
		43	Activos fixos tangíveis				
		43.1	Terrenos e recursos naturais				378 000
		43.2	Edifícios e outras construções				1 422 000
2	A	62	Fornecimentos e serviços externos	2	135 000		
		62.6.1	Rendas e alugueres				
		25	Financiamentos obtidos				
		25.1.3	Locações financeiras				135 000
3	A	27	Outras contas a receber e a pagar	3	1 600 000		
		27.8	Outros devedores e credores				
		43	Activos fixos tangíveis				
		43.8	Depreciações acumuladas				
		43.8.2	Edifícios e outras construções				400 000
		43	Activos fixos tangíveis				
		43.1	Terrenos e recursos naturais				300 000
		43.2	Edifícios e outras construções				1 100 000
		78	Outros rendimentos e ganhos				
		78.7	Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros				
78.7.1	Alienações	600 000					

## Notas:

1. Anulação do lançamento efectuado pela Empresa OMEGA por esta ter considerado indevidamente, a operação como sendo de venda seguida de locação financeira.
2. Transferência para a respectiva conta de gastos do valor das rendas pagas durante 20X4 (15 000 x 9 rendas: de 01/04/X4 a 31/12/X4) e que foram indevidamente debitadas na conta corrente da locadora.
3. Regularização do saldo da conta Devedores e credores diversos, e contabilização da alienação do edifício industrial. De notar que a diferença entre o preço de venda (1 600 000) e o justo valor do edifício (1 000 000) foi imediatamente reconhecida como ganho.

## CASO PRÁTICO N.º 6

Da auditoria efectuada aos activos fixos tangíveis da Empresa ALFA, relativamente a 31 de Dezembro de 20X4, foram constatados os seguintes aspectos:

- a) A conta Equipamento básico, inclui um débito de 12 000 referente à construção de um dispositivo industrial, pelos próprios serviços da Empresa ALFA, o qual, por ter entrado em funcionamento em Dezembro, foi depreciado em 100 (vida útil estimada: 10 anos).

De acordo com a análise efectuada foi possível confirmar que um equipamento do mesmo tipo poderia ter sido adquirido no exterior por 60% do valor capitalizado pela Empresa ALFA.

- b) A conta Fornecedores gerais, inclui um saldo devedor de 850, o qual corresponde ao pagamento da 1.ª renda do seguinte contrato de locação financeira não contabilizado pela Empresa ALFA:

Data do contrato: 31/10/X4

Data da primeira renda: 31/10/X4

Preço do equipamento: 7 300

Rendas: 10 rendas trimestrais e antecipadas de 850 cada

Valor de opção de compra: 146

- c) A conta Activos fixos tangíveis em curso, inclui um saldo de 60 000 relativo à construção de um armazém, o qual já se encontra em utilização desde 1 de Outubro de 20X3. As adições registadas naquela conta em 20X4 (4 000) e no último trimestre de 20X3 (2 000) respeitam exclusivamente a juros de financiamento.
- d) Um equipamento básico adquirido em Janeiro de 20X1 por 75 000 tem sido depreciado em função do período de vida útil inicialmente previsto que foi de 5 anos. No final de 20X4, e já depois de efectuada a depreciação do exercício, foi feita uma reavaliação técnica da vida útil do bem, tendo-se concluído que o mesmo pode funcionar em condições normais durante um período de oito anos.
- e) A conta Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros, evidencia um saldo de 6 000 relativo à alienação efectuada em Outubro de 20X4, a pronto pagamento, de uma máquina adquirida em Julho de 20X0 por 10 000, a qual vinha sendo depreciada à taxa de 12,5%.

Em Janeiro de 20X4 a referida máquina foi objecto de uma grande reparação, cujo custo, no valor de 3 000, foi contabilizado em gastos a reconhecer, a extinguir até ao final da vida útil da máquina.

Nas contas de Activos fixos tangíveis não foi efectuado qualquer registo a crédito, tendo as depreciações do exercício, assim como a parte relativa à reparação, sido normalmente reconhecidas.

**Pretende-se:**

1. Que apresente os ajustamentos e/ou as reclassificações adequados, sabendo-se que as contas da Empresa ALFA ainda não se encontram encerradas. Utilize os pressupostos que considerar necessários.
2. Admitindo que as rectificações relativas à alínea a) não são efectuadas pela Empresa ALFA, indique, justificando, a modalidade de certificação legal das contas que deve ser emitida pelo ROC.

### CASO PRÁTICO N.º 7

Da auditoria efectuada à Empresa BETA constatou-se que os activos fixos tangíveis são depreciados com base nas taxas definidas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, e de acordo com o método da linha recta (quotas constantes), tendo sido geralmente seguido o regime dos duodécimos até 20X3.

Em 20X4, um ano de forte investimento na remodelação do parque industrial e excepcionalmente bom em termos de resultados (lucro líquido de 250 000), a Empresa BETA calculou as depreciações dos novos investimentos com base na taxa anual.

O subsídio obtido relativamente aos investimentos efectuados no ano (40% do custo de aquisição) foi reconhecido de acordo com o critério adoptado relativamente às depreciações.

O trabalho de auditoria efectuado permitiu constatar que a nova política adoptada pela Empresa BETA produziu um efeito no resultado líquido antes de impostos (IRC: 25%; derama: 1,5%) no valor de cerca de 54 000.

**Pretende-se:**

1. Um comentário sobre o procedimento adoptado pela Empresa BETA, tendo em conta o normativo contabilístico em vigor (SNC).
2. Os lançamentos de ajustamento e/ou de reclassificação que, na sua opinião, devem ser sugeridos à Empresa BETA, admitindo que as contas ainda não se encontram encerradas.

## CASO PRÁTICO N.º 8

Em 1 de Julho de 20X4 a Empresa GAMA procedeu à venda de uma máquina industrial adquirida em 1 de Julho de 20X2, operação que foi seguida de um contrato de locação financeira celebrado na mesma data. Nos papéis de trabalho de auditoria são referidos os seguintes elementos:

Custo de aquisição da máquina	98 000
Depreciação acumulada em 31/12/X3 (taxa de 12,5%)	18 375
Valor de venda	90 000
Ganho reconhecido pela Empresa GAMA	10 375
Valor do contrato de locação financeira	90 000

## Rendas pagas:

DATA	CAPITAL	JURO	TOTAL
02/07/X4	6 000	—	6 000
02/10/X4	5 010	990	6 000
02/01/X5	5 075	925	6 000

O contrato de locação financeira não foi objecto de qualquer registo contabilístico, tendo as rendas pagas sido debitadas na conta 22.1.1 Fornecedores gerais, que apresenta um saldo devedor de 12 000 em 31/12/X4.

## Pretende-se:

1. Um comentário sobre a política contabilística adoptada pela Empresa GAMA.
2. Os lançamentos de ajustamento e/ou de reclassificação que devem ser sugeridos à Empresa GAMA, admitindo que as contas ainda não se encontram encerradas

## CASO PRÁTICO N.º 9

A Empresa OMEGA, Lda. atingiu em 20X2 dois dos três parâmetros definidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, sendo auditada pela primeira vez em 20X4.

No âmbito do programa de auditoria foram preparados os seguintes mapas de trabalho relativamente aos activos fixos tangíveis evidenciados na contabilidade em 31/12/X4:

## QUANTIAS ESCRITURADAS BRUTAS

CONTAS	AQUISIÇÕES					REAVALIA- ÇÕES 20X4	SALDO EM 31/12/X4
	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4		
Edifícios e outras construções	a) 70 000	—	40 800	—	—	17 728	128 528
Equipamento básico	34 600	—	18 000	40 600	1 800	7 834	102 834
Equipamento de transporte	—	—	—	7 000	5 900	(b)	12 900
Equipamento administrativo	3 000	—	—	—	1 200	(b)	4 200
	<u>107 600</u>	—	<u>58 800</u>	<u>47 600</u>	<u>8 900</u>	<u>25 562</u>	<u>248 462</u>

Observações:

(a) Inclui 12 000 referentes ao custo do terreno.

(b) Não reavaliados.

## DEPRECIACÕES ACUMULADAS

CONTAS	TAXA %	SALDO EM 31/12/X3	MOVIMENTO EM 20X4		SALDO EM 31/12/X4
			REFORÇO	REAVALIAÇÃO	
Edifícios e outras construções	5,0	15 197	4 940	2 610	22 747
Equipamento básico	12,5	18 787	11 762	3 564	34 113
Equipamento de transporte	25,0	583	1 996	—	2 579
Equipamento administrativo	12,5	1 500	437	—	1 937
		<u>36 067</u>	<u>19 135</u>	<u>6 174</u>	<u>61 376</u>

De acordo com as regras instituídas na Empresa OMEGA, as depreciações devem ser calculadas por duodécimos, com início no mês de entrada em funcionamento, e com base no método da linha recta (quotas constantes).

Para testar a consistência da política e das taxas, os auditores prepararam, com base no respectivo ficheiro, a seguinte informação:

DATA DE AQUISIÇÃO	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	EQUIPAMENTO BÁSICO	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
20X0				
Janeiro	—	—	—	3 000
Fevereiro	—	34 600	—	—
Março	70 000	—	—	—
20X2				
Janeiro	—	18 000	—	—
Julho	40 800	—	—	—
20X3				
Setembro	—	—	7 000	—
Outubro	—	40 600	—	—
20X4				
Julho	—	1 800	—	—
Agosto	—	—	—	1 200
Novembro	—	—	5 900	—
	<u>110 800</u>	<u>95 000</u>	<u>12 900</u>	<u>4 200</u>

Os testes efectuados permitiram ainda concluir que:

- As aquisições encontram-se, de um modo geral, adequadamente contabilizadas. Exceptua-se o terreno onde foi construída a fábrica, o qual consta da rubrica de Edifícios e outras construções, ainda que para o efeito de depreciação tenha sido excluído o respectivo custo.
- O total do ficheiro é concordante com o saldo da conta 43 - Activos fixos tangíveis. No entanto, um computador adquirido em 20X4 por 300 não se encontra na Empresa OMEGA nem nunca esteve ao seu serviço.
- Uma máquina industrial adquirida em Fevereiro de 20X0 por 14 400 e com a quantia escriturada de 7 482 em 31/12/X4, após reavaliação (6 450 antes da reavaliação) rende substancialmente menos do que o esperado por razões de ordem tecnológica e níveis de qualidade exigidos. De acordo com estudos já feitos sabe-se que a máquina se fosse vendida em 31/12/X4 geraria um recebimento líquido (preço de venda deduzido das despesas de venda) de 3 000. Não vendendo a máquina os *cash-flows* esperados até 31/12/X7 são os seguintes:

ANO	CASH FLOWS	CASH FLOWS ACTUALIZADOS (TAXA DE 10%)
20X5	1 980	1 800
20X6	1 694	1 400
20X7	<u>1 066</u>	<u>800</u>
	<u>4 740</u>	<u>4 000</u>

- A adição de 1 800 registada em 20X4 na conta de Equipamento básico respeita a melhoramentos introduzidos numa máquina adquirida em 20X2 por 18 000, os quais proporcionam um aumento da vida útil de 2 anos.
- Os bens foram reavaliados pela primeira vez em 20X4. De acordo com a legislação vigente a reavaliação foi efectuada depois de calculadas e contabilizadas as depreciações de 20X4 e com base nos seguintes coeficientes de desvalorização da moeda:

20X0	1,16
20X1	1,10
20X2	1,06
20X3	1,03
20X4	1,00

Pretende-se:

1. Que verifique a consistência das depreciações praticadas pela Empresa OMEGA, tendo em conta as políticas contabilísticas definidas e os períodos de vida útil estimados.
2. Que teste a reavaliação efectuada em 20X4.
3. Que apresente os ajustamentos e/ou as reclassificações que considerar adequados, assumindo que as contas ainda não se encontram encerradas.

Nota: Se necessário, pode arbitrar valores ou assumir pressupostos.

## CASO PRÁTICO N.º 10

A Empresa SIGMA obteve em Janeiro de 20X4 a concessão para a exploração de uma nascente de águas minero-medicinais por um período de 20 anos, obrigando-se a construir durante aquele período, além das instalações necessárias ao exercício da actividade, um conjunto de infraestruturas, como sejam, estâncias termais, complexos desportivos e arranjo das zonas circundantes (zonas verdes).

As estâncias termais são exploradas pela Empresa SIGMA e reverterem para a respectiva Câmara Municipal no final do contrato enquanto os restantes investimentos (complexos desportivos e zonas verdes) reverterem imediatamente, após a sua conclusão, ficando a autarquia responsável pela gestão de tais espaços.

O plano e os custos previstos referentes às obrigações contratuais assumidas pela Empresa SIGMA apresentam-se como segue:

INFAESTRUTURAS A EXECUTAR	DATA DE CONCLUSÃO	CUSTOS PREVISTOS (a)
Estâncias termais	Final do 3.º ano	300 000
Complexos desportivos (piscinas e campos de ténis)	Final do 10.º ano	250 000
Zonas verdes	Final do 10.º ano	50 000
		<u>600 000</u>

(a) Preços de Janeiro de 20X4.

As propriedades da água e os estudos de mercado já efectuados dão garantias suficientes relativamente ao cumprimento das obrigações assumidas.

Os investimentos efectuados no início do contrato entraram em funcionamento em 01/07/X4 e respeitam aos seguintes bens:

DESCRIÇÃO	CUSTO	VIDA ÚTIL (ANOS)
Instalações de captação de água	50 000	25
Construções diversas	20 000	25
Condutas	10 000	25
Máquinas de engarrafamento e de rotulagem	18 000	10
Equipamento de controlo e de medida	2 000	8
Equipamento de transporte	60 000	5
Equipamento administrativo	10 000	8
	<u>170 000</u>	

Destes investimentos apenas os três primeiros revertem para a entidade concedente e só no final do contrato.

Do trabalho de auditoria efectuado às contas de 20X4 (ainda não encerradas) foram constatados os seguintes aspectos:

- a) As aquisições atrás referidas foram contabilizadas nas diversas rubricas dos activos fixos tangíveis, de acordo com as respectivas naturezas.
- b) As depreciações foram efectuadas com base na taxa anual que resulta do período de vida útil atribuído aos activos.
- c) Além das operações referidas não foram efectuados quaisquer outros movimentos contabilísticos relacionados com as obrigações assumidas.

**Pretende-se:**

1. A elaboração de um memorando do qual constem as sugestões que devem ser apresentadas à Empresa SIGMA relativamente à contabilização e divulgação das obrigações contratualmente assumidas.
2. A elaboração dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devem ser efectuados pela Empresa SIGMA de forma a que as demonstrações financeiras sejam preparadas de acordo com o normativo contabilístico em vigor (SNC).

## Capítulo 6

### Investimentos Financeiros e Propriedades de Investimento

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 3)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 4 a 6)

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NAS ÁREAS DOS INVESTIMENTOS FINANCEIROS E DAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os investimentos financeiros e com as propriedades de investimento são adequados e estão, de facto, a ser aplicados.
2. Os títulos ou bens representativos de investimentos financeiros são de propriedade da Empresa e estão em seu poder ou entregues à guarda de terceiros (v.g. Bancos).
3. Os investimentos financeiros e as propriedades de investimento estão reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
4. Os ganhos e/ou as perdas resultantes da posse e/ou da alienação de investimentos financeiros e de propriedades de investimento estão adequadamente contabilizados.
5. As imparidades (perdas/reversões) relativas aos investimentos financeiros e às propriedades de investimento estão adequadamente reconhecidas.
6. Relativamente às propriedades de investimento, foram atingidos os objectivos de auditoria aplicáveis referidos na área dos activos fixos tangíveis (ver capítulo 5).
7. Estão cumpridas todas as disposições legais em vigor.
8. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

## CASO PRÁTICO N.º 1

Admita que está a auditar as contas de 20X4 da Empresa ALFA, as quais ainda não estão encerradas.

A conta Investimentos financeiros apresenta em 31/12/X4 a seguinte composição:

Investimentos em subsidiárias	7 200 ( 4 000 acções próprias)
Investimentos em associadas	15 000 (10 000 acções da Empresa ABC)

Estes saldos resultam das seguintes operações:

- Compra, em Janeiro de 20X4, de 12 000 acções próprias, por 1,8 cada, cujo valor nominal é 1.
- Alienação, em Setembro de 20X4, de 8 000 acções próprias, por 2,1 cada.
- Compra, em Novembro de 20X3, de 10 000 acções da Empresa ABC por 1,3 cada e cujo valor nominal é 1.
- Débito de 2 000 efectuado em Janeiro de 20X4 na conta Investimentos em associadas, devido à mudança do critério de valorimetria (método do custo para o método da equivalência patrimonial), por contrapartida da conta Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos.

Foi ainda possível apurar que:

- Na conta Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos foi registado um rendimento de 2 400 pela venda das acções próprias.
- O saldo da conta Reservas legais inclui uma subconta denominada Reservas indisponíveis que apresenta o saldo de 21 600.
- Não foi efectuado qualquer outro lançamento relacionado com o investimento na associada.
- O capital próprio da associada era o seguinte:

	<u>31/12/X4</u>	<u>31/12/X3</u>
Capital	40	40
Resultados transitados	20	12
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis	10	—
Resultado líquido do período	<u>14</u>	<u>8</u>
	<u>84</u>	<u>60</u>

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Administração da Empresa ALFA antes do encerramento das contas, a fim de poder ser emitida uma certificação legal das contas sem reservas.

**RESOLUÇÃO**

Vejamos, em primeiro lugar, os aspectos relacionados com as operações com acções próprias.

Em termos jurídicos, a matéria relativa às acções próprias está contemplada nos artigos 316.º a 325.º-B do Código das Sociedades Comerciais.

A aquisição e a alienação de acções próprias são contabilizadas em contas pertencentes ao capital próprio e não em contas de investimentos financeiros. Isto, porque, de facto, quando uma empresa adquire acções próprias não está a fazer um investimento financeiro (no sentido de que o mesmo conduz ao controlo ou ao exercício de influência significativa) mas sim a “reduzir” o seu capital próprio e, portanto, a dar menos garantias de protecção aos seus credores. Também em termos de divulgação faz mais sentido, e é mais transparente, indicar a quantia líquida do capital social em poder dos accionistas do que indicar a quantia bruta do mesmo e, no activo, a parte adquirida pela empresa.

Refira-se também que, de acordo com o normativo contabilístico vigente, uma empresa não realiza resultados (positivos ou negativos) quando efectua operações com o seu próprio capital, quer este seja representado por acções ou por quotas.

Face ao enunciado, aquando da aquisição das 12 000 acções próprias a Empresa ALFA pagou um prémio de 9 600, uma vez que:

Custo de aquisição, por acção	1,8
Valor nominal, por acção	1
Prémio, por acção	0,8
Número de acções adquiridas	12 000
Prémio total	9 600

Verifica-se também que a Empresa ALFA tornou indisponível uma reserva de 21 600 (12 000 acções x 1,8).

Aquando da alienação das 8 000 acções próprias a Empresa ALFA reconheceu, indevidamente, como um rendimento a quantia de 2 400 correspondente à diferença entre o preço de venda (2,1) e o custo de aquisição (1,8) ou seja:

$$8\ 000\ \text{acções} \times (2,1 - 1,8) = 2\ 400$$

Conclui-se ainda que a Empresa ALFA não reduziu o saldo da conta Reservas indisponíveis, na parte correspondente às acções próprias alienadas.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa ALFA (quantias em milhares):

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	52 Acções próprias	1	7,2	
		52.1 Valor nominal			4
		52.2 Descontos e prémios			3,2
		41 Investimentos financeiros			
		41.1 Investimentos em subsidiárias			
2	R	78 Outros rendimentos e ganhos	2	2,4	
		78.5 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
		78.5.2 Alienações			2,4
		55 Reservas			
		55.2 Outras reservas			
		55.2.X Reservas livres			2,4
3	R	55 Reservas	3	14,4	
		55.1 Reservas legais			
		55.1.X Reservas indisponíveis			14,4
		55 Reservas			
		55.2 Outras reservas			
		55.2.X Reservas livres			14,4

**Notas:**

- Transferência do saldo da segunda para as primeiras contas de forma a reflectir as 4 000 acções próprias em carteira no final do ano, como segue (quantias em milhares):

Valor nominal (4 000 acções x 1)	4
Descontos e prémios (9 600 - 8 800 + 2 400)	3,2

- Transferência da primeira para a segunda conta pelo facto de não se estar perante um rendimento.
- Redução do saldo da primeira conta, relativamente às acções próprias que foram alienadas.

\* \* \*

Vejamos agora os aspectos relacionados com as operações com o investimento financeiro na Associada ABC.

Admitindo que cada acção da Empresa ABC dá direito a um voto, a Empresa ALFA tem uma participação de 25%.

O débito de 2 000 efectuado em Janeiro de 20X4 na conta Investimentos em associadas parece que teve por base o facto de se pretender ajustar o custo de aquisição da participação (10 000 x 1,3 = 13 000) ao valor resultante da parte correspondente à Empresa ALFA no capital próprio da Empresa ABC, no final de 20X3, ou seja, 60 000 x 25% = 15 000. É evidente que o lançamento efectuado pela Empresa ALFA é incorrecto, pelo que dever-se-á proceder ao seu estorno e contabilizar adequadamente os efeitos da mudança do método do custo para o método da equivalência patrimonial (admitindo que não é possível determinar o *goodwill* aquando da aquisição da participação).

Lançamentos de correcção a propor à Empresa ALFA (quantias em milhares):

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
4	A	78 Outros rendimentos e ganhos	1	2	
		78.5 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
		78.5.2 Alienações			2
		41 Investimentos financeiros			
		41.2 Investimentos em associadas			2
5	A	41 Investimentos financeiros	2	2	
		41.2 Investimentos em associadas			
		57 Ajustamentos em activos financeiros			
		57.1 Relacionados com o método da equivalência patrimonial			
		55.1.1 Ajustamentos de transição			2
6	A	41 Investimentos financeiros	3	2,5	
		41.2 Investimentos em associadas			
		57 Ajustamentos em activos financeiros			
		57.1 Relacionados com o método da equivalência patrimonial			
		57.1.3 Decorrentes de outras variações nos capitais próprios das participadas			2,5
7	A	41 Investimentos financeiros	4	3,5	
		41.2 Investimentos em associadas			
		78 Outros rendimentos e ganhos			
		78.5 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
		78.5.1 Aplicação do método da equivalência patrimonial			3,5

## Notas:

1. Estorno do lançamento efectuado pela Empresa ALFA, por indevido.
2. Ajustamento de transição, devido à mudança do método do custo para o método da equivalência patrimonial, como segue (quantias em milhares):

Capital próprio da Empresa ABC, em 31/12/X3	60
Percentagem detida pela Empresa ALFA	25%
Quantia correspondente	15
Custo de aquisição	13
Diferença (15 - 13)	2

3. Quantia imputável à Empresa ALFA na reserva de reavaliação criada em 20X4 na Empresa ABC ( $10 \times 25\% = 2,5$ ).
4. Ganho imputável à Empresa ALFA relativo ao lucro obtido em 20X4 pela Empresa ABC ( $14 \times 25\% = 3,5$ ).

## CASO PRÁTICO N.º 2

Admita que está a auditar as contas de 20X4 da Empresa BETA, as quais ainda não estão encerradas.

O saldo da conta Investimentos financeiros (42 600) refere-se exclusivamente a uma participação de 40 000 acções na Empresa DEF, cujo valor nominal é 1, que foram adquiridas em 30/04/X3 e que se encontram mensuradas ao custo de aquisição.

No decurso do trabalho de auditoria verificou que a evolução do capital próprio da Empresa DEF foi a seguinte (quantias em milhares):

	31/12/X4	31/12/X3
Capital	120	120
Reservas	60	50
Resultados transitados	3	-
Resultado líquido do período	<u>15</u>	<u>13</u>
	<u>198</u>	<u>183</u>

## Pretende-se que:

1. Indique os lançamentos que a Empresa BETA deve efectuar em 20X4, admitindo que o órgão de gestão pretende adoptar, pela primeira vez, o método da equivalência patrimonial.
2. Apresente um mapa de trabalho com os saldos auditados dos investimentos financeiros em 31/12/X4.

NOTA: Não tomar em consideração eventuais aspectos fiscais.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

De acordo com o enunciado, a Empresa BETA adquiriu em 30/04/X3 um lote de 40 000 acções da Empresa DEF pela quantia de 42 600.

Admitindo que cada acção dá direito a um voto, conclui-se que a Empresa BETA adquiriu a terça parte do capital e dos direitos de voto da Empresa DEF tendo pago por cada acção a quantia de 1,065 ( $42\ 600 : 40\ 000 = 1,065$ ).

Por outro lado, em 20X3 a Empresa BETA mensurou o investimento na sua associada segundo o método do custo e em 20X4 pretende fazê-lo na base do método da equivalência patrimonial.

Admitindo também que no final de 20X4 não é possível determinar o *goodwill* à data da aquisição há que efectuar, naquele ano, o chamado ajustamento de transição.

O ajustamento de transição ascende a 18,4 assim calculado (quantias em milhares):

Parte proporcional do capital próprio da Empresa DEF, no início de 20X4	
$183 \times \frac{1}{3}$	61
Custo de aquisição	<u>(42,6)</u>
Ajustamento de transição	<u>18,4</u>

Por outro lado, em 20X4 há que reconhecer, nas contas da Empresa BETA, a sua parte no resultado da Empresa DEF, ou seja  $15\ 000 : 3 = 5\ 000$ .

Lançamentos a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	R	41 Investimentos financeiros	1	42 600	
		41.2 Investimentos em associadas			
		41.2.1 Participações de capital – método da equivalência patrimonial			
		41 Investimentos financeiros			
		41.2 Investimentos em associadas			
		41.2.2 Participações de capital – outros métodos			42 600
2	A	41 Investimentos financeiros	2	18 400	
		41.2 Investimentos em associadas			
		41.2.1 Participações de capital – método da equivalência patrimonial			
		57 Ajustamentos em activos financeiros			18 400
		57.1 Relacionados com o método da equivalência patrimonial			
		57.1.1 Ajustamentos de transição			
3	A	41 Investimentos financeiros	3	5 000	
		41.2 Investimentos em associadas			
		41.2.1 Participações de capital – método da equivalência patrimonial			
		78 Outros rendimentos e ganhos			
		78.5 Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos			
		78.5.1 Aplicação do método da equivalência patrimonial			5 000

Notas:

1. Reclassificação da 2ª para a 1ª conta.
2. Ajustamento devido ao facto de se ter passado a mensurar o investimento na associada pelo método da equivalência patrimonial em vez do método do custo.
3. Reconhecimento, no exercício de 20X4, da parte que cabe à Empresa BETA no lucro obtido pela Empresa DEF.

Resolução do 2.º pedido:

CONTA	SALDO EMPRESA BETA	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDO AUDITADO
		D	C	D	C	
Investimentos em associadas - Participações de capital - Método da equivalência patrimonial	0	{ 18 400 (2)				66 000
		{ 5 000 (3)		42 600(1)		
Investimentos em associadas - Participações de capital - Outros métodos	42 600				42 600(1)	0
Total	<u>42 600</u>	23 400		42 600	42 600	<u>66 000</u>

NOTA: Entre parêntesis indica-se o número de ordem do respectivo ajustamento (A) ou reclassificação (R).

### CASO PRÁTICO N.º 3

Admita que está a auditar as contas de 20X4 da Empresa OMEGA, as quais ainda não se encontram encerradas.

Em 31 de Dezembro daquele ano, o saldo da conta Propriedades de investimento é de 120 e refere-se exclusivamente a três andares localizados numa torre de escritórios em propriedade horizontal, adquiridos em Janeiro de 20X3 e todos arrendados.

No final de 20X3 um dos inquilinos deixou de utilizar um dos andares, razão pela qual, em Janeiro de 20X4, o mesmo passou a ser ocupado pelo Departamento Financeiro da Empresa OMEGA.

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser propostos à Administração da Empresa OMEGA relacionados com a situação descrita e antes do encerramento das contas, a fim de poder ser emitida uma certificação legal das contas sem reservas.
2. Apresente o Balanço e o Anexo relativos à situação descrita.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

A Empresa OMEGA apresenta como propriedades de investimento três andares localizados numa torre de escritórios. Verifica-se, contudo, que um dos andares está afecto à actividade da empresa, razão pela qual deve ser apresentado como um activo fixo tangível.

Assumindo que a vida útil do edifício é de 50 anos e que foi atribuída ao terreno a quantia correspondente a 25% do custo de aquisição, temos:

Depreciação anual do andar ocupado pela empresa:  $40\ 000 \times 75\% \times 2\% = 600$

Por outro lado, os dois andares que continuam arrendados não são objecto de depreciação e assume-se que o seu justo valor no final de 20X4 é sensivelmente idêntico ao custo de aquisição no início de 20X3.

Ajustamentos e reclassificações a propor à Empresa OMEGA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	R	43 Activos fixos tangíveis	1	40 000	40 000
		43.2 Edifícios e outras construções			
		42 Propriedades de investimento			
		42.2 Edifícios e outras construções			
2	A	64 Gastos de depreciação e de amortização	2	600	600
		64.2 Activos fixos tangíveis			
		64.2.2 Edifícios e outras construções			
		43 Activos fixos tangíveis			
		43.8 Depreciações acumuladas			
		43.8.2 Edifícios e outras construções			

#### Notas:

1. Reclassificação da segunda para a primeira conta.
2. Depreciação do andar ocupado pela Empresa OMEGA relativa a 20X4 (Nota: Na realidade, a taxa anual de depreciação deveria ser 2,04% e não 2% uma vez que em 01/01/20X4 a vida útil estimada do andar é de 49 anos e não 50 anos. Ou seja, a depreciação de 20X4 deveria 612 e não 600).

## Resolução do 2.º pedido

Unidade monetária: Euro

EMPRESA OMEGA BALANÇO INDIVIDUAL EM 31/12/20X4			
ACTIVO	NOTAS	DATAS	
		31/12/20X4	31/12/20X3
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis	8	39 400	-
Propriedades de investimento	12	80 000	120 000

## NOTAS:

8 - Os activos fixos tangíveis representados por edifícios e outras construções são mensurados ao custo, quer aquando do seu reconhecimento inicial, quer posteriormente. O custo inclui o preço de compra e todos os dispêndios directamente atribuíveis. O método de depreciação usado é o da linha recta. A vida útil estimada é de 50 anos sendo de 2% a taxa anual de depreciação aplicada por duodécimos. A referida taxa é aplicada ao custo de aquisição do edifício deduzido de 25% relativo ao custo estimado do terreno. A depreciação relativa a 20X4 ascendeu a 600 quantia esta que corresponde também à depreciação acumulada.

12 - Aquando do seu reconhecimento inicial, as propriedades de investimento são mensuradas ao custo e posteriormente ao justo valor. Face à actual conjuntura do mercado concluiu-se que o justo valor no final de 20X4 é sensivelmente idêntico ao custo de aquisição no início de 20X3. Em 20X4 os rendimentos de rendas e os gastos operacionais directos atingiram, respectivamente, 4 800 e 2 150 (quantias assumidas pelos autores).

## CASO PRÁTICO N.º 4

Na auditoria efectuada às demonstrações financeiras da Empresa ALFA, relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X4, foi preparado o seguinte mapa de trabalho referente aos investimentos financeiros:

CONTAS	SALDO EM 31/12/X3	MOVIMENTO EM 20X4		SALDO EM 31/12/X4
		AUMENTOS	REDUÇÕES	
Investimentos em associadas				
Participações de capital - Nilo, SA	40 000	10 000	2 000	48 000
Investimentos noutras empresas				
Participações de capital - Delta, Lda.	11 250	—	—	11 250
Empréstimos concedidos - Delta, Lda.	18 000	4 000	—	22 000
Investimentos em curso	3 000	—	—	3 000
	<u>72 250</u>	<u>14 000</u>	<u>2 000</u>	<u>84 250</u>

De acordo com as políticas contabilísticas definidas pela Empresa ALFA, e divulgadas nos Anexos de exercícios anteriores, a Empresa adopta o método da equivalência patrimonial relativamente às participações de capital em filiais e associadas.

As participações nas sociedades Nilo e Delta são, respectivamente, de 40% e 15%. Das demonstrações financeiras apresentadas por estas empresas referentes ao exercício findo em 31/12/20X4 salientam-se os seguintes indicadores:

DESCRIÇÃO	NILO		DELTA	
	31/12/X4	31/12/X3	31/12/X4	31/12/X3
Total do activo	850 000	800 000	630 000	660 000
Rendimentos	1 500 000	1 300 000	700 000	780 000
Capital próprio	105 000	112 000	(37 000)	(16 000)
Capital social	85 000	60 000	75 000	75 000
Resultado líquido do período	(5 000)	14 000	(21 000)	(6 000)

O aumento do capital social da Nilo foi efectuado em 30 de Junho por incorporação de reservas livres, tendo sido emitidas 25 000 acções de valor nominal unitário 1. Além do resultado líquido do período e dos dividendos pagos (10 000) concorreu para a variação do capital próprio daquela sociedade a reavaliação do seu edifício, que gerou uma reserva no montante de 8 000.

O trabalho desenvolvido pelos auditores na Empresa ALFA permitiu obter as seguintes conclusões:

- O aumento de 10 000 referente à sociedade Nilo respeita às acções recebidas por via do seu aumento de capital. Foi creditada a conta 59.9 - Outras variações nos capitais próprios - Outras.
- A redução de 2 000 respeita ao reconhecimento do prejuízo obtido pela Nilo em 20X4.
- A reavaliação efectuada pela Nilo não teve qualquer efeito na contabilidade da Empresa ALFA.
- A empresa Nilo aprovou em 31/03/X4 a seguinte proposta de aplicação do resultado obtido em 20X3:

Dividendos	10 000
Reservas livres	3 300
Reserva legal	<u>700</u>
	<u>14 000</u>

A Empresa ALFA, que no exercício de 20X3 tinha imputado à participação a quantia de 5 600, efectuou em 20X4 um único movimento referente ao recebimento dos dividendos, através do qual foi creditada a conta 79.2.3 - Dividendos obtidos - De subsidiárias.

- A empresa Delta, que vem acumulando prejuízos nos últimos anos, está com grandes dificuldades para solver os seus compromissos, estando a ser financiada pelos sócios à taxa de 0%. Encontram-se presentemente em estudo as possíveis formas de recuperação, ainda que não existam dados seguros sobre a viabilidade económica da empresa.
- Os investimentos em curso respeitam ao custo de uma auditoria e de um estudo de avaliação efectuados em 20X2 relativamente a uma possível tomada de posição no capital da empresa XPTO, projecto que foi abandonado em 20X3.

**Pretende-se:**

- Um comentário sobre as políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa ALFA relativamente à mensuração dos investimentos financeiros.
- A apresentação dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devem ser apresentados à Administração da Empresa ALFA.

**CASO PRÁTICO N.º 5**

Na auditoria efectuada à Empresa BETA, relativamente ao exercício de 20X4, foram transcritos para o papel de trabalho de Investimentos financeiros os seguintes saldos constantes do balancete referido a 31 de Dezembro:

Participações de capital em associadas	90 000
Ajustamentos em activos financeiros - Ajustamentos de transição	37 100
Rendimentos e ganhos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	9 600

Com base nos procedimentos definidos no programa de trabalho concluiu-se que tais saldos resultam da aquisição, em 31 de Dezembro de 20X4, pelo preço de 117 500, de uma quota de 60% na empresa Delta, cujo capital próprio naquela data, conforme Balanço especialmente preparado, se apresentava como segue:

Capital	100 000
Reservas (legais e outras)	34 000
Resultado líquido de 20X4	<u>16 000</u>
	<u>150 000</u>

Foi ainda constatado pelos auditores a existência de um estudo efectuado por uma empresa de consultores independentes, reconhecida no mercado, no qual se quantifica em 210 000 o justo valor dos activos e dos passivos identificáveis da empresa Delta.

**Pretende-se:**

- Os ajustamentos e/ou reclassificações decorrentes da situação exposta, admitindo que as Contas não se encontram encerradas.
- Que indique o tipo de certificação a emitir pelo ROC, assumindo que as quantias em causa são materialmente relevantes e que as Contas já não são alteradas pela Empresa BETA.

## CASO PRÁTICO N.º 6

Admita que está a auditar as Contas da Empresa GAMA, com referência a 31/12/X4, e que as mesmas ainda não se encontram encerradas. Com base nos últimos procedimentos substantivos efectuados relativamente às propriedades de investimento constatou-se a seguinte situação:

A conta 42.2 - Propriedades de investimento - Edifícios e outras construções, apresenta um saldo de 225 000 (após reavaliação efectuada em 20X3) relativo a duas fracções (iguais) de um prédio sito na Avenida do Girassol, em Lisboa, cuja aquisição se efectuou por escritura datada de 02/01/X0. O preço de compra das referidas fracções foi de 160 000, ao qual acresceram 25 000 de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), gastos notariais e de registo. Tendo sido adquiridas para efeitos de rendimento, nunca foram objecto de qualquer depreciação.

Da análise efectuada constatou-se que as duas fracções foram arrendadas a uma empresa financeira no mês em que foram adquiridas, uma das quais só foi utilizada até 31/12/X0. Em 15/01/X1 a Empresa GAMA instalou na referida fracção os seus serviços comerciais, mantendo-se o arrendamento da outra fracção.

De um ponto de vista contabilístico foram ainda anotados os seguintes aspectos nos papéis de trabalho:

- As rendas são recebidas até ao dia 8 do mês anterior aquele a que respeitam e são contabilizadas como rendimentos na data do recebimento (500 por mês).
- As despesas de condomínio (electricidade, manutenção de elevadores, limpeza, vigilância, etc.) ascendem a 60 mensais e são contabilizadas em Fornecimentos e serviços externos - Despesas de condomínio.
- Foi efectuada uma reavaliação em 20X3, a qual se encontra suportada num estudo efectuado por uma empresa especializada, o qual menciona que o valor de 225 000 foi determinado por referência aos valores de mercado. De acordo com as informações existentes, os preços praticados desde meados de 20X4 apresentam uma quebra de 20% relativamente a 20X3, face à grande oferta de espaços similares e ao efeito da entrada em Portugal de construtores comunitários, os quais para penetrar no mercado sacrificam substancialmente as margens do negócio.
- A reserva de reavaliação apurada consta do capital próprio da Empresa GAMA.

**Pretende-se:**

1. Um comentário sobre as políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa GAMA relativamente às operações evidenciadas.
2. Os ajustamentos e/ou as reclassificações que devam ser sugeridos à Administração da Empresa GAMA.

## Capítulo 7

---

### Vendas, Prestações de Serviços e Contas a Receber

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 a 4)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 5 a 10)

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DAS VENDAS, PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E CONTAS A RECEBER

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com as vendas, prestações de serviços e contas a receber são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados.
2. O valor das vendas e das prestações de serviços respeita ao período sob exame e:
  - a) não está sobreavaliado através de créditos ilegítimos por via de vendas não efectuadas ou serviços não prestados, mercadorias não expedidas ou falsa facturação; e
  - b) não está subavaliado devido a vendas efectuadas ou serviços prestados no exercício mas diferidos para o exercício seguinte.
3. Os descontos, abatimentos, devoluções ou outras deduções a vendas ou prestações de serviços, estão adequadamente apresentados nas demonstrações financeiras.
4. As contas a receber apresentadas no Balanço representam efectivamente créditos legítimos da Empresa sobre terceiros.
5. Tais créditos estão apropriadamente reconhecidos, mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
6. Todos os gastos associados às vendas e prestações de serviços foram devidamente considerados no mesmo período em que o rendimento foi reconhecido, incluindo estimativas relacionadas com garantias, devoluções, etc..
7. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

**CASO PRÁTICO N.º 1**

A Empresa ALFA dedica-se à comercialização e assistência pós venda de aparelhos electrónicos de grande utilização em muitas das indústrias transformadoras.

No âmbito do trabalho normal de auditoria procedeu-se ao levantamento do sistema de controlo interno na área de "Vendas, prestações de serviços e contas a receber" e efectuaram-se os testes de auditoria considerados adequados nas circunstâncias.

***Levantamento do sistema de controlo interno***

Do levantamento do sistema de controlo interno foram constatados os seguintes aspectos:

- a) Não existem quaisquer manuais ou instruções escritas que definam os conteúdos funcionais e os procedimentos a seguir na Empresa ALFA relativamente a autorização de vendas, actualização de limites de crédito, facturação, autorização de notas de crédito, incumprimento de clientes, reclamações, etc..

O que se encontra instituído decorre de rotinas criadas pelo Director Financeiro, o qual se encontra na Empresa ALFA desde a sua constituição.

- b) Embora se encontrem definidos limites de crédito, na prática, eles são frequentemente excedidos, quer por falta de actualização dos mesmos, quer por via da inexistência de um acompanhamento adequado das cobranças efectuadas pela empresa de *factoring*.

Quando a Empresa ALFA toma conhecimento das dificuldades dos clientes em solver os seus compromissos, condiciona a venda de novos bens e a assistência aos equipamentos anteriormente fornecidos.

- c) No que se refere a clientes novos, e sempre que as encomendas sejam significativas, a Empresa ALFA obtém informações acerca dos mesmos, e exige, em muitos casos, um pagamento de 50% no acto da entrega dos bens.

- d) Face à natureza dos equipamentos, é sempre exigido dos clientes a formalização da encomenda por escrito, a fim de evitar a existência de erros no fornecimento dos bens e na respectiva facturação. As notas de encomenda só são satisfeitas desde que visadas pelo responsável da Secção de Vendas e pelo Director Financeiro.

- e) A assistência técnica prestada nos seis meses imediatos aos da venda é normalmente coberta pela garantia oferecida aos clientes. A assistência posterior a essa data é prestada e facturada de acordo com as solicitações dos clientes ou mediante contrato de assistência. Neste caso, os contratos são efectuados por períodos de seis meses, sendo

a facturação emitida no início do contrato e contabilizada como rédito do período em que é emitida.

- f) A facturação da Empresa ALFA encontra-se repartida em três séries, sendo uma referente à venda de aparelhos, outra relativa à assistência técnica contratual e outra ainda referente a pedidos ocasionais de assistência. Nas facturas de venda é sempre feita referência à nota de encomenda do cliente e à guia de remessa da Empresa ALFA. Na facturação de assistência contratual é sempre evidenciado o número do contrato. Na restante facturação é sempre indicado o número da guia de intervenção, a nota de encomenda do cliente (quando existe) e a guia de transporte relativa aos materiais aplicados na intervenção.

Todas as facturas são emitidas em quintuplicado, sendo:

- Original para o cliente
- Duplicado para a empresa de *factoring*
- Triplicado para a Contabilidade
- Quadruplicado para a Tesouraria
- Quintuplicado para o Serviço de Facturação

Embora a facturação seja emitida informaticamente, não existe qualquer ligação com a Contabilidade, pelo que as facturas são contabilizadas manualmente, uma a uma.

Não existe ainda qualquer ligação entre o programa de facturação e os "stocks", os quais, aliás, funcionam em sistema de inventário intermitente.

- g) A guia de remessa é igualmente emitida em cinco vias, sendo o quadruplicado destinado ao Armazém, suprimindo-se deste modo a ordem de expedição. O original da guia inclui um talão destacável para quitação dos bens entregues pela Empresa ALFA.
- h) Conforme já se referiu, a cobrança das dívidas é efectuada pela Sofactoring, com quem a Empresa ALFA celebrou um contrato anual, automaticamente renovável, no qual se estipula a existência do direito de regresso relativamente a todos os créditos cedidos que não sejam cobrados até 120 dias após a data do seu vencimento. Ainda segundo o referido contrato, a Empresa ALFA receberá todos os créditos na data em que forem cobrados, podendo, contudo, receber antecipadamente 80% do valor das cessões mediante o pagamento de um juro à taxa Euribor a 90 dias. Os créditos cedidos estão sujeitos a uma comissão de 1,5%.
- i) De um ponto de vista contabilístico, as contas correntes de clientes são creditadas pela cessão das facturas por débito numa conta 21.1.7 - Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring). Esta conta é creditada por todas as entregas efectuadas pela empresa de *facto-*

*ring*, incluindo os adiantamentos sobre a facturação cedida, de tal modo que o saldo apresentado no Balanço corresponde a um saldo líquido. É ainda creditada pelo valor dos juros e comissões debitados pela Sofactoring.

Havendo facturas devolvidas por falta de pagamento, é creditada a referida conta 21.1.7 e debitada a conta 21.1.8 - Devoluções de facturas cedidas.

- j) A referida conta 21.1.7 é analisada periodicamente pelo Director Financeiro, sendo frequentemente consideradas incobráveis as dívidas de valor inferior a 500 €, por se considerar desvantajoso incorrer em mais gastos para as cobrar. Não existe controlo sobre as dívidas anuladas, embora se saiba que em muitas situações os clientes acabam por pagar. Nas dívidas superiores a 500 € é geralmente solicitado apoio jurídico.

- l) Não se encontram definidos limites de competência para aprovação de notas de crédito, nem as mesmas são objecto de conferência por alguém independente de quem as elaborou.

No caso das mesmas respeitarem a devoluções de peças ou mesmo de aparelhos, a emissão da nota de crédito é suportada com base na guia de devolução do cliente, a qual não tem evidência da confirmação da entrada dos bens em Armazém.

Foi ainda verificado relativamente ao IVA que a Empresa ALFA não dispõe do meio de prova a que se refere o n.º 5 do artigo 78.º do respectivo Código.

- m) Os gastos decorrentes da garantia prestada aos clientes são reconhecidos à medida em que as intervenções ocorrem.
- n) O sistema de informação implementado na Empresa ALFA não permite:
- a elaboração de balancetes por idade de saldos, o que de resto é considerado desnecessário pelo Director Financeiro, já que todas as facturas são cedidas à empresa de *factoring* que informa mensalmente sobre a posição dos clientes;
  - a obtenção de mapas de movimentos em aberto por clientes;
  - a determinação dos gastos efectivamente suportados durante o período de garantia dos equipamentos, embora exista a ideia de que os mesmos não representam mais de 1% do valor de venda.
- o) Os saldos de clientes não são objecto de conferência regular. Idêntica situação se verifica relativamente à conta 21.1.7 - Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring), cujo saldo não tem sido reconciliado com os mapas mensalmente enviados por aquela empresa. Existem diferenças com algum significado que, segundo o Director Financeiro, devem estar

relacionadas com a conta de Depósitos à ordem também ela sem reconciliação desde 30/06/X0.

### Conclusões decorrentes dos testes substantivos efectuados

Nos testes substantivos efectuados pela auditoria foram constatados os seguintes aspectos:

a) Na resposta à circularização a empresa de factoring evidencia os seguintes saldos:

Conta cessões	380 000
Antecipações	304 000
Juros por debitar em 31/12/X0	250
Comissões por debitar em 31/12/X0	0

Na conta Cessões existem créditos vencidos no valor de 1 800, cuja antiguidade é a seguinte:

Até 30 dias	1 300
30 – 60 dias	350
60 – 90 dias	100
90 – 120 dias	50

De acordo com os registos da Empresa ALFA, os saldos das contas relacionadas com dívidas de clientes são os seguintes:

21.1.1 Clientes, c/c - Gerais	40 000
21.1.7 Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring)	88 000
21.1.8 Clientes - Devolução de facturas cedidas	22 100
21.5 Clientes de cobrança duvidosa	1 800
21.9 Perdas por imparidade acumuladas	(1 800)

A confrontação dos elementos enviados pela Sofactoring com os registos da Empresa ALFA permitiu constatar que a diferença existente, no valor de 12 000 [(380 000 - 304 000) - 88 000 = 12 000], se decompõe como segue:

Juros não reconhecidos pela Empresa ALFA e já deduzidos pela Sofactoring	12 800
Idem comissões	1 400
Créditos vencidos, debitados pela Sofactoring e não considerados pela Empresa ALFA	3 700
Proposta de cessão não registada pela Empresa ALFA	(5 900)
	<u>12 000</u>

b) Da análise efectuada às propostas de cessão de 20X1 verificou-se que uma factura datada de 30/12/X0 (Factura n.º 0112173), no valor de 6 100, não foi objecto de cessão. Uma verificação mais pormenorizada permitiu concluir que a factura em causa foi anulada em Janeiro de 20X1 e que, verdadeiramente, nunca foi enviada ao cliente. Como tal, os equipamentos constantes da mesma – facturados com uma margem de 25% sobre o custo – foram normalmente inventariados.

c) Aquando do inventário foi anotado que a última guia de remessa de 20X0 tinha o número 5167, à qual correspondia a Factura n.º 12185, de 31/12/X0. Nos testes efectuados ao corte de operações de vendas e expedição foi incluído nos papéis de trabalho o seguinte resumo:

GUIA DE REMESSA		FACTURA			CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS
N.º	DATA	N.º	DATA	VALOR (SEM IVA)	
5167	31/12/X4	12185	31/12/X4	1 600	1 280
5168	31/12/X4	12186	31/12/X4	1 400	1 120
5169	31/12/X4	12187	31/12/X4	3 800	3 040
5170	31/12/X4	12188	31/12/X4	900	720
5171	02/01/X5	12189	02/01/X5	3 000	2 400

Os produtos a que se referem as guias 5168 a 5170, embora inventariados, foram posteriormente excluídos da lista final de "stocks".

d) Foi preparado pelos auditores um balancete por idade de saldos da conta 21.1.8 – Clientes - Devolução de facturas cedidas, cujo resumo se apresenta como segue:

ANTIGUIDADE (EM MESES)	QUANTIA
0 – 4	0
4 – 6	4 800
6 – 9	1 100
9 – 12	300
12 – 18	800
18 – 24	2 600
24 – 36	3 300
> 36	<u>9 200</u>
	<u>22 100</u>

Nas reuniões efectuadas com o Director Financeiro foi salientada a enorme dificuldade em cobrar dívidas com mais de um ano de antiguidade, ainda que com o apoio do Advogado da Empresa ALFA.

O saldo da conta Clientes de cobrança duvidosa respeita a uma dívida em contencioso, com acção interposta no exercício anterior.

- e) Os contratos de assistência técnica facturados e contabilizados em 20X0, com termo em 20X1, resumem-se como segue:

DATA DOS CONTRATOS	VALOR DOS CONTRATOS	VALIDADE DOS CONTRATOS
01/08/X0	6 000	6 meses
01/09/X0	12 600	6 meses
01/10/X0	15 000	6 meses
01/11/X0	12 000	6 meses
01/12/X0	18 000	6 meses

- f) No que respeita aos encargos com garantias, as informações obtidas dos Serviços Técnicos e a análise dos elementos disponíveis permitiram constatar que a percentagem de 1% referida pelo Director Financeiro é aceitável. Por outro lado, em 31/12/X0, as vendas ainda abrangidas pela garantia ascendem a 390 000, estimando-se em cerca de 1 200 os gastos já incorridos relativamente a tais vendas.

#### Pretende-se:

1. A identificação dos principais pontos fracos do sistema de controlo interno e das possíveis consequências dos mesmos e apresentação das sugestões consideradas adequadas para a sua melhoria.
2. A apresentação dos lançamentos de reclassificação e de ajustamento considerados apropriados face às situações descritas, admitindo que a auditoria é feita com referência a 31/12/X0.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Para um bom planeamento e execução do trabalho é fundamental que o auditor possua um adequado conhecimento do sistema de controlo interno da Empresa, como forma de melhor avaliar os riscos existentes e definir a profundidade e extensão dos procedimentos substantivos.

Não constituindo propriamente um objectivo do trabalho; o auditor apresenta normalmente um relatório com a identificação dos procedimentos e medidas de controlo interno menos apropriados, propondo sugestões com vista à sua melhoria.

Relativamente ao caso prático em estudo podemos apresentar o seguinte relatório, no qual se descreve o ponto fraco detectado, a influência que o mesmo tem ou pode vir a ter na Empresa ALFA e a correspondente sugestão.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
1	A Empresa ALFA não possui um manual de controlo interno que reúna os procedimentos instituídos nas diversas áreas e as principais políticas contabilísticas adoptadas.	A inexistência de normas escritas, coerentes e organizadas, pode conduzir a que mais facilmente existam inconsistências ou omissões na aplicação dos procedimentos instituídos. Por outro lado, as normas escritas são sempre mais responsabilizantes.	A Empresa ALFA deve dispor de um manual de controlo interno que reúna todas as normas de carácter administrativo, contabilístico e funcional. A implementação ou alteração de um procedimento deve constar sempre de um documento escrito.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
2	Os limites de crédito fixados são frequentemente excedidos por falta de actualização dos mesmos e da inexistência de um controlo tempestivo relativamente às cobranças efectuadas pela empresa de <i>factoring</i> .	A efectivação de vendas sem obediência a limites de crédito adequadamente fixados, é susceptível de fazer aumentar os riscos de crédito e consequentemente a taxa de incobrabilidade.	A Empresa ALFA deve, por um lado, rever os limites de crédito e, por outro, analisar adequada e tempestivamente a informação disponibilizada pela empresa de <i>factoring</i> . A aprovação de vendas não pode deixar de ter em consideração o limite máximo de crédito concedido ao cliente e as responsabilidades totais do mesmo.
3	A facturação dos contratos de assistência é feita no início do período contratual e reconhecida como rédito do exercício em que é emitida.	A Empresa ALFA não cumpre com os princípios de contabilidade geralmente aceites, pelo que o resultado evidenciado nas demonstrações financeiras não reflecte o verdadeiro desempenho obtido. Por outro lado, o procedimento instituído traduz uma antecipação de resultados com consequências negativas no campo fiscal.	Abrangendo os contratos de assistência um conjunto indeterminado de actos, o rendimento deve ser reconhecido durante a vigência do contrato, numa base de imputação mensal.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
4	Não existe ligação entre o programa de facturação e o programa de contabilidade, sendo as facturas contabilizadas manualmente uma a uma. No que se refere aos inventários, é adoptado o sistema de inventário periódico.	A falta de eficiência na utilização dos meios informáticos disponíveis conduz à utilização de recursos humanos que poderiam ser afectos a outras funções mais produtivas. Por outro lado, a contabilização manual das facturas é susceptível de fazer aumentar o número de erros. A falta de inventário permanente prejudica o acompanhamento dos resultados ao longo do ano e diminui o controlo sobre os "stocks". Por outro lado, não cumpre com as disposições legais e fiscais em vigor.	A Empresa ALFA deve implementar o sistema de inventário permanente, devendo o programa de facturação ter ligação ao programa de stocks e ambos ao programa de contabilidade.
5	De acordo com o contrato celebrado com a Sofactoring, os créditos não recebidos até 120 dias após o vencimento são devolvidos à empresa aderente. Não obstante a Sofactoring não assumir quaisquer riscos, a Empresa ALFA adopta a política de reduzir as dívidas a receber pelas antecipações efectuadas por aquela empresa.	As dívidas são consideradas como cobradas não obstante o direito de regresso existente. Por outro lado, os financiamentos obtidos com base na cessão de créditos não são evidenciados na contabilidade. A política adoptada pela Empresa ALFA permite a obtenção de demonstrações financeiras e indicadores financeiros que não traduzem, em substância, a realidade da Empresa ALFA.	Tendo em conta os termos do contrato, as dívidas a receber só devem ser extintas com o pagamento dos clientes. As antecipações efectuadas pela Sofactoring devem ser evidenciadas como passivos de ALFA.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
6	Os juros e comissões debitados pela Sofactoring são contabilizados a crédito da subconta de Clientes 21.1.7 - Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring).	As operações referidas não se enquadram no âmbito da conta de Clientes. A própria Sofactoring não é um cliente, mas antes um prestador de serviços e um financiador.	Os juros e comissões a pagar devem ser contabilizados em contas apropriadas. No que se refere às contas a debitar devem ser consideradas a 62.2 - Serviços especializados (para as comissões) e 69.1.7 - Juros suportados - Factoring (para os juros).
7	A Empresa ALFA adopta a política de anular as dívidas de valor inferior a 500 €, não cobradas pela Sofactoring, sem exercer qualquer controlo posterior sobre as mesmas.	A falta de controlo sobre as dívidas anuladas pode conduzir a que alguém se aproprie indevidamente de valores recebidos na Empresa ALFA. Por outro lado, o procedimento adoptado pode potenciar a existência de "caixas" não reconhecidas contabilisticamente.	Deve ser devidamente analisado o total de incobráveis existente e o número de entidades envolvidas. Antes das dívidas serem consideradas incobráveis a Empresa ALFA deve esgotar todos os meios ao seu alcance para as cobrar. O reconhecimento duma dívida incobrável deve ser devidamente autorizado e não deve obstar a que se continuem, se for caso disso, a fazer diligências no sentido da sua regularização.
8	Não se encontram definidos limites de competência para aprovação de notas de crédito, nem as mesmas são conferidas por alguém independente de quem as elaborou. Por outro lado, quando respeitam a devoluções não existe evidência dos bens terem sido de facto devolvidos e terem entrado em Armazém.	Podem ser anuladas facturas ou partes substanciais de facturas através de notas de crédito referentes a devoluções inexistentes.	Devem ser definidos os limites de competência para aprovação de notas de crédito. Devem ser objecto de conferência por pessoa diferente de quem as elaborou. As notas de crédito referentes a devoluções devem ser suportadas pelas correspondentes guias de entrada em Armazém. Devem existir estatísticas de créditos por cliente.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
9	A Empresa ALFA não obtém relativamente às notas de crédito, o meio de prova a que se refere o n.º 5 do artigo 78.º do CIVA.	O IVA que a Empresa ALFA regulariza a seu favor pode não ser aceite pela Administração Fiscal.	A Empresa ALFA deve solicitar o meio de prova de modo a que possa recuperar o IVA constante da nota de crédito.
10	Os gastos com garantias só são reconhecidos no momento em que são incorridos.	Não existe um adequado balanceamento entre os réditos decorrentes da venda e os gastos totais a eles afectos. A determinação dos resultados não cumpre assim com o pressuposto do acréscimo em toda a sua extensão.	Os gastos com garantias devem ser reconhecidos no exercício em que os bens são vendidos, através da constituição de uma provisão. A contabilização só pode, no entanto, ser feita se existirem estimativas fiáveis.
11	O sistema de informação não permite a obtenção de balancetes por idade de saldos nem de mapas de movimentos em aberto por clientes.	A inexistência de um balancete por idade de saldos dificulta ou impossibilita um adequado controlo sobre o crédito existente sobre clientes. Por outro lado, a Empresa ALFA não dispõe dum elemento fundamental à formação de um primeiro juízo sobre a necessidade de reconhecer perdas por imparidade. A falta de mapas de movimentos em aberto dificulta a conferência e confirmação dos saldos.	A Empresa ALFA deve diligenciar no sentido do sistema informático proporcionar balancetes por idades de saldos e extractos de movimentos em aberto. O sistema deve ainda possibilitar que os extractos incluam, além da moeda de contabilização, a moeda em que as facturas foram emitidas.

NÚMERO DE ORDEM	DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILÍSTICO OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO CONSIDERADO FRACO	INFLUÊNCIA NEGATIVA (ACTUAL OU POTENCIAL) DE TAL PONTO FRACO	SUGESTÃO PROPOSTA PELOS AUDITORES
12	Os saldos de clientes não são objecto de conferência regular nem o saldo relativo à Sofactoring é objecto de reconciliação mensal. Idêntica situação se tem verificado relativamente à conta de Depósitos à ordem.	A informação proporcionada pela Contabilidade pode não reflectir as dívidas efectivamente existentes por erros cometidos e não detectados.	Todas as contas de terceiros, incluindo Clientes, devem ser objecto de conferência regular e, obrigatoriamente, no final do ano. Os saldos referentes à Sofactoring, pelo volume de movimentos envolvido, deve ser objecto de reconciliação mensal. Relativamente às dívidas vencidas, incluídas na conta 21.1.8, a Empresa ALFA deve enviar extractos de conta aos respectivos clientes, solicitando o respectivo pagamento e dando conta das eventuais atitudes a tomar na falta do mesmo.

## Resolução do 2.º pedido

## Situação descrita na alínea a)

Existe uma diferença, em termos líquidos, no total de 12 000, entre os saldos apresentados pela Sofactoring e os evidenciados na Contabilidade da Empresa ALFA. De acordo com a reconciliação efectuada, tal diferença respeita a:

Juros	12 800
Comissões	1 400
Devolução de créditos vencidos não contabilizada pela Empresa ALFA	<u>3 700</u>
	17 900
Cessão de créditos não registada pela Empresa ALFA	<u>(5 900)</u>
	<u>12 000</u>

Além destas diferenças existem juros referentes a 20X0 não debitados pela Sofactoring até 31/12/X0, no valor de 250.

De referir ainda que, não assumindo a Sofactoring qualquer risco de crédito, as antecipações recebidas pela Empresa ALFA devem ser consideradas como uma operação de financiamento.

Os lançamentos a propor à Empresa ALFA são os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	69 Gastos e perdas de financiamento	1	12 800	12 800
		69.1.7 Juros suportados – Factoring			
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.8.1 Outros devedores e credores - Sofactoring			
2	A	62 Fornecimentos e serviços externos	2	1 400	1 400
		62.2.1 Trabalhos especializados			
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.8.1 Outros devedores e credores - Sofactoring			

n.º	tipo	contas	notas	quantias
3	A	69 Gastos e perdas de financiamento	3	250
		69.1.7 Juros suportados - Factoring		
		27 Outras contas a receber e a pagar		
4	R	27.2.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Juros a liquidar	4	250
		21 Clientes		
		21.1.8 Clientes - Devolução de facturas cedidas		
5	R	21 Clientes	5	3 700
		21.1.7 Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring)		
		21 Clientes		
6	R	21.1.1 Clientes, c/c - gerais	6	3 700
		21 Clientes		
		21.1.7 Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring)		
7	R	21 Clientes	7	5 900
		21.1.7 Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring)		
		21 Clientes		
8	R	21.1.1 Clientes, c/c - gerais	8	14 200
		27 Outros contas a receber e a pagar		
		27.8.1 Outros devedores e credores - Sofactoring		
9	R	21 Clientes	9	304 000
		21.1.7 Clientes - Créditos cedidos (Sofactoring)		
		25 Financiamentos obtidos		
10	R	25.1.4 Factoring	10	304 000

## Notas:

- Juros não reconhecidos pela Empresa ALFA em devido tempo.
- Comissões não reconhecidas pela Empresa ALFA em devido tempo.
- Juros contados até 31/12/X0, ainda não debitados pela Sofactoring.
- Créditos devolvidos pela Sofactoring, pelo exercício do direito de regresso. De notar que as contas 21.1.7 e 21.1.8 utilizadas pela Empresa ALFA são evitáveis.
- Contabilização das propostas de cessão. Ver comentário da nota anterior.

6. Regularização das contas 21.1.7 e 27.8.1.

7. Contabilização das antecipações efectuadas pela Sofactoring como um passivo da Empresa ALFA.

## Situação descrita na alínea b)

A situação descrita na alínea b) corresponde à emissão de uma factura não relacionada com qualquer venda ou prestação de serviços.

Trata-se, portanto, de uma venda "fictícia", cujo objectivo poderá ter sido o de melhorar os resultados apresentados pela Empresa ALFA.

O único lançamento a propor pelos auditores corresponde à anulação da factura. Como segue:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
8	A	71 Vendas	1	6 100
		71.1 Mercadorias		
		21 Clientes		
		21.1.1 Clientes, c/c - gerais		

## Nota:

- Anulação da Factura n.º 0112173 por não corresponder a qualquer transacção.

## Situação descrita na alínea c)

Dos testes efectuados constata-se que existem três vendas de 20X1, cujas facturas foram emitidas e contabilizadas como respeitando a 20X0. Nestas circunstâncias o auditor deverá propor que o resultado do exercício seja expurgado da margem obtida nas vendas a que se referem as Facturas 5168, 5169 e 5170. Como segue:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
9	A	71 Vendas	1	6 100
		71.1 Mercadorias		
		28 Diferimentos		
		28.2.1 Rendimentos a reconhecer - Vendas		

n.º	tipo	contas	notas	quantias
10	A	32 Mercadorias	2	4 880
		32.1 Armazém geral		
		61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		
		61.1 Mercadorias		

**Notas:**

1. Correção do valor das vendas referente ao exercício de 20X0.
2. Correção do custo das vendas.

Deve admitir-se a possibilidade de no lançamento 9 ser creditada a própria conta de Clientes, já que, verdadeiramente, a dívida não existia em 31/12/X0.

**Situação descrita na alínea d)**

De acordo com o balancete de idade de saldos preparado pelos auditores constata-se que existem dívidas em mora não cobradas pela Sofactoring, no valor de 22 100, relativamente às quais não há qualquer perda por imparidade considerada. A este valor acrescem os créditos devolvidos e não contabilizados pela Empresa ALFA (3 700) e ainda os créditos já vencidos, mas em mora há menos de 120 dias (1 800).

Em termos técnicos, a questão que se coloca respeita à realização de tais dívidas. O balancete de clientes por idade de saldos, embora constituindo um bom instrumento de trabalho, não esgota os procedimentos do auditor.

Há que analisar o comportamento dos clientes em mora, verificar as diligências geralmente efectuadas para cobrar as dívidas vencidas e avaliar o nível de sucesso em experiências passadas. A circularização dos Advogados constitui um procedimento da maior importância para a avaliação dos riscos existentes.

De um ponto de vista de auditoria é aceitável que as dívidas com mais de um ano de antiguidade, e sem garantias de pagamento, sejam consideradas pela totalidade na estimativa das perdas por imparidade, ainda que fiscalmente as regras sejam diferentes.

Os lançamentos a propor à Empresa ALFA serão, portanto, os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
11	R	21 Clientes	1	15 900
		21.5 Clientes de cobrança duvidosa		
		21 Clientes		
		21.1.8 Clientes - Devolução de facturas cedidas		
12	A	65 Perdas por imparidade	2	15 900
		65.1.1 Em dívidas a receber - Clientes		
		21 Clientes		
		21.9 Perdas por imparidade acumuladas		

**Notas:**

1. Transferência para Clientes de cobrança duvidosa das dívidas com antiguidade superior a 12 meses.
2. Aumento das perdas por imparidade acumuladas, face aos riscos de incobrabilidade existentes.

**Situação descrita na alínea e)**

Conforme foi constatado no levantamento do sistema de controlo interno, a Empresa ALFA não cumpre com o pressuposto do acréscimo no que respeita aos réditos dos contratos de assistência.

De acordo com a informação apresentada, foram reconhecidos no exercício de 20X0 réditos no valor de 35 700, os quais deveriam ter sido diferidos, como segue:

PERÍODO DO CONTRATO		VALOR	RÉDITOS	
INÍCIO	TERMO		DE 20X0	DE 20X1
01/08/X0	31/01/X1	6 000	5 000	1 000
01/09/X0	28/02/X1	12 600	8 400	4 200
01/10/X0	31/03/X1	15 000	7 500	7 500
01/11/X0	30/04/X1	12 000	4 000	8 000
01/12/X0	31/05/X1	18 000	3 000	15 000
		<u>63 600</u>	<u>27 900</u>	<u>35 700</u>

O lançamento a propor à Empresa ALFA será o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
13	A	72	1	35 700
		72.1		
		28		Diferimentos
		28.2.1		Rendimentos a reconhecer - Contratos de assistência

Nota:

- Diferimento dos réditos decorrentes dos contratos de assistência, na parte que respeita ao exercício de 20X1.

#### Situação descrita na alínea f)

Os previsíveis gastos com garantias devem ser reconhecidos no exercício em que é registado o rédito da venda.

Na situação em análise, os gastos referentes a bens vendidos e ainda dentro do período de garantia estimam-se em 3 900, dos quais 1 200 já foram incorridos.

Nestas circunstâncias há que sugerir a constituição de uma provisão no valor de 2 700. Como segue:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
14	A	67	1	2 700
		67.2		
		29		Provisões
		29.2		Garantias a clientes

Nota:

- Constituição da provisão para garantias a clientes.

#### CASO PRÁTICO N.º 2

A Empresa BETA está a proceder ao fecho das suas contas referidas a 31/12/X0. Do trabalho de auditoria já efectuado constataram-se os seguintes aspectos:

- No Balanço "provisório" que lhe foi facultado constam, como activo corrente, as seguintes contas a receber:

Clientes		
Clientes, c/c - Gerais	125 000	
Clientes - títulos a receber - Gerais	60 000	
Clientes de cobrança duvidosa	15 000	
Perdas por imparidade acumuladas	<u>(5 000)</u>	195 000
Outras contas a receber		20 000

- Os cinco clientes com saldos em conta corrente mais significativos, que representam 70% do total, foram objecto de circularização positiva, tendo-se obtido as seguintes informações:

CLIENTE	SALDO	INFORMAÇÃO RELACIONADA COM A CIRCULARIZAÇÃO
D	35 000	Nenhum comentário na resposta obtida
G	25 500	Não respondeu à circularização
H	10 050	O cliente H informou continuar a aguardar o envio de uma nota de crédito de 1 800 relativa a devoluções efectuadas em 05/12/X0 e cujas mercadorias foram recepcionadas pela Empresa BETA em 28/12/X0.
K	9 500	O cliente informou que o saldo foi pago em 03/01/X1.
M	7 600	O cliente informou o seguinte: a mercadoria constante da factura de 30/12/X0 (2 700 €) só foi recebida em 04/01/X1 (regime CIF); a factura de 28/11/X0 (1 000 €) foi paga com cheque enviado em 29/12/X0.

- Os títulos a receber foram emitidos em 15/12/X0, vencem-se em 15/06/X1 e foram descontados pelo Banco em 30/12/X0, tendo sido de 57 500 o valor líquido creditado nesta última data. Tal quantia constitui um dos itens em aberto na reconciliação bancária.

d) O balancete de Clientes de cobrança duvidosa apresenta a seguinte decomposição por idade de saldos:

VALOR	MESES					
	≤ 6	>6 ≤12	>12 ≤18	>18 ≤24	>24 ≤36	> 36
Valor total	300	700	1 000	2 000	2 250	8 750

e) O saldo apresentado na rubrica Outras contas a receber diz integralmente respeito a saldos de Fornecedores, c/corrente.

**Pretende-se:**

1. Indicação do trabalho de auditoria a efectuar para cada um dos clientes seleccionados para a circularização, indicando previamente o tipo de resposta obtida.
2. Reconciliação do saldo do cliente M, indicando a dívida que na sua contabilidade existe em nome da Empresa BETA.
3. Indicação de eventuais lançamentos de rectificação, mencionando em cada caso se se trata de ajustamento ou de reclassificação.
4. Determinação dos saldos auditados para cada uma das contas a receber indicadas.

NOTA: Arbitre, mencionando, quaisquer dados que considere necessários.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

Dos cinco clientes circularizados foram obtidas 4 respostas, sendo duas concordantes (clientes D e K) e duas discordantes (clientes H e M). O cliente G, o segundo mais importante, não respondeu à circularização. Se se admitir que o número total de clientes em conta corrente é de 50, teremos o seguinte resumo:

	QUANTIDADE		VALOR	
	N.º	%	€	%
Respostas concordantes	2	40,0	44 500	50,8
Respostas discordantes	2	40,0	17 650	20,1
Respostas não obtidas	<u>1</u>	<u>20,0</u>	<u>25 500</u>	<u>29,1</u>
	<u>5</u>	<u>100,0</u>	<u>87 650</u>	<u>100,0</u>
Total circularizado	5	10,0	87 650	70,1
Total não circularizado	<u>45</u>	<u>90,0</u>	<u>37 350</u>	<u>29,9</u>
	<u>50</u>	<u>100,0</u>	<u>125 000</u>	<u>100,0</u>

O trabalho de auditoria a efectuar para cada um dos clientes seleccionados para a circularização deverá ser o seguinte:

#### Cliente D...

Apesar da resposta ser concordante, há que tomar em consideração que se está em presença do saldo mais significativo. Nestas circunstâncias, devem ser desenvolvidos os procedimentos complementares que a seguir se indicam:

- Analisar as facturas que integram o saldo e os documentos que lhe servem de suporte:
  - Nota de encomenda do cliente
  - Guia de remessa
  - Ordem de expedição
- Verificação dos recebimentos posteriores à data a que se reporta a circularização.
- Verificação de eventuais créditos emitidos depois daquela data.

**Cliente G**

Se o cliente não respondeu à circularização, mesmo depois das insistências do auditor (segundo pedido, fax, contacto telefónico, etc.) há que efectuar testes alternativos, os quais são idênticos aos testes complementares referidos relativamente ao cliente D.

**Cliente H**

Há que confirmar a entrada das mercadorias devolvidas e indagar as razões da não emissão da nota crédito. Caso se confirme a resposta do cliente deve ser sugerida a redução dos réditos e verificar se tais mercadorias foram ou não inventariadas.

**Cliente K**

Se o cliente informa que pagou o saldo em 03/01/X1 significa que está de acordo com o mesmo. O auditor terá que confirmar o recebimento e o correspondente depósito.

**Cliente M**

Face à resposta do cliente o auditor deve confirmar se as mercadorias foram de facto expedidas em 20X0 e excluídas do inventário e se o pagamento em trânsito foi efectivamente recebido no início de 20X1.

**Resolução do 2.º pedido**

A reconciliação do cliente M deve apresentar-se como segue:

Saldo pela Empresa BETA	7 600
Operações registadas pela Empresa mas não pelo cliente	
Mercadorias em trânsito	(2 700)
Operações registadas pelo cliente mas não pela Empresa	
Pagamentos em trânsito	<u>(1 000)</u>
Saldo pelo cliente M	<u><u>3 900</u></u>

**Resolução do 3.º pedido****Situação descrita na alínea b)**

O resultado da circularização leva a concluir que apenas as devoluções efectuadas pelo cliente H (1 800 €), aceites pela Empresa BETA, devem ser objecto de contabilização.

Se se admitir que BETA as considerou no inventário, o lançamento de correcção é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	A	71 Vendas	1	1 800	
		71.7 Devoluções de vendas			
		21 Clientes			
		21.1.1 Clientes, c/c - Gerias			

**Nota:**

1. Contabilização da devolução efectuada pelo cliente H.

Se eventualmente as mercadorias não tivessem sido inventariadas, ao lançamento apresentado deveria ser efectuado um outro em que seria debitada a conta Mercadorias e creditada a conta Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

**Situação descrita na alínea c)**

A Empresa BETA não contabilizou o desconto da letra a receber efectuado em 30/12/X0, conforme constatado através da análise da reconciliação bancária.

Admitindo que os encargos com o desconto são de conta da Empresa BETA, teremos:

n.º	tipo	contas	notas	quantias		
2	R	12 Depósitos à ordem	1	57 500		
		12.1 Banco Lusitano				
		28 Diferimentos				
		28.1.1 Gastos a reconhecer - Encargos com desconto de títulos a receber				2 500
		21 Financiamentos obtidos				
25.1.5 Desconto de títulos a receber - Banco X	60 000					

**Nota:**

1. Contabilização do desconto da letra a receber em 30/12/X0, com vencimento em 30/06/X1. Assume-se como mais apropriado considerar o desconto do título como financiamento bancário, mantendo como conta a receber a dívida do cliente, preferencialmente na conta originária, isto é, em Clientes, c/c. A operação correspondente ao saque deveria originar um crédito numa conta de Clientes, c/ aceites em detrimento da conta corrente.

De notar que o diferimento dos encargos resulta do facto do desconto ter sido efectuado em 30/12/X0, o que significa que todos os gastos respeitam ao período de 20X1.

**Situação descrita na alínea d)**

Das dívidas de cobrança duvidosa, 93,3% têm antiguidade superior a um ano e 73,3% superior a dois.

A classificação já atribuída pela Empresa BETA a tais dívidas (dívidas de cobrança duvidosa) leva a que se considere que as mesmas devem estar sujeitas a perdas por imparidade. Nestas circunstâncias, há que proceder a um reforço das perdas por imparidade acumuladas existentes em 10 000 €. Como segue:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
3	A	65 Perdas por imparidade	1	10 000
		65.1.1 Em dívidas a receber - Clientes		
		21 Clientes		
		21.9 Perdas por imparidade acumuladas		

**Nota:**

1. Reforço das perdas por imparidade acumuladas, face ao risco de incobrabilidade existente.

De um ponto de vista contabilístico, o que deve determinar o reconhecimento das perdas por imparidade é o grau de realização das contas a receber e não as regras definidas para efeitos da determinação do lucro tributável.

**Situação descrita na alínea e)**

De acordo com o SNC os saldos devedores de fornecedores em conta corrente devem, de facto, ser evidenciados no Balanço na rubrica Outras contas a receber.

De um ponto de vista da auditoria seria necessário obter um balancete de tais fornecedores e a justificação dos respectivos saldos. Um saldo devedor em fornecedores, embora possível, pode ser representativo de:

- Facturas não contabilizadas, ou indevidamente contabilizadas.
- Pagamentos em duplicado.
- Pagamentos indevidamente contabilizados.
- Adiantamentos a fornecedores deficientemente classificados.
- Notas de crédito emitidas pelos fornecedores de valor superior ao saldo anteriormente existente.
- Diferenças de câmbio não reconhecidas (no caso de fornecedores estrangeiros).

Do enunciado apresentado não resulta de forma imediata qualquer ajustamento ou reclassificação, a menos que se admita pelo valor (20 000) tratem-se de adiantamentos. Neste caso, teríamos:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
4	R	22 Fornecedores	1	20 000
		22.8 Adiantamentos a fornecedores		
		22 Fornecedores		
		22.1.1 Fornecedores, c/c - Gerais		

**Nota:**

1. Reclassificação dos saldos devedores de fornecedores, admitindo que os mesmos respeitam a adiantamentos.

## Resolução do 4.º pedido

Os saldos auditados para cada uma das contas indicadas são os seguintes:

CONTA	SALDO PELA EMPRESA EM 31/12/X0	AJUSTAMENTOS		RECLASSIFICAÇÕES		SALDO AUDITADO EM 31/12/X0
		DÉBITO	CRÉDITO	DÉBITO	CRÉDITO	
Cientes, c/corrente - Gerais	125 000	—	1 800	—	—	123 200
Cientes - Títulos a receber	60 000	—	—	—	—	60 000
Cientes de cobrança duvidosa	15 000	—	—	—	—	15 000
Adiantamentos a fornecedores	—	—	—	20 000	—	20 000
Outras contas a receber	20 000	—	—	—	20 000	—
Perdas por imparidade acumuladas	(5 000)	—	10 000	—	—	(15 000)
	<u>215 000</u>	—	<u>11 800</u>	<u>20 000</u>	<u>20 000</u>	<u>203 200</u>

## CASO PRÁTICO N.º 3

Admita que em Julho de 20X1 foi contratado pela Empresa GAMA para efectuar a auditoria das suas demonstrações financeiras relativamente ao exercício com termo em 31/12/X1, em virtude de terem sido atingidos, nos dois exercícios anteriores, os limites previstos no artigo 262.º do CSC.

A sociedade dedica-se à comercialização e assistência pós venda de máquinas e ferramentas, sendo geralmente de 30 dias o prazo de pagamento concedido aos clientes. Os inventários são contabilizados em sistema de inventário periódico.

Da auditoria efectuada à área de "Vendas e contas a receber" foram anotadas nos papéis de trabalho as seguintes informações e conclusões:

a) Os saldos da conta Clientes apresentam-se como segue:

Clientes, c/corrente - Gerais	
Saldos devedores	170 000
Saldos credores	(3 800)
Cientes - Títulos a receber - Gerais	20 000
Cientes - Títulos aceites	(20 000)
Cientes de cobrança duvidosa	20 600
Adiantamentos de clientes	(5 000)
Perdas por imparidade acumuladas	(4 500)

Dos testes efectuados conclui-se que:

- O desconto de títulos a receber é tratado como financiamento bancário. A conta 25.1.4 - Financiamentos obtidos - Desconto de títulos, evidencia um saldo credor de 14 000.
- Nos títulos a receber por descontar incluem-se 4 000 relativos a letras enviadas à cobrança, com vencimento em 28/12/X1, e devolvidas pelo Banco por falta de pagamento. Foram reformadas no início de 20X2.
- Os adiantamentos de clientes respeitam, exclusivamente, à empresa ABC a quem já foram feitas as entregas acordadas e facturadas ao preço previamente estabelecido. No balancete de Clientes, c/corrente figura um saldo devedor de 5 000.
- Nos Clientes de cobrança duvidosa figura o cliente E com um saldo de 4 800, já declarado falido no ano anterior. Os restantes 15 800 compõem-se como segue:

CLIENTE	ORIGEM DA DÍVIDA		
A	Anterior a 20X0	3 400	
	Janeiro/X0	1 500	
	Março/X0	<u>200</u>	5 100
B	Anterior a 20X0		2 300
C	Julho/X0	1 880	
	Agosto/X0	1 360	
	Dezembro/X0	<u>370</u>	3 610
D	Anterior a 20X0	4 300	
	Janeiro/X0	150	
	Outubro/X0	210	
	Abril/X1	50	
	Novembro/X1	<u>80</u>	<u>4 790</u>
			<u>15 800</u>

De acordo com a resposta do Advogado, as dívidas dos clientes B, C e D são de difícil realização.

Relativamente ao cliente A foi estabelecido um plano de pagamento em 15 prestações mensais e sem juros. De acordo com a informação dos Serviços Financeiros, o cliente pagou as duas primeiras prestações, que foram contabilizadas a crédito da conta de Clientes, c/corrente, e solicitou o adiamento do pagamento da terceira, por alegadas dificuldades financeiras.

- b) Não se encontram reflectidas na Contabilidade as seguintes situações referentes às vendas de Novembro e Dezembro de 20X1:
- Desconto especial concedido aos revendedores, cujo crédito foi efectuado em Janeiro de 20X2: 4 600.
  - Devoluções aceites no início de 20X2, no valor de 26 000, conforme condições acordadas com os clientes. A venda tinha sido feita com uma margem de 30% sobre o preço de custo.
- c) A conta 71.1 – Vendas – Mercadorias, inclui a quantia de 58 600 correspondente à venda, em 01/10/X1, de um equipamento importado dos Estados Unidos, cujo pagamento é efectuado pelo cliente, a título excepcional, nas seguintes condições:

30 dias após a entrega da máquina, o que ocorreu em 01/10/X1	25 000
12 meses após o 1.º pagamento	33 600

Foi ainda possível constatar que na definição do valor total a pagar pelo cliente (58 600) foi tomada em consideração a taxa de juro de 12% que corresponde à que é praticada pelo Banco em operações do mesmo prazo e risco.

- d) Na conta 28.1 - Gastos a reconhecer incluem-se 8 000 relativos a uma campanha de publicidade efectuada em 20X0, a qual foi "amortizada" à taxa anual de 25% nos dois exercícios.

**Pretende-se que:**

1. Apresente os ajustamentos e/ou as reclassificações considerados necessários para que as demonstrações financeiras possam apresentar de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa GAMA em 31/12/X1.
2. Redija a certificação legal das contas (parágrafo da opinião e o(s) que considerar significativo(s) para a mesma) partindo do pressuposto que a Empresa GAMA não reconhece no exercício quaisquer perdas por imparidade relativamente às situações descritas na alínea a).

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

## Situação descrita na alínea a)

De acordo com o referido na alínea a) existem:

- Letras a receber já vencidas e ainda incluídas na conta de Clientes - Títulos a receber.
- Adiantamentos indevidamente classificados e relativos a transacções já concretizadas.
- Dívidas a receber de clientes já falidos.
- Dívidas a receber em mora há mais de doze meses relativamente às quais não se encontram reconhecidas adequadas perdas por imparidade.
- Deficiências na contabilização de alguns pagamentos efectuados por clientes já considerados pela Empresa GAMA como de cobrança duvidosa.

No que se refere à determinação das perdas por imparidade em dívidas a receber de cobrança duvidosa, deve ser tomado em consideração que, não obstante ter sido estabelecido com o cliente A um plano de pagamento em 15 prestações, só as primeiras duas foram pagas atempadamente. Esta constatação, associada à resposta obtida do Advogado, conduz a que as dívidas de cobrança duvidosa devam ser consideradas na estimativa das perdas por imparidade. Em condições normais, a dívida a receber em 15 prestações deveria ser mensurada com base no valor presente ou actual. Contudo, estando a mesma sujeita a reconhecimento de perdas por imparidade, por inteiro, não adoptamos tal base de mensuração.

Os lançamentos de correcção a propor à Empresa GAMA deverão ser os seguintes:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
1	R	21 Clientes	1	4 000	4 000
		21.3 Clientes - Títulos aceites			
		21 Clientes			
		21.2.1 Clientes - Títulos a receber - Gerais			
2	R	21 Clientes	2	5 000	5 000
		21.8 Adiantamentos de clientes			
		27 Outras contas a receber e a pagar			
		27.6 Adiantamentos por conta de vendas			

n.º	tipo	contas		notas	quantias		
3	R	27	Outras contas a receber e a pagar	3	5 000		
		27.6	Adiantamentos por conta de vendas				
		21	Clientes				
		21.1.1	Clientes, c/corrente - Gerais				5 000
4	A	68	Outros gastos e perdas	4	300		
		68.3	Dívidas incobráveis				
		21	Clientes				
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas				4 500
		21.5	Clientes de cobrança duvidosa				4 800
5	R	21	Clientes	5	680		
		21.1.1	Clientes, c/corrente - Gerais				
		21	Clientes				
		21.5	Clientes de cobrança duvidosa				680
6	A	65	Perdas por imparidade	6	15 120		
		65.1.1	Em dívidas a receber - Clientes				
		21	Clientes				
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas				15 120

## Notas:

- Anulação das letras a receber vencidas em 29/12/X1 e devolvidas pelo Banco por falta de cobrança.
- Reclassificação do adiantamento, atendendo a que a operação foi efectuada com preço previamente fixado.
- Regularização do adiantamento, uma vez que a operação se encontra concretizada.
- Anulação da dívida a receber relativa ao cliente E, já considerado falido em 20X0. Admite-se que a imparidade existente respeita a este cliente
- Correcção da contabilização das duas prestações pagas pelo cliente A.
- Reconhecimento das perdas por imparidade em dívidas a receber:

Cliente A (5 100 – 680)	4 420
Cliente B	2 300
Cliente C	3 610
Cliente D	<u>4 790</u>
Imparidade estimada	15 120
Imparidade existente	<u>0</u> a)
Reforço	<u><u>15 120</u></u>

a) Após o lançamento 4.

De salientar o facto dos lançamentos 2 e 3 poderem ser substituídos por um único em virtude da operação de venda se encontrar concretizada (não consideração da conta 27.6 – Adiantamentos por conta de vendas).

## Situação descrita na alínea b)

Os descontos comerciais decorrentes das vendas efectuadas em 20X1 devem ser deduzidos aos réditos deste exercício, ainda que os créditos só sejam emitidos em 20X2.

Idêntica situação se verifica relativamente às devoluções, devendo neste caso ser corrigido o custo das mercadorias vendidas e, conseqüentemente, o valor dos inventários.

Os lançamentos a propor à Empresa GAMA são os seguintes:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
7	A	71	Vendas	1	4 600	
		71.8	Descontos e abatimentos			
		21	Clientes			
		21.6	Clientes, c/créditos a emitir			
8	A	71	Vendas	2	26 000	
		71.7	Devoluções de vendas			
		21	Clientes			
		21.6	Clientes, c/créditos a emitir			
9	A	32	Mercadorias	3	20 000	
		32.6	Mercadorias em poder de terceiros			
		61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			
		61.1	Mercadorias			

## Notas:

1. Contabilização de descontos especiais, cujos créditos foram emitidos em 20X2.
2. Reconhecimento das devoluções aceites em 20X2, conforme condições de venda.
3. Correção do custo das existências vendidas.

## Situação descrita na alínea c)

Relativamente à operação descrita nesta alínea há que distinguir o rédito resultante da venda do que resulta do diferimento do pagamento por parte do cliente. Enquanto o primeiro deve ser reconhecido com a entrega do bem, o rédito financeiro deve ser reconhecido em função do tempo decorrido.

Assim sendo, teremos:

Rédito resultante da venda		
25 000 + 33 600 : 1,12		55 000
Rédito financeiro		
33 600 - 30 000		<u>3 600</u>
		<u>58 600</u>
Rédito financeiro a reconhecer no exercício de 20X1		
$3600 \times \frac{3}{12}$		<u>900</u>

O lançamento a efectuar é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
10	A	71 Vendas	1	3 600	
		71.1 Mercadorias			
		28 Diferimentos			
		28.2 Rendimentos a reconhecer			2 700
		79 Juros, dividendos e outros rendimentos similares			
		79.1.7 Juros de vendas			900

## Nota:

1. Correção do valor de venda face às condições acordadas entre comprador e vendedor.

## Situação descrita na alínea d)

As despesas com campanhas publicitárias não qualificam como activo por não verificarem os requisitos exigidos. Logo, há que considerar os gastos totais incorridos, ou seja:

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
11	A	56 Resultados transitados	1	12 000	
		62 Fornecimentos e serviços externos			
		62.2.2 Publicidade e propaganda			4 000
		28 Diferimentos			
		28.1 Gastos a reconhecer			8 000

## Nota:

1. Ajustamento dos gastos a reconhecer (8 000) e dos reconhecidos no período (4 000) relacionados com a campanha publicitária efectuada em 20X0, atendendo a que tais despesas não qualificam como activo. O custo da campanha foi de 16 000, tendo sido reconhecido como gasto de 20X0 a quantia de 4 000.

## Resolução do 2.º pedido

Tendo em conta que a Empresa GAMA não reconhece quaisquer Perdas por imparidade relativamente às dívidas de clientes de cobrança problemática, o revisor/auditor deve, em princípio (se os valores envolvidos forem materialmente relevantes) emitir uma certificação legal das contas com reserva por desacordo.

Assim, o parágrafo da Reserva deverá ter a seguinte redacção:

## RESERVA

7. No saldo de Clientes incluem-se dívidas antigas e de cobrança problemática, no montante de cerca de 15 mil euros, relativamente às quais não foram reconhecidas quaisquer perdas por imparidade.

Por seu lado, o parágrafo da opinião deverá ter a seguinte redacção:

#### OPINIÃO

9. *Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação descrita no parágrafo 7 acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa GAMA em 31 de Dezembro de 20X1, o resultado das suas operações, as alterações do capital próprio e os fluxos de caixa no período findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.*

#### CASO PRÁTICO N.º 4

Na realização dos testes substantivos à área das “Vendas e Contas a Receber” da Empresa OMEGA, com referência a 31/12/X0, constataram-se as seguintes situações:

- a) Dos 16 clientes nacionais circularizados foram obtidas 10 respostas, duas das quais discordantes, como segue:
- O cliente J considera como pagas as facturas de Novembro de 20X0, no valor de 1 452, cujo cheque foi recebido na Empresa OMEGA em 4 de Janeiro de 20X1.
  - O cliente M não evidencia no extracto de conta a Factura n.º 16310, de 14/12/X0, de 968 (IVA incluído) referindo que a mesma foi devolvida no dia seguinte juntamente com a mercadoria por não corresponder exactamente à encomenda por si emitida. Da análise efectuada, constatou-se que o original da factura se encontra devidamente arquivado na Empresa OMEGA com a indicação de “Anulada” tendo a mercadoria sido incluída no inventário realizado em 31/12/X0 com o valor de 640.
- b) Das respostas à circularização de clientes estrangeiros destaca-se a da empresa americana Mass Company, que evidencia um saldo de USD 72 000, substancialmente divergente do que consta dos registos da Empresa OMEGA. A diferença existente resulta das seguintes situações:
- O cliente já não evidencia a Factura n.º 16462, de USD 18 000 (16 000 €), cujo crédito foi efectuado pelo Banco Lusitano em 06/01/X1.
  - O cliente não evidencia a Factura n.º 16630, de 30/12/X0, de USD 8 000, cujos produtos foram expedidos em 30/12/X0 e em regime CIF.
  - O cliente não considera ainda a Factura n.º 15048, de 30/11/X0, no valor de USD 7 500 (6 250 €), cujos produtos foram rejeitados no controlo de qualidade do cliente e devolvidos em Janeiro de 20X1, conforme solicitado pela Empresa OMEGA.
- Dos procedimentos efectuados relativamente a este cliente, constatou-se ainda que:
- Todas as vendas são efectuadas com uma margem de 25% sobre o custo de produção.
  - As flutuações cambiais só são contabilizadas no momento do recebimento.
  - O saldo evidenciado no balancete da Empresa OMEGA é de 84 095 €.
  - A taxa de câmbio do euro face ao dólar em 31/12/X0 era de 1,25.
- c) No que respeita à antiguidade das dívidas foram preparados os seguintes balancetes por idade de saldos.

## \* Clientes c/corrente (Nacionais)

CLIENTE	SALDO	DÍVIDAS VINCENDAS	DÍVIDAS VENCIDAS (ANTIGUIDADE EM MESES)						
			0-3	3-6	6-12	12-18	18-24	24-36	>36
Saldos >1 000									
X	15 600	8 000	4 000	3 600	—	—	—	—	—
A	7 800	5 500	500	300	1 500	—	—	—	—
C	7 600	—	100	150	300	500	6 500	50	—
F	6 830	6 830	—	—	—	—	—	—	—
G	4 390	—	—	—	3 390	—	700	300	—
J	3 750	3 750	—	—	—	—	—	—	—
L	2 100	1 000	300	800	—	—	—	—	—
B	1 700	300	—	800	600	—	—	—	—
T	1 400	—	1 400	—	—	—	—	—	—
U	1 100	600	—	500	—	—	—	—	—
Saldos ≤ 1 000									
120 clientes	42 600	22 300	7 200	8 900	100	—	300	3 800	—
	<u>94 870</u>	<u>48 280</u>	<u>13 500</u>	<u>15 050</u>	<u>5 890</u>	<u>500</u>	<u>7 500</u>	<u>4 150</u>	<u>0</u>

## \* Clientes de cobrança duvidosa

CLIENTE	SALDO	DÍVIDAS VINCENDAS	DÍVIDAS VENCIDAS (ANTIGUIDADE EM MESES)						
			0-3	3-6	6-12	12-18	18-24	24-36	>36
AA	1 800	—	—	150	50	1 600	—	—	—
BB	600	—	50	—	550	—	—	—	—
CC	4 300	—	—	—	300	—	1 800	2 200	—
DD	350	—	—	—	—	—	—	—	350
EE	3 100	—	240	260	300	400	1 900	—	—
	<u>10 150</u>	<u>—</u>	<u>290</u>	<u>410</u>	<u>1 200</u>	<u>2 000</u>	<u>3 700</u>	<u>2 200</u>	<u>350</u>

As perdas por imparidade acumuladas foram reduzidas em 20X0 de 13 800 para 10 150.

No que se refere às dívidas vencidas em conta corrente foi possível constatar que:

- O cliente G encontra-se inserido num processo de recuperação tendo os credores já acordado na redução (perdão) de 30% dos respectivos créditos, situação ainda não reflectida nas contas da Empresa OMEGA.
- O cliente C encontra-se em contencioso, sendo os créditos mais recentes relativos a juros. Para o responsável financeiro as perspectivas de recebimento são bastante anima-

doras o que contraria a opinião do funcionário mais directamente ligado às cobranças. Nos Clientes de cobrança duvidosa constatou-se que relativamente ao cliente EE existem ainda em 31/12/X0 letras descontadas no valor de 1 800 que o cliente tem vindo a reformar sem qualquer amortização. O cliente CC acertou com o Advogado da Empresa um plano de pagamentos que começou a cumprir em Janeiro de 20X1. Os restantes são considerados pelo Advogado de cobrança muito difícil.

- d) Foram facturados com data de 31/12/X0 e contabilizados como rendimentos a reconhecer diversos produtos vendidos a um cliente por 24 000 – margem de 20% sobre o preço de custo – cuja entrega, a pedido do mesmo, apenas se verificou em 18/01/X1. Na realização do inventário, os referidos bens foram devidamente assinalados e excluídos do âmbito do mesmo.
- e) As comissões a pagar aos vendedores da Empresa OMEGA são processadas e contabilizadas no mês imediato ao da cobrança das facturas. Do trabalho de auditoria efectuado constatou-se que as comissões relativas a vendas de 20X0 não processadas até 31 de Dezembro ascendem a cerca de 6 000, as quais estão sujeitas aos encargos sociais normais.

## Pretende-se:

1. A elaboração da reconciliação do cliente Mass Company.
2. A apresentação dos ajustamentos e/ou as reclassificações considerados necessários de modo a que as demonstrações financeiras reflectam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa OMEGA em 31/12/X0.

## RESOLUÇÃO

### Resolução do 1.º pedido

A reconciliação do cliente Mass Company deve apresentar-se como segue (valores em USD):

Saldo pelo cliente	72 000
Operações registadas pela Empresa OMEGA mas não pelo cliente	
Produtos em trânsito	8 000
Facturas não consideradas pelo cliente em virtude dos produtos terem sido rejeitados no controlo de qualidade. Foram devolvidos em Janeiro de 20X1	7 500
Operações registadas pelo cliente mas não pela Empresa OMEGA	
Pagamentos em trânsito	<u>18 000</u>
Saldo pela Empresa OMEGA	<u>105 500</u>

### Resolução do 2.º pedido

#### Situações descritas na alínea a)

As situações descritas na alínea a) respeitam a um pagamento em trânsito e à devolução de uma factura por parte do cliente, cujas mercadorias foram inventariadas.

O único lançamento a propor à Empresa OMEGA é o correspondente à anulação da venda. Como segue:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	71 Vendas	1	
		71.2 Produtos acabados e intermédios		800
		24 Estado e outros entes públicos		
		24.3.3.1 IVA liquidado – Operações gerais		168
		21 Clientes		
		21.1.1 Clientes, c/corrente - Gerais		968

## Nota:

1. Anulação da factura devolvida pelo cliente.

## Situações descritas na alínea b)

Do que se refere nesta alínea, constata-se que:

- Existe uma venda cujos produtos foram rejeitados no controlo de qualidade do cliente e por este devolvidos. Por este facto podemos estar em presença de um activo (inventário) não realizável.
- A dívida a receber expressa em USD não se encontra mensurada de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

Os lançamentos a propor à Empresa OMEGA deverão ser os seguintes:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
2	A	71	Vendas	1	6 250	6 250
		71.7	Devoluções de vendas			
		21	Clientes			
		21.1.1	Clientes, c/corrente - gerais			
3	A	34	Produtos acabados e intermédios	2	5 000	5 000
		34.6	Produtos em poder de terceiros			
		73	Variações nos inventários da produção			
		73.1	Produtos acabados e intermédios			
4	A	65	Perdas por imparidade	3	5 000	5 000
		65.2	Em inventários			
		34	Produtos acabados e intermédios			
		34.9	Perdas por imparidade acumuladas			
5	A	21	Clientes	4	555	555
		21.1.1	Clientes, c/corrente - Gerais			
		78	Outros rendimentos e ganhos			
		78.8.7	Diferenças de câmbio favoráveis			

## Notas:

1. Anulação do rédito inerente à venda em virtude dos produtos terem sido devolvidos em Janeiro de 20X1.
2. Inclusão dos produtos não aceites pelo cliente no inventário da Empresa OMEGA.

$$6\ 250 : 1,25 = 5\ 000$$

3. Reconhecimento da perda por imparidade face às razões que motivaram a não aceitação por parte do cliente.
4. Ajustamento do saldo do cliente

	USD	€
Saldo segundo a Empresa OMEGA	105 500	84 095
Anulação da venda	<u>(7 500)</u>	<u>(6 250)</u>
	98 000	77 845
Dívida ao câmbio de 31/12/X0 (98 000 : 1,25)		<u>78 400</u>
Variação cambial (positiva)		<u>555</u>

## Situações descritas na alínea c)

A análise da antiguidade das dívidas a receber e as informações obtidas permitem concluir que:

- Não se encontra contabilizado o crédito incobrável correspondente a 30% da dívida de G (1 317). A parte restante afigura-se de difícil realização, devendo ser objecto de imparidade.
- Não se encontra coberta por qualquer imparidade a dívida de C, ainda considerada em conta corrente.
- Não se encontram igualmente abrangidas por qualquer imparidade as dívidas a receber de pequenos clientes, cujos saldos com mais de um ano totalizam 4 100.
- As dívidas já classificadas de cobrança duvidosa foram integralmente sujeitas a imparidade apesar do cliente BB ter acordado e estar a cumprir, um plano de pagamento da dívida.

- A dívida titulada relativa ao cliente EE deve ser objecto de imparidade.
- As perdas por imparidade acumuladas foram reduzidas em 3 650, quando deveriam ter sido substancialmente aumentadas.

Os lançamentos a propor à Empresa OMEGA são, assim, os seguintes:

n.º	tipo	contas		notas	quantias	
6	R	21	Clientes	1		
		21.5	Clientes de cobrança duvidosa		16 090	
		21	Clientes			
		21.1.1	Clientes, c/corrente - Gerais			16 090
7	A	21	Clientes	2		
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas		1 317	
		21	Clientes			
		21.5	Clientes de cobrança duvidosa			1 317
8	A	76	Reversões	3		
		76.2.1.1	De perdas por imparidade em dívidas a receber - Clientes		3 650	
		21	Clientes			
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas			3 650
9	A	65	Perdas por imparidade	4		
		65.1.1	Em dívidas a receber - Clientes		10 523	
		21	Clientes			
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas			10 523
10	A	65	Perdas por imparidade	5		
		65.1.3	Em dívidas a receber - Letras descontadas		1 800	
		21	Clientes			
		21.9	Perdas por imparidade acumuladas			1 800

#### Notas:

1. Transferência para Clientes de cobrança duvidosa dos saldos dos clientes C (7 600), G (4 390) e outros com antiguidade superior a um ano (4 100)
2. Redução da dívida de G em 30%, conforme acordado em assembleia de credores.

3. Anulação da redução das perdas por imparidade acumuladas, em virtude dos riscos de incobrabilidade terem aumentado e não diminuído.
4. Reforço das perdas por imparidade acumuladas face às dívidas a receber de cobrança duvidosa. Como segue:

#### Dívidas a considerar

C	7 600
G (4 390 - 1 317)	3 073
AA	1 800
CC	4 300
DD	350
EE	3 100
Outros (pequenos saldos)	<u>4 100</u>
	24 323
Imparidade existente (10 150 + 3 650)	<u>13 800</u>
	<u>10 523</u>

O cliente BB não é considerado face às expectativas de cobrança existentes.

5. Reconhecimento da imparidade relativa às letras aceites pelo cliente EE, as quais têm vindo a ser sucessivamente reformadas sem qualquer amortização. Embora as letras se encontrem descontadas, deve ter-se em conta que o desconto é preferencialmente tratado como uma operação de financiamento. Logo, permanecendo a dívida a receber no activo, devemos considerar uma imparidade em dívidas a receber e não uma provisão.

#### Situação descrita na alínea d)

A situação descrita corresponde a uma venda do tipo "facture e garde", em que a entrega é retardada a pedido do comprador, aceitando este a facturação e ficando com o direito de posse. Não existindo incertezas quanto à entrega dos bens, os quais se encontram em poder do vendedor, nem quanto à aceitação do cliente, incluindo as condições normais de pagamento, o rédito deve ser reconhecido no exercício em que a venda foi feita e facturada.

Ao diferir o rédito e excluir do inventário os bens vendidos, o resultado encontra-se incorrectamente determinado.

O lançamento de ajustamento a propor à Empresa OMEGA é o seguinte:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
6	A	28 Diferimentos	1	24 000
		28.2 Rendimentos a reconhecer		
		71 Vendas		
		71.2 Produtos acabados e intermédios		

Nota:

1. Reconhecimento do rédito decorrente da venda efectuada em 20X0, cujos bens, a pedido do cliente, foram entregues em 18/01/X1.

Situação descrita na alínea e)

O processamento e pagamento das comissões no mês imediato ao da cobrança das facturas é um procedimento muitas vezes seguido pelas empresas, já que permite minimizar o fomento de vendas que à partida poderiam comportar um risco elevado de crédito.

O vendedor, ao receber a comissão só depois de cobrada a factura, é o primeiro interessado em vender a clientes que cumpram atempadamente os seus compromissos.

Não obstante o referido procedimento, de um ponto de vista contabilístico, as comissões devem ser reconhecidas no período em que é considerado o rédito decorrente da venda. Nestas circunstâncias há que propor o seguinte lançamento de ajustamento:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
7	A	63 Gastos com o pessoal	1	7 425
		63.2 Remunerações do pessoal		
		63.5 Encargos sobre remunerações		
		27 Outras contas a receber e a pagar		
		27.2.2.1 Credores por acréscimos de gastos - Remunerações a liquidar		

Nota:

1. Contabilização das comissões estimadas referentes a vendas de 20X0.

## CASO PRÁTICO N.º 5

Admita que foi contratado como auditor da Empresa ALFA, cuja actividade consiste na comercialização de artigos de beleza (cosméticos).

O estudo do sistema de controlo interno foi efectuado pelo supervisor responsável pela auditoria, tendo efectuado a seguinte descrição:

O Serviço de Vendas ao receber do cliente a ordem de compra (ou nota de encomenda) procede à emissão de uma nota de encomenda padronizada e pré-numerada, na qual é apenas necessário inserir, além da identificação do cliente, as quantidades, os preços de venda e a referência do documento recebido.

A referida nota de encomenda é emitida em duplicado, sendo o original enviado para o Departamento Financeiro para aprovação de concessão de crédito, enquanto o duplicado é arquivado na Secção de Vendas juntamente com o documento recebido do cliente.

Quando o cliente utiliza o telefone para fazer a encomenda, o procedimento adoptado é idêntico, não sendo geralmente solicitada qualquer confirmação escrita.

O Departamento Financeiro adopta os seguintes procedimentos relativamente às notas de encomenda:

- Se o cliente tem crédito é apostado um carimbo na nota de encomenda com a indicação de "Crédito concedido" seguido da data e assinatura. A nota de encomenda é então enviada à Secção de Facturação.
- Se o cliente não tem crédito a nota de encomenda é devolvida à Secção de Vendas para arquivo e comunicação ao cliente.

A Secção de Facturação confirma os preços de venda e insere os dados no sistema informático (código do cliente, n.º da nota de encomenda, código dos produtos encomendados e quantidades).

A factura (4 vias) e a guia de remessa (3 vias) são emitidas simultaneamente.

As três vias da guia de remessa são enviadas à Secção de Expedição que procede como segue:

- Prepara a mercadoria a enviar ao cliente.
- Confere a mercadoria com a guia de remessa, que rubrica.
- Envia a mercadoria com o original e duplicado da guia.

- Arquiva o triplicado da guia de remessa por ordem numérica, sendo-lhe posteriormente anexado o talão assinado pelo cliente.

O original e duplicado da factura são enviados ao cliente pela Secção de Facturação. O triplicado é arquivado por ordem numérica naquela Secção, sendo-lhe anexada a respectiva nota de encomenda. O quadruplicado é enviado à Contabilidade no final de cada mês juntamente com um resumo de vendas gerado automaticamente na Secção de Facturação.

Na posse das facturas e do resumo de vendas, a Contabilidade procede à sua conferência e efectua os lançamentos contabilísticos correspondentes, debitando individualmente as contas de clientes e creditando as vendas e o IVA liquidado pelos totais do mês.

Os recibos só são emitidos a pedido dos clientes.

#### Pretende-se:

1. A identificação dos eventuais pontos fracos existentes e as sugestões com vista à melhoria do sistema.
2. Que seja definido um teste adequado que permita confirmar os controlos existentes.

## CASO PRÁTICO N.º 6

Da auditoria efectuada à área de Vendas, prestações de serviços e contas a receber da Empresa BETA, com referência a 31 de Dezembro de 20X0, foram constatados os seguintes aspectos:

- a) Dos 30 clientes circularizados foram obtidas 20 respostas concordantes e 4 discordantes. Seis clientes não responderam à circularização, não obstante as insistências efectuadas. As divergências existentes resumem-se como segue:

#### Cliente C

Não considera as Facturas n.ºs 11419 e 11435, de 2 900 € e 2 200 €, respectivamente, cujo cheque diz ter enviado em 31/12/X0.

#### Cliente J

Não evidencia a Factura n.º 12120, de 18/12/X0, de 24 000 €, informando que a mesma não lhe diz respeito. Da análise efectuada às operações de Janeiro constatou-se que tal factura foi anulada pela Nota de crédito n.º 7/X1, de 12 de Janeiro, não existindo prova da expedição ou recepção da mercadoria a que se refere tal factura.

#### Cliente P

O saldo do cliente P mostra-se inferior ao da Empresa BETA em 4 650 €, sendo a diferença resultante das seguintes situações:

- Contabilização, pelo cliente, das facturas pelo valor líquido do desconto de pronto pagamento, o qual ascende a 1 150 €.
- Contabilização do rappel referente ao 2.º semestre de 20X0, só creditado e contabilizado por BETA em 20X1 (3 500 €).

#### Cliente S

O saldo do cliente S é inferior ao de BETA em 15 000 €, valor este correspondente a uma factura proforma emitida em 17/12/X0. Por outro lado, a Empresa BETA apresenta na conta Adiantamentos (monetários) um saldo de 34 000 €, quando o cliente apresenta saldo nulo. Da análise efectuada pelo auditor, constatou-se que o adiantamento já foi integralmente deduzido, tendo as facturas sido contabilizadas por BETA pelo respectivo valor líquido.

- b) A conta Clientes de cobrança duvidosa apresenta um saldo de 370 000 €, cuja antiguidade é a seguinte:

Até 12 meses	0
De 12 meses a 18 meses	150 000
De 18 meses a 24 meses	20 000
De 24 meses a 36 meses	60 000
Superior a 36 meses	140 000

Nas dívidas de antiguidade superior a três anos figuram dois clientes com saldos de 30 000 € e 19 000 €, respectivamente, cuja falência já foi sentenciada no ano anterior.

As perdas por imparidade em dívidas a receber de cobrança duvidosa (saldo de 290 000 € em 31/12/X0) tem sido determinado de acordo com as regras estabelecidas no Código do IRC.

- c) A conta Clientes, c/corrente inclui saldos vencidos e não cobertos por qualquer ajustamento no valor de 227 500 €, cuja antiguidade é a seguinte:

Até 3 meses	85 000
De 3 meses a 6 meses	40 000
De 6 meses a 9 meses	25 000
De 9 meses a 12 meses	15 000
De 12 meses a 18 meses	12 500
Superior a 24 meses	50 000

A dívida com antiguidade superior a 24 meses respeita a uma empresa em que BETA participa em 15% (valor nominal: 75 000 €; custo de aquisição: 110 000 €), a qual, face aos prejuízos registados nos últimos exercícios, apresenta um capital próprio negativo de 465 000 € em 31/12/X0.

As restantes dívidas com mais de um ano de antiguidade respeitam a clientes igualmente com saldos na conta de Clientes de cobrança duvidosa.

- d) Da análise efectuada às operações de Janeiro constatou-se que mercadorias vendidas em Dezembro com uma margem de 20% sobre o preço de custo foram devolvidas em Janeiro. As notas de crédito emitidas por BETA relativamente a tais devoluções somam 120 000 €.

Pretende-se:

1. Que descreva os procedimentos a desenvolver relativamente aos clientes que não responderam à circularização.
2. Que apresente os ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devem ser sugeridos à Empresa BETA, tendo em consideração que a Administração aguarda pelas conclusões da auditoria para encerrar as contas.

## CASO PRÁTICO N.º 7

A Empresa GAMA tem como principal actividade a produção de curtumes. Da auditoria efectuada relativamente ao exercício de 20X0, salientam-se os seguintes aspectos relacionados com a área de Vendas e contas a receber:

- a) Uma percentagem significativa das vendas respeita ao mercado nacional, embora nos últimos anos a Administração venha desenvolvendo uma estratégia de diversificação de mercados. As vendas são efectuadas com uma margem de 25% sobre o custo.
- b) Em 31 de Dezembro, no final do inventário (a Empresa só relativamente às matérias primas adopta o sistema de inventário permanente), foram obtidas pelos auditores as seguintes informações:

Última guia de expedição: 13 786, de 30/12/X0

Última factura: 21 385, de 30/12/X0

- c) Na análise que posteriormente foi feita aos cortes de expedição e de venda, foi constatado o seguinte:

FACTURA			EXPEDIÇÃO		OBSERVAÇÕES
N.º	DATA	VALOR	GUIA N.º	DATA	
21382	30/12	4 600	13784	29/12	
21383	30/12	13 900	13785	29/12	
21384	30/12	3 300	13794	07/01	(1)
21385	30/12	8 800	13786	30/12	
21386	31/12	9 100	13787	31/12	(3)
21387	31/12	10 500	13792	06/01	(2)
21388	03/01	2 700	13788	31/12	(3)
21389	04/01	14 600	13787	03/01	
21390	04/01	5 300	13790	03/01	
21391	04/01	1 100	13791	04/01	
21392	06/01	7 400	13793	06/01	

## Observações:

- (1) Produtos entregues mais tarde a pedido do cliente. Por não se encontrarem fisicamente separados foram incluídos no inventário.
- (2) Os produtos entraram no armazém de produtos acabados em 05/01/X1 (Relatório de produção n.º 8/X1). A factura consta do diário de vendas.
- (3) A lista final de inventários é concordante com a contagem efectuada em 31/12/X0.

d) Das notas de crédito emitidas em Janeiro de 20X1 foram referenciadas pelos auditores as seguintes:

NOTA N.º	DATA	VALOR	DESCRIÇÃO
1001	14/01/X1	6 800	Devolução de produtos facturados em 17/12/X0
1017	16/01/X1	600	Rappel referente às compras de 20X0

e) As perdas por imparidade em dívidas a receber têm sido determinadas de acordo com as regras fiscais, representando o saldo existente em 31/12/X0 (61 740 €) 98% das dívidas consideradas de cobrança duvidosa.

No entanto, da análise efectuada à antiguidade das dívidas em conta corrente, constataram-se as seguintes situações:

Dívidas vincendas	380 000
Dívidas em mora	
Até 3 meses	43 000
De 3 meses a 6 meses	8 000
De 6 meses a 12 meses	1 500
Há mais de 12 meses	90 000

Na reunião efectuada com o Director Financeiro e o responsável das cobranças foram salientados os seguintes aspectos:

- Não existem riscos de incumprimento relativamente às dívidas em mora há menos de 1 ano.
- Os 90 000 € respeitam apenas a três saldos (clientes A e F e Diversos), sendo o valor mais significativo (72 000 €) referente ao cliente A. Este cliente evidencia sérias dificuldades económicas e financeiras em virtude de produzir para mercados muito específicos e não ter conseguido colocar a maior parte da produção da colecção de Inverno.

Em Janeiro de 20X1 a Empresa GAMA aceitou do cliente um lote de produtos acabados como forma de regularizar a dívida em conta corrente, ainda que o justo valor dos mesmos tenha sido estimado por GAMA em apenas 60 000 €. Além dos 72 000 € em conta corrente existem letras descontadas no valor de 31 000 €, havendo fortes dúvidas que o cliente as possa pagar.

O cliente F, que deve 13 000 €, estabeleceu com o Advogado da Empresa um plano de pagamentos, tendo já pago em 20X1 as primeiras quatro prestações, no valor total de 5 000.

Relativamente ao saldo evidenciado na rubrica Diversos, o mesmo corresponde a um acumulado de situações, não se afigurando possível que alguma vez possa ser recebido.

Pretende-se:

1. A elaboração dos ajustamentos e/ou as reclassificações que, na sua opinião, devam ser sugeridos à Empresa.

## CASO PRÁTICO N.º 8

A Empresa OMEGA tem como principal actividade a execução de pavimentos especiais, essencialmente destinados à prática de actividades desportivas. São trabalhos de curta duração (inferiores a um ano) ainda que frequentemente tenham início e termo em exercícios económicos diferentes.

Os Serviços de Produção elaboram no final de cada mês medições do trabalho efectuado, valorizadas a preços de venda, as quais são geralmente designadas por "relações valoradas".

Os réditos são reconhecidos em função da obra executada e facturada.

Da auditoria efectuada ao exercício de 20X0 constataram-se as seguintes situações:

- a) A conta 28.2 - Rendimentos a reconhecer, evidencia um saldo de 15 000 relativo ao contrato n.º 10/X0. Questionado o Director de Produção sobre a possibilidade de terem sido facturados trabalhos não executados, a resposta foi negativa.

Da análise aos elementos que suportam a contabilização dos rendimentos a reconhecer obtiveram-se as seguintes informações:

Custos totais incorridos	46 500
Relações valoradas de trabalhos contratuais	70 000
Facturação emitida	85 000
Rendimentos a reconhecer	15 000

Comparando a facturação emitida com os custos contabilizados, concluiu-se que estes não incluem o custo dos trabalhos de pavimentação de Dezembro, facturados em 25 de Janeiro de 20X1, no montante de 20 000. A relação valorada correspondente, no valor de 25 000, também não foi considerada no apuramento atrás apresentado.

- b) A conta 36 - Produtos e trabalhos em curso, evidencia um saldo de 13 500 relativo ao contrato n.º 14/X0. Os elementos obtidos relativamente a este contrato são os seguintes:

Custos incorridos	58 500
Facturação emitida relativa a trabalhos executados	60 000
Relações valoradas emitidas até 31/12/X0	
Facturadas	60 000
Por facturar	18 000

O valor dos trabalhos facturados é inferior ao saldo evidenciado na conta 72.1.XX – Obra 14/X0 em 24 000, cuja justificação se apresenta como segue:

MÊS	FACTURA N.º	VALOR DOS SERVIÇOS	VALOR A DEDUZIR	VALOR DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
Outubro	23	(a) 30 000	—	30 000
Novembro	35	34 000	3 400	30 600
Dezembro	41	26 000	2 600	23 400
		<u>90 000</u>	<u>6 000</u>	<u>84 000</u>

(a) Valor correspondente a 10% do contrato, assinado em 28/10/X4.

Tendo em conta as informações apresentadas

#### Pretende-se:

- Um comentário sobre a política contabilística adoptada relativamente ao reconhecimento do rédito, tendo em conta o normativo contabilístico aplicável (SNC ou normas internacionais).
- A indicação dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devam ser sugeridos à Empresa, face à política contabilística por ela adoptada.
- A apresentação dos ajustamentos e das reclassificações admitindo que a Empresa pretende reconhecer os réditos em função dos trabalhos realizados, independentemente de se encontrarem facturados ou não.
- A determinação dos resultados caso a percentagem de acabamento fosse determinada com base no *cost to cost method*. Para o efeito admita as seguintes informações adicionais:

Contrato n.º 10/X0	
Réditos totais estimados	250 000
Gastos totais estimados	166 250
Contrato n.º 14/X0	
Réditos totais estimados	312 000
Gastos totais estimados	243 750

Qualquer outro elemento considerado necessário para a resolução do exercício deve ser arbitrado.

### CASO PRÁTICO N.º 9

A Empresa SAÚDE E BEM ESTAR, LDA. tem como objecto social a prestação de serviços nas áreas da segurança e medicina no trabalho.

De acordo com o sistema instituído, são celebrados contratos de prestação de serviços com os clientes por períodos de um ano, os quais são imediatamente facturados e reconhecidos como réditos.

As consultas médicas são prestadas de acordo com planos estabelecidos com os clientes, os quais nem sempre são rigorosamente cumpridos por razões a eles imputáveis.

No final de 20X2 encontravam-se por realizar cerca de 7 500 consultas, cujo preço médio foi determinado em 50 €. De salientar que aquele número, por força dos contratos celebrados no 2.º semestre de 20X2 é superior ao que se verifica em 31 de Dezembro de 20X1, o qual, segundo o Relatório de Gestão, era de 5 000 consultas, sendo então o preço médio de 47,5 €.

Na apreciação ao desempenho da Empresa é feita uma referência ao bom crescimento das prestações de serviços e dos resultados obtidos, situação que conduziu, em 20X2, ao apuramento de um imposto sobre o rendimento de 40 000 € (taxa de 27,5%).

De referir ainda que em Janeiro de 20X2 a Empresa adquiriu, em regime de locação financeira, duas unidades móveis para a prestação dos referidos serviços de saúde, as quais contabilizou de acordo com o referencial contabilístico aplicável (movimento nas contas 43.3 e 25.1.3: 100 000 €). Contudo, como só 20% do IVA suportado nas rendas é objecto de dedução (método do pro rata) a Empresa apresenta na conta 68.1 – Impostos, a parte do IVA não dedutível (7 500 €, dos quais apenas 4 000 respeitam à parte da amortização do capital). A vida útil de tais viaturas é de 5 anos.

#### Pretende-se:

- Uma análise crítica das políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa face ao normativo contabilístico aplicável (SNC).
- Os eventuais ajustamentos e/ou as reclassificações que, em sua opinião, devem ser sugeridos à Empresa, admitindo que as contas não se encontram encerradas.
- Que indique o tipo de certificação legal das contas a emitir, admitindo que as demonstrações financeiras já se encontram encerradas. Justifique.

## CASO PRÁTICO N.º 10

A empresa SIGMA, Lda. tem como objecto social a produção de produtos cosméticos, os quais são vendidos a clientes grossistas e a clientes de venda ao público com a condição de serem aceites as devoluções dos produtos não vendidos até ao termo do prazo de validade.

De acordo com o sistema contabilístico e de controlo interno existente na empresa, é possível saber a cada momento os lotes produzidos e vendidos por SIGMA cujo prazo de validade não se encontra expirado. Em 31 de Dezembro de 20X1, o resumo dos lotes referentes a um certo produto é o seguinte:

LOTE	PRAZO DE VALIDADE	ANO DA VENDA	VALOR DE VENDA
04/20X0	31/03/20X2	20X0	448.000
05/20X0	30/06/20X2	20X0	384.000
06/20X0	31/12/20X2	20X0	632.000
01/20X1	30/06/20X3	20X1	496.000
02/20X1	30/09/20X3	20X1	400.000
03/20X1	31/03/20X4	20X1	544.000
04/20X1	31/12/20X4	(a)	(a)

(a) Produtos em stock em 31 de Dezembro de 31/12/20X1

Os produtos são geralmente vendidos com uma margem de 60% do custo de produção. Embora a empresa só reconheça a devolução quando a mesma se efectiva, a experiência existente aponta para uma taxa de devolução da ordem dos 8%, não existindo grandes diferenças entre os produtos colocados no mercado.

Em 20X1 foram emitidas notas de crédito, no montante de 200 mil euros, referentes a devoluções relativas a lotes anteriores ao 04/20X0, as quais foram registadas a débito da conta 71.7 – Devoluções de vendas. Os produtos devolvidos deram entrada em *stock* (armazém de produtos com prazo de validade expirado) e encontram-se mensurados com base no custo de produção.

Admitindo que foi contratado para auditar as demonstrações financeiras referentes ao período findo em 31/12/20X1, o que acontece pela primeira vez na vida da empresa, pretende-se que:

1. Comente a política contabilística adoptada pela empresa e apresente as sugestões que entender pertinentes.
2. Sabendo-se que as vendas do produto em causa têm uma distribuição regular ao longo do ano, apresente quaisquer ajustamentos que considere relevantes de modo a que as demonstrações financeiras da Empresa SIGMA apresentem de forma verdadeira e apropriada a sua posição financeira e desempenho. Se necessário, assuma os pressupostos tidos por convenientes.

---

## Capítulo 8

---

### Capital Próprio

1. Principais objectivos de auditoria
2. Casos práticos resolvidos (n.ºs 1 e 2)
3. Casos práticos propostos (n.ºs 3 e 4)

---

## PRINCIPAIS OBJECTIVOS DE AUDITORIA A ATINGIR NA ÁREA DO CAPITAL PRÓPRIO

Concluir se:

1. Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com o capital próprio são adequados e estão, de facto, a ser aplicados.
  2. As contas de capital próprio estão reconhecidas, mensuradas e apresentadas no Balanço de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (ou o normativo contabilístico aplicável).
  3. Os saldos das contas de capital próprio e as relações entre si estão de acordo com as leis vigentes, os estatutos da Empresa e as deliberações aplicáveis dos respectivos órgãos sociais.
  4. Os movimentos ocorridos nas contas de capital próprio durante o período sob auditoria estão devidamente documentados e autorizados por pessoas ou órgãos responsáveis e adequadamente contabilizados.
  5. Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.
-

**CASO PRÁTICO N.º 1**

A Empresa ALFA foi constituída em 20X0 com o capital social de 200. Em Abril de 20X4 foi decidido adquirir a um dos seus accionistas um lote de acções representativas de 10% do capital social pelo valor de 30 a pagar da seguinte forma: 40% de imediato e o restante em Dezembro de 20X4. Em Maio de 20X4 esta mesma Empresa aumentou o seu capital social de 200 para 300 através da incorporação de parte das suas reservas livres cujo saldo era então de 250.

Ao analisar a contabilização das operações acabadas de descrever, verificou que a Empresa ALFA efectuou os dois seguintes lançamentos:

- a) Um débito na conta Acções próprias – valor nominal e um crédito na conta de Depósitos à ordem, pela quantia de 12.
- b) Um débito na conta Outras reservas – Reservas livres, e um crédito na conta Capital, pela quantia de 100.

Admita que a Empresa ALFA tem de apresentar Contas intercalares referidas a 30/06/20X4.

**Pretende-se que:**

1. Efectue os ajustamentos e as reclassificações que devem ser propostos à Administração da Empresa ALFA e que se relacionem com a situação descrita.
2. Apresente o Balanço em 30/06/20X4 apenas no que se refere às contas envolvidas na situação atrás referida.

*NOTA:* Quantias em milhares de €.

## RESOLUÇÃO

## Resolução do 1.º pedido

Na contabilização da situação descrita a Empresa ALFA cometeu diversas incorrecções, como a seguir se indica.

A Empresa ALFA adquiriu 20 000 acções próprias pelo valor de 30, tendo pago 12 imediatamente e pagando o restante (18) apenas no final do ano.

A primeira incorrecção cometida tem a ver com o facto de ter sido debitada a conta Acções próprias - valor nominal, por 12 (quando deveria ter sido por 20) e não ter sido debitada também a conta Acções próprias - Descontos e prémios, por 10.

De facto, temos:

Acções próprias adquiridas: 200 000 x 10%	20 000
Valor nominal das acções próprias adquiridas	20
Custo de aquisição	30
Prémio (30 - 20)	10

A segunda incorrecção tem a ver com o facto de a Empresa ALFA não ter creditado a conta Accionistas pela quantia correspondente à dívida a pagar em Dezembro de 20X4, ou seja,  $30 \times 60\% = 18$ .

A terceira incorrecção resulta do facto de a Empresa ALFA não ter tornado indisponível uma reserva por uma quantia idêntica àquela pela qual as acções próprias foram adquiridas (ou seja 30).

Finalmente, a quarta e última incorrecção prende-se com o facto de não se ter procedido ao ajustamento do número das acções próprias em carteira.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa ALFA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	52 Acções próprias	1	
		52.1 Valor nominal		8
		52.2 Descontos e prémios		10
		26 Accionistas		
		26.8 Outras operações		18

## Capital Próprio

n.º	tipo	contas	notas	quantias	
2	R	55 Reservas	2	30	
		55.2 Outras reservas			
		55 Reservas			
		55.1 Reservas legais			
		55.1.X Reservas indisponíveis			
3	R	52 Acções próprias	3	10	
		52.1 Valor nominal			
		59 Outras variações no capital próprio			
		59.9 Outras (revalorização)			

## Notas:

1. Correção das acções próprias adquiridas mas não contabilizadas, como segue:

Valor nominal:  $20 - 12 = 8$

Prémio:  $30 - 20 = 10$

Dívida a pagar:  $30 \times 60\% = 18$

2. Criação da reserva indisponível prevista no artigo 324.º do Código das Sociedades Comerciais (quantia idêntica aquela pela qual as acções próprias foram adquiridas).
3. Incremento do número das acções próprias em carteira por via do aumento de capital, como segue:

	a)	b)
Capital social	200	300
Número de acções próprias (10%)	20 000	30 000

a) antes do aumento por incorporação de parte das reservas livres.

b) depois do aumento por incorporação de parte das reservas livres.

## Capital Próprio

## Resolução do 2.º pedido

Empresa ALFA

Balanco individual em 30/06/X4

(Quantias em milhares de €)

## CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO

## Capital Próprio

Capital realizado	300
Acções próprias	(40)
Reservas legais (indisponíveis)	30
Outras reservas (livres)	120
Outras variações no capital próprio (revalorização)	10
.....	—
<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>====</b>

## Passivo

.....	
Accionistas	18
.....	
.....	—
<b>Total do Passivo</b>	<b>====</b>
<b>Total do Capital Próprio e do Passivo</b>	<b>====</b>

## CASO PRÁTICO N.º 2

De acordo com o Balanço "provisório" referido a 31/12/20X7, facultado pelo Director Financeiro da Empresa BETA, o capital próprio da sociedade era, naquela data, o seguinte (quantias em milhares de €):

CONTAS	31/12/X7	31/12/X6
Capital realizado	150	150
Outros instrumentos de capital próprio	30	30
Reservas legais	40	40
Resultados transitados	(18)	(16)
Excedentes de revalorização	243,5	-
Resultado líquido do período	<u>4,5</u>	<u>(2)</u>
	<u>450</u>	<u>202</u>

Os testes substantivos efectuados permitiram constatar que:

- a) A conta Outros instrumentos de capital próprio (prestações suplementares) respeita exclusivamente a um suprimento efectuado em 01/12/X6 pelo sócio A. Bento, que detém 60% do capital social. Tal suprimento vence juros semestrais e postecipados à taxa de 12,5%. O auditor pôde ainda verificar que o contrato de sociedade é omissivo relativamente à obrigatoriedade de prestações suplementares e que a empresa adopta a política de contabilizar os referidos juros apenas quando procede ao seu pagamento.
- b) A conta Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis respeita à reavaliação efectuada em 20X7. Verificou-se que relativamente ao edifício (que nunca tinha sido objecto de reavaliação), apenas a quantia escriturada bruta do activo fixo tangível foi objecto de actualização. Os dados conhecidos são os seguintes:

Número de anos decorridos desde a data de aquisição	17
Custo de aquisição (a unidades monetárias nominais)	50 000
Taxa anual de depreciação	2%
Depreciações acumuladas	
50 000 x 75% x (17 anos x 2%)	12 750
Coefficiente de actualização monetária	5,87

Pretende-se que:

1. Efectue os ajustamentos e as reclassificações decorrentes das situações descritas sabendo-se que as Contas de 20X7 ainda não se encontram encerradas e que a Empresa BETA tem a forma jurídica de sociedade por quotas.

NOTA: Não considere eventuais aspectos fiscais.

## RESOLUÇÃO

### Resolução da alínea a)

Em termos jurídicos, a matéria respeitante às prestações suplementares está contemplada nos artigos 210.º a 213.º do Código das Sociedades Comerciais, os quais, em resumo, estabelecem que as prestações suplementares só se aplicam nas sociedades por quotas, a sua obrigatoriedade tem de estar prevista no contrato de sociedade, só podem ser feitas em dinheiro e não vencem juros.

Face ao que o enunciado refere, verifica-se que a Empresa BETA considerou, indevidamente, no capital próprio a quantia de 30 000 quando a mesma deveria ter sido incluída no passivo. Por outro lado, os juros dos empréstimos obtidos devem ser reconhecidos na base de acréscimo e não, como é política contabilística da Empresa BETA, na base de caixa.

Lançamentos de correcção a propor à Empresa BETA (quantias em €):

n.º	tipo	contas	notas	quantias
1	A	53 Outros instrumentos de capital próprio	1	30 000
		53.1 Prestações suplementares		
		25 Financiamentos obtidos		
		25.3 Participantes de capital		
2	R	25.3.2 Outros participantes – Suprimentos e outros mútuos	2	312,5
		68 Outros gastos e perdas		
		68.8 Outros		
		68.8.1 Correções relativas a períodos anteriores		
		69 Gastos e perdas de financiamento		
		69.1 Juros suportados		
3	A	691.1 Juros de financiamentos obtidos	2	312,5
		69 Gastos e perdas de financiamento		
		69.1 Juros suportados		
		69.1.1 Juros de financiamentos obtidos		
		27 Outras contas a receber e a pagar		
27.2 Devedores e credores por acréscimos	312,5			
27.2.2 Credores por acréscimos de gastos		312,5		

## Notas:

1. Transferência da primeira para a segunda conta pelo facto de os suprimentos feitos a uma empresa corresponderem, nesta, a uma dívida a pagar (passivo) e não a uma prestação suplementar (capital próprio).
2. Parte dos juros pagos e contabilizados em 01/06/X7 que se referem a Dezembro de 20X6, como segue:

$$\begin{aligned} \text{Juros anuais} &: 30\,000 \times 12,5\% = 3\,750 \\ \text{Juros mensais} &: 3\,750 : 12 = 312,5 \end{aligned}$$

3. Juros relativos a Dezembro de 20X7 que serão pagos em 01/06/X8.

## Resolução da alínea b)

Quando se reavalia um activo fixo tangível com base num diploma legal há que actualizar não só o custo do mesmo como também as respectivas depreciações acumuladas.

No caso em apreço verifica-se que a Empresa BETA só actualizou a quantia correspondente ao custo. Por tal facto, quer o seu capital próprio quer o seu activo estão indevidamente sobreavaliados.

Lançamento a propor à Empresa BETA:

n.º	tipo	contas	notas	quantias
4	A	58	1	62 093
		Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis		
		58.1		
		Reavaliações decorrentes de diplomas legais		
		43		
Activos fixos tangíveis				
43.8	Depreciações acumuladas	62 093		
43.8.2	Edifícios e outras construções			

## Notas:

1. Contabilização do efeito da reavaliação efectuada em 20X7 nas depreciações acumuladas do respectivo edifício sem tomar em consideração os impostos diferidos.

Depreciações acumuladas constantes do balanço provisório em 31/12/X7	12 750
Coefficiente aplicável na reavaliação de 20X7	5,87
Depreciações acumuladas actualizadas	74 843
Diferença (74 843 - 12 750)	62 093

## CASO PRÁTICO N.º 3

Admita que está a auditar as demonstrações financeiras da Empresa ALFA relativamente ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X4.

O exame efectuado às rubricas de Capital próprio conduziu à elaboração de um mapa de trabalho com a seguinte informação:

CONTAS	SALDO EM 31/12/X3	MOVIMENTO EM 20X4		SALDO EM 31/12/X4
		DÉBITO	CRÉDITO	
Capital realizado	100 000	—	—	100 000
Quotas próprias – valor nominal	(10 000)	—	—	(10 000)
Reservas legais	4 000	—	290	4 290
Outras reservas	12 000	—	5 510	17 510
Resultados transitados	(60 000)	—	41 950	(18 050)
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis	41 950	41 950	—	0
Resultado líquido do período	5 800	5 800	(a) 7 600	7 600
	<u>93 750</u>	<u>47 750</u>	<u>55 350</u>	<u>101 350</u>

(a) Provisório. As Contas não se encontram encerradas.

A análise efectuada às diferentes rubricas permitiu inscrever nos papéis de trabalho as seguintes conclusões:

- a) A quota própria foi adquirida pelo valor nominal em 20X0.
- b) Os excedentes de revalorização foram constituídos no final de 20X3 e respeitam aos seguintes bens:

DESCRIÇÃO	ANO DE AQUISIÇÃO	CUSTO DE AQUISIÇÃO	DEPRECI- ÇÕES ACUMULA- DAS EM 31/12/X3 (a)	QUANTIA ESCRITU- RADA	BASE DA REAVALIA- ÇÃO	QUANTIA ESCRITU- RADA REAVALIADA	EXCEDENTE (RESERVA)
Equipamento básico							
Máquinas	20X0	40 000	20 000	20 000	Diploma legal	23 200	3 200
Máquinas	20X1	60 000	22 500	37 500	Diploma legal	41 250	3 750
Terreno sito na margem sul do Tejo	20X0	15 000	—	15 000	Livre	50 000	35 000
		<u>115 000</u>	<u>42 500</u>	<u>72 500</u>		<u>114 450</u>	<u>41 950</u>

(a) Antes da reavaliação.

c) A utilização dos excedentes de revalorização e a aplicação dos resultados de 20X3 encontram-se suportadas na acta de aprovação de contas que refere:

*"Foi ainda aprovado por unanimidade a cobertura dos resultados negativos transitados de anos anteriores através da utilização total dos excedentes de revalorização e da aplicação do lucro obtido em 20X3, segundo a proposta apresentada pela Gerência."*

**Pretende-se:**

1. Uma análise crítica à composição e à evolução do capital próprio, tendo em conta o disposto na legislação comercial e no Sistema de Normalização Contabilística.
2. Uma proposta dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devem ser apresentados à Administração da Empresa ALFA.

### CASO PRÁTICO N.º 4

A Empresa BETA apresenta relativamente ao exercício de 20X4 um lucro de 68 000 (resultado provisório) para o qual concorrem essencialmente as correcções relativas a períodos anteriores. Por outro lado, na conta 56 – Resultados transitados foram contabilizadas diversas operações, apresentando o respectivo saldo a seguinte evolução:

Saldo em 31/12/X3	(8 000)
Resultado líquido de 20X3	(17 000)
Lucros imputados em 20X3 não atribuídos pelas associadas em 20X4	(5 000)
Regularizações diversas	<u>(150 000)</u>
Saldo em 31/12/X4	<u>(180 000)</u>

No âmbito dos testes de auditoria foram analisados os principais movimentos registados nas contas Resultados transitados e Correcções relativas a períodos anteriores, tendo sido elaborado o seguinte mapa de trabalho:

DESCRIÇÃO	CORRECÇÕES RELATIVAS A PERÍODOS ANTERIORES	RESULTADOS TRANSITADOS
Facturas de fornecedores contabilizadas em 20X3, cujos produtos, por terem sido recepcionados em 20X4, não foram considerados nos inventários	60 000	
Dívida referente a vendas de 20X2 considerada incobrável por via do deliberado em assembleia de credores		(35 000)
Custos de promoção e publicidade indevidamente capitalizados em 20X2 e 20X3		(110 000)
Prejuízo obtido no abandono do segmento de fabrico do produto K	(28 000)	
Imparidades de contas a receber de clientes já necessárias em 20X2 e 20X3		(2 300)
Adiantamentos efectuados a fornecedores em 20X3, cujas facturas foram contabilizadas como subcontratos	30 000	
Insuficiência da estimativa dos encargos com férias		(2 700)
Amortização da conta caucionada contabilizada como juros de financiamentos obtidos em 20X3	15 000	
	<u>77 000</u>	<u>(150 000)</u>

Pretende-se:

1. Um comentário crítico sobre a contabilização das situações apresentadas.
2. A elaboração dos ajustamentos e/ou das reclassificações que devem ser sugeridos à Administração da Empresa BETA.

---

## Capítulo 9

---

### Relatórios de Auditoria

1. Normas de relato
  2. Modelo de certificado legal das contas não modificada
  3. Casos práticos propostos
-

**ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS****Normas Técnicas de Revisão/Auditoria<sup>(1)</sup>**

...

**NORMAS DE RELATO**

22. No documento final que emitir, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião, se for caso disso, identificar a natureza e o objecto do trabalho e, tratando-se de relato de revisão/auditoria ou de exame simplificado, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias e o âmbito do trabalho efectuado, bem como, eventualmente, apresentar as informações complementares que entenda necessárias.
23. Nos casos de revisão/auditoria conducente a uma certificação legal das contas ou a um relatório do auditor externo, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança aceitável, a sua opinião deve ser expressa de uma forma positiva, isto é, declarando se as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adoptado na preparação das mesmas (princípios contabilísticos geralmente aceites ou os especificamente adoptados em Portugal para um dado sector de actividade).
24. Nos casos de exames simplificados, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança moderado, a sua opinião deve ser expressa de forma negativa, isto é, declarando se nada, ou algo, chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as demonstrações financeiras contêm distorções que afectem de forma materialmente relevante a sua conformidade com o referencial adoptado na preparação das mesmas.
25. As informações divulgadas nas demonstrações financeiras devem ser entendidas como razoavelmente adequadas face ao referencial adoptado na sua preparação, salvo declaração expressa do revisor/auditor noutro sentido.
26. Quando estiver perante situações que não lhe permitam expressar uma opinião, o revisor/auditor deve declarar expressamente as razões.

(1) Publicadas no Diário da República, III Série, N.º 295, de 23 de Dezembro de 1997.

27. Quando o trabalho tenha um objecto, uma finalidade e/ou um âmbito específicos ou limitados, tais circunstâncias devem ser claramente descritas no relatório e tidas em conta na opinião.
- ...

## Modelo de Certificação Legal das Contas não modificada

### CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

#### INTRODUÇÃO

1. Examinámos as demonstrações financeiras da Empresa ABC, S.A., as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 20X0 (que evidencia um total de x euros e um total de capital próprio de y euros, incluindo um resultado líquido de z euros), a Demonstração dos resultados por naturezas, a Demonstração das alterações no capital próprio e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e o correspondente Anexo.

#### RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

#### ÂMBITO

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
  - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;
  - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
  - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
  - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

#### OPINIÃO

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da Empresa ABC, S.A., em 31 de Dezembro de 20X0, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal. (\*)

#### RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS

8. É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

Localidade, 31 de Janeiro de 20X1

XYZ - SROC  
representada por XXX - ROC

(\*) Apesar de, ao contrário do que acontecia no Plano Oficial de Contabilidade e nas Directrizes Contabilísticas, o Sistema de Normalização Contabilística não fazer qualquer referência a "princípios contabilísticos geralmente aceites", o Conselho Directivo da OROC entende que tal expressão "continua válida" nos modelos de certificação legal das contas, conforme consta na sua Circular n.º 17/11, de 23/02/2011 (Nota dos autores).

## CASOS PRÁTICOS PROPOSTOS

*Relativamente às situações apresentadas nas páginas seguintes, indique a modalidade de certificação legal das contas a emitir pelo ROC e redija os parágrafos mais significativos da mesma.*

*Assuma que se trata de situações independentes entre si e todas elas materiais.*

1. A Empresa ABC procedeu no exercício de 20X4 a duas reavaliações dos seus edifícios: uma de acordo com as disposições previstas no decreto-lei publicado no final daquele ano e a outra com base num estudo de avaliação elaborado por uma empresa imobiliária. Ambas as reavaliações foram contabilizadas no referido ano.
2. A Empresa comercial DEF não possui qualquer imparidade para mercadorias, não obstante existirem milhares de acessórios que não têm movimento há vários anos.
3. Conforme se indica na Nota X do Anexo, a Empresa XYZ desencadeou um processo de reestruturação com vista a uma melhor adequação dos recursos humanos às suas actuais necessidades. Este processo, aprovado pelo Conselho de Administração no presente exercício e suportado em estudos efectuados internamente e por entidades especializadas, conduziu a uma redução significativa do número de trabalhadores e de encargos totais no montante de 15 milhões de €. Tendo em consideração a magnitude do montante envolvido e o facto de tais encargos não serem considerados pela Administração como sendo gastos normais do período, foi decidido registá-los directamente em Outras variações no capital próprio (ajustamentos de estrutura).
4. O sistema de controlo interno existente na Empresa LMN não permite concluir que todas as vendas a dinheiro sejam adequadamente registadas.
5. A Empresa XYZ, que se dedica à actividade de pirotecnicia, não possui qualquer seguro sobre as suas instalações e equipamentos.
6. Os encargos com pensões de reforma e de sobrevivência são contabilizados aquando do respectivo pagamento não existindo um estudo actuarial que permita quantificar os compromissos existentes à data do Balanço.
7. Até à data de emissão da certificação legal das contas o ROC não obteve resposta a nenhum dos pedidos de confirmação de saldos e outras informações enviadas oportunamente aos principais bancos com que a Empresa JHI trabalha.
8. A Empresa PQR não proporcionou as condições mínimas para que o ROC pudesse efectuar testes às contagens físicas dos inventários no final do exercício.

9. Todos os activos fixos tangíveis têm sido depreciados de acordo com o método da linha recta (quotas constantes) e com base no regime dos duodécimos. Os equipamentos básicos adquiridos no presente exercício foram depreciados de acordo com o método do saldo decrescente e com base na taxa anual.
10. Relativamente à Empresa Industrial ABC, Lda., que foi auditada pela primeira vez em 20X4 pelo facto de em 20X2 ter atingido os limites previstos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, verificou-se que:
- os saldos de todas as contas de inventários em 31/12/X3 são materialmente relevantes;
  - só a partir de 20X4 existe um ficheiro individual dos activos fixos tangíveis e apenas respeitante aos bens adquiridos em tal ano.
11. O saldo da conta Gastos a reconhecer inclui:
- despesas ocorridas em anos anteriores relacionadas com publicidade e propaganda, as quais são imputadas de forma linear aos gastos dos três exercícios seguintes;
  - despesas com a indemnização de despedimento sem justa causa do responsável do departamento comercial, as quais serão imputadas aos gastos dos dois próximos exercícios, em percentagens a definir oportunamente.
12. O Grupo XYZ detém uma participação na Empresa ALFA, SA (que recorreu a um processo de recuperação de empresas ao abrigo da legislação em vigor) no montante de 1,25 milhões de € e créditos a receber (registados em Clientes de cobrança duvidosa) no montante aproximado de 4 milhões de €, para os quais foi constituída uma imparidade de 1 milhão de €. Apesar de a Administração do Grupo XYZ ter encetado negociações com outros credores com vista à recuperação da Empresa ALFA, SA e de ter perspectivas positivas quanto à sua recuperação, não está decidido judicialmente qual o seu futuro, pelo que a rentabilização deste investimento e a recuperação dos créditos está dependente da resolução do referido processo.
13. Os investimentos financeiros representados por partes de capital em subsidiárias estão mensurados ao custo de aquisição.

14. Os investimentos financeiros da Empresa ABC, mensurados de acordo com o método da equivalência patrimonial, referem-se a partes de capital em associadas, empresas estas cujas demonstrações financeiras não foram sujeitas a qualquer auditoria.
15. A Empresa RST contabilizou em Devedores por acréscimos de rendimentos uma quantia relacionada com uma reclamação ainda em discussão com o fornecedor.
16. Até à data de emissão da certificação legal das contas o ROC não obteve resposta a nenhum dos pedidos de informações relativas a eventuais litígios e outras situações, enviados oportunamente aos advogados da Empresa ABC.
17. Independentemente das condições de compra (FOB ou CIF), as responsabilidades decorrentes de compras de matérias primas são sempre reconhecidas no mês em que as mesmas são recepcionadas.
18. Um processo judicial relativo à impugnação que a Empresa XYZ tinha efectuado há três anos relacionada com uma liquidação adicional de IRC teve o seu desfecho desfavorável no decurso do exercício. A Empresa solicitou o pagamento em prestações, a partir de Janeiro do próximo ano, o que foi deferido. Esta situação não está evidenciada no Balanço do corrente ano, embora esteja devidamente descrita no Anexo.
19. A maior parte do saldo da conta Caixa refere-se a várias despesas efectuadas ao longo do ano das quais umas estão aprovadas pelo Gerente e outras não evidenciam qualquer aprovação.
20. Parte significativa do capital próprio da Empresa LMN decorre da mensuração das marcas e dossiers de produtos gerados pela própria Empresa, a qual foi efectuada no presente exercício por avaliadores independentes.
21. Os produtos vendidos pela Empresa XYZ encontram-se garantidos por um período de 12 meses. Os encargos decorrentes de tal garantia representam, em média, 2% das vendas e são contabilizados no exercício em que se verificam as reparações.

22. Não foi possível encontrar explicações para a diferença significativa que existe entre o saldo constante no Balanço, na conta Fornecedores gerais, e o saldo que consta no respectivo balancete, sendo este inferior a aquele.
23. A Administração da Empresa BETA opôs-se a que alguns fornecedores seleccionados pelos auditores fossem objecto de confirmação, alegando a existência de contenciosos em fase adiantada de resolução. Não foi possível confirmar tais contenciosos nem os testes de auditoria alternativos que foram efectuados permitiram obter conclusões quanto à razoabilidade dos saldos constantes do respectivo balancete.
24. Até à data de emissão da certificação legal das contas o ROC não obteve resposta a nenhum dos pedidos de confirmação de saldos de clientes.
25. Parte significativa dos gastos a reconhecer decorre da contabilização de trabalhos para a própria Empresa ALFA, cuja execução e mensuração não foi possível confirmar de forma inequívoca.
26. Os títulos negociáveis incluídos na conta Activos financeiros da Empresa XYZ estão mensurados ao custo de aquisição.
27. Existe uma diferença significativa entre o saldo da conta Perdas por imparidade acumulada determinado de acordo com a probabilidade de cobrança das dívidas a receber dos clientes e o saldo calculado de acordo com os critérios definidos na legislação fiscal, sendo que o segundo saldo, que é o que consta no Balanço, é inferior ao primeiro.
28. Até à data de emissão da certificação legal das contas o ROC não obteve resposta a nenhum dos pedidos de confirmação de saldos de fornecedores.
29. Em Fevereiro de 20X4 a Empresa OMEGA aceitou receber de um cliente em situação económica difícil um lote de produtos acabados, confeccionados para a estação de inverno e inicialmente destinados a países do leste europeu, como forma de regularizar a dívida existente. A Administração considera que possam existir dificuldades na venda dos produtos e admite mesmo que o valor de mercado daqueles seja inferior ao valor do referido crédito.

30. O capital próprio da Empresa DEF é composto por capital social, resultados transitados e resultado líquido do período. O somatório dos dois últimos saldos é negativo e representa cerca de 60% do saldo da primeira conta.
31. A Empresa Alfa adoptou a política de mensurar os seus inventários ao custo de aquisição, ainda que respeitem a colecções têxteis de épocas anteriores. De acordo com a análise dos stocks, os artigos estampados com idade superior a dois anos totalizam 160 000 €, sendo entendimento da Administração que se novos artigos tivessem sido adquiridos para substituir os actualmente existentes teriam custado muito mais.
32. A Empresa Beta decidiu, no final do exercício, mensurar algumas das suas propriedades de investimento com base no valor corrente de mercado, tendo para o efeito solicitado estudos de avaliação a duas entidades independentes. Segundo uma das avaliadoras o valor de tais imóveis ascende a 2 500 000 € enquanto que para a outra o mesmo não vai além dos 2 200 000 €. Numa atitude de prudência a Empresa Beta optou pelo menor valor, tendo reconhecido um excedente de revalorização de 1 500 000 €, já deduzido do efeito dos impostos diferidos. Os imóveis que não foram sujeitos a avaliação mantêm-se registados ao custo de aquisição, sendo convicção da Administração que, face à época em que foram adquiridos e à evolução do mercado, não iriam alterar significativamente o excedente acima indicado.
33. Todos os equipamentos básicos adquiridos até 31/12/X4 pela Empresa Gama foram depreciados de acordo com o método da linha recta (quotas constantes) e com base no regime dos duodécimos. Em 20X5 a Empresa alterou esta política contabilística, pelo que os equipamentos adquiridos neste exercício foram depreciados pelo método das quotas decrescentes e com base na taxa anual. A alteração da política, que é justificada pela Administração pelos benefícios de ordem fiscal, e o respectivo efeito (500 000 €), encontram-se adequadamente divulgados no Anexo.
34. No balancete de Adiantamentos que suporta o balanço da Empresa Omega em 31/12/X5 consta um saldo de 90 000 € referente a entregas que esta Empresa efectuou no início de 20X2 a um fornecedor que se encontra desde o final de tal ano em situação económica difícil.
35. O saldo da conta Devedores por acréscimos de rendimentos (800 000 €) constante do balanço da Empresa Sigma em 31/12/X5, cuja origem remonta a Janeiro de 20X3, refere-se a uma reclamação apresentada junto de um fornecedor a qual, segundo a Gerência, ainda se encontra em fase de discussão.

36. Os equipamentos são produzidos mediante encomenda dos clientes e geralmente facturados em duas fases: 40% no acto da adjudicação e 60% no momento da entrega e instalação. Os réditos são reconhecidos no mês em que a factura é emitida. Em 31 de Dezembro de 20X5 encontravam-se adjudicados trabalhos no montante de 500 000 € a iniciar em Janeiro e Fevereiro de 20X6.

37. A Equisoft, SA adquiriu em 20X0 uma participação de 40% na Totalassist, Lda., a qual está mensurada segundo o método da equivalência patrimonial. A referida empresa, que não é auditada, apresenta o seguinte capital próprio:

	<u>31/12/20X5</u>	<u>31/12/20X4</u>
Capital social	100 000	100 000
Reserva legal	2 000	2 000
Resultados transitados	(30 000)	(18 000)
Resultado líquido do período	<u>(40 000)</u>	<u>(12 000)</u>
	<u>32 000</u>	<u>72 000</u>

38. Um equipamento construído e facturado em 20X5 e entregue em 20X6 a pedido do cliente, foi incluído na inventariação física efectuada em 31 de Dezembro de 20X5 (custo: 150 000 €; preço de venda: 200 000 €).

39. Um equipamento totalmente depreciado foi alienado a uma empresa locadora pela quantia de 120 000 € tendo de imediato sido efectuado um contrato de locação financeira pela mesma importância e pelo período de 3 anos. O resultado do período encontra-se afectado da mais valia apurada.

40. A estimativa dos encargos com férias efectuada no ano anterior mostrou-se insuficiente em 50 000 €, o que decorre das promoções verificadas e dos aumentos salariais ocorridos no início do ano. Tal insuficiência foi registada na conta Resultados transitados.

## Capítulo 10

### Questões de Escolha Múltipla

- Grupo 1. Conceitos Fundamentais de Auditoria
- Grupo 2. Auditoria às Diversas Áreas do Balanço e da Demonstração dos Resultados por Naturezas
- Grupo 3. Relatórios de Auditoria

**GRUPO I – CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA**

1. O objectivo da auditoria financeira consiste em:
  - a) Atestar a viabilidade da entidade auditada.
  - b) Auxiliar o órgão de gestão no desempenho das suas funções.
  - c) Dar credibilidade às demonstrações financeiras.
  - d) Certificar o cumprimento das obrigações fiscais da entidade auditada.
  
2. Em Portugal estão sujeitas a revisão legal das contas:
  - a) Todas as sociedades comerciais.
  - b) Todas as sociedades comerciais a partir de certa dimensão.
  - c) Apenas as sociedades com conselho fiscal ou fiscal único.
  - d) Todas as sociedades anónimas e certas sociedades por quotas.
  
3. A responsabilidade pelas asserções contidas nas Demonstrações financeiras respeita:
  - a) Ao auditor responsável pela coordenação e supervisão do trabalho de revisão/ auditoria.
  - b) Ao ROC que assinou o compromisso de auditoria e que assinará o respectivo relatório.
  - c) Ao TOC que preparou o projecto (*draft*) das demonstrações financeiras.
  - d) Ao órgão de gestão da empresa.
  
4. Tendo sido contratado em 1 de Setembro de 20X7 como director financeiro da Empresa Alfa, Lda., verificou, após compilação da informação dos últimos anos, que o número de trabalhadores da Empresa tem oscilado entre 42 e 45, o valor de balanço variou nos anos de 20X4 a 20X6 entre 1,8 milhões de euros e 2,3 milhões de euros e o volume de negócios ultrapassou a barreira dos 3 milhões em 20X5 e nunca mais deixou de aumentar. Face a tal informação, deve concluir que:
  - a) A sociedade deve nomear um conselho fiscal que integre um ROC.
  - b) A sociedade deve ser objecto de revisão legal a partir do exercício de 20X7, inclusive.
  - c) A sociedade deve ser transformada em sociedade anónima.
  - d) A sociedade deve implementar um departamento de auditoria interna.

5. Os princípios de contabilidade geralmente aceites (pcga), que interessam a contabilistas e auditores, constituem:
- Um conjunto de normas e regras que cada empresa é livre de adoptar e que devem estar integradas no seu manual de procedimentos contabilísticos.
  - Um conjunto de normas e regras que orientam o trabalho do auditor no exame às demonstrações financeiras.
  - Um conjunto de normas e directrizes que, sendo emanadas da OROC e da OTOC, são geralmente seguidas em Portugal.
  - Um conjunto de normas e convenções que guiam e orientam os contabilistas na preparação das demonstrações financeiras.
6. A certificação legal das contas é importante para os destinatários da informação financeira, na medida em que:
- Lhes proporciona garantia quanto à viabilidade da empresa.
  - Os informa sobre a forma como a sociedade está a ser gerida.
  - Lhes proporciona maior segurança na utilização da informação financeira.
  - A responsabilidade pelas demonstrações financeiras, depois de auditadas, passa a ser dos auditores.
7. Não constitui um competência exclusiva dos ROC:
- A fiscalização da gestão.
  - A revisão legal das contas.
  - A auditoria às contas.
  - Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas b) e c).
8. A revisão/auditoria consiste num exame às demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade com o objectivo de:
- Confirmar que o balanço e a demonstração dos resultados por naturezas se encontram correctos.
  - Verificar o cumprimento dos princípios e regras fiscais, em todos os aspectos materialmente relevantes.
  - Poder expressar uma opinião sobre as mesmas, tendo em conta uma determinada estrutura conceptual de relato financeiro.
  - Poder garantir aos investidores a viabilidade da empresa e a rendibilidade dos capitais investidos.

9. Como sabe, existem vários tipos de auditoria, cujos objectivos são distintos. A auditoria interna tem como principal objectivo:
- Verificar em que medida os recursos da empresa são utilizados de uma forma económica e eficiente.
  - Expressar uma opinião sobre a razoabilidade das informações contidas nas demonstrações financeiras.
  - Verificar a eficaz salvaguarda dos activos.
  - Auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades.
10. Das afirmações a seguir apresentadas apenas uma não se afigura correcta. Identifique-a:
- A auditoria interna não é considerada uma actividade independente em virtude dos auditores internos pertencerem ao quadro de pessoal da própria empresa.
  - Para que a auditoria interna possa ser exercida com independência a mesma deve reportar directamente à Comissão de Auditoria.
  - O desenvolvimento da actividade de auditoria interna a nível mundial está muito associado à criação do Institute of Internal Auditors.
  - Mesmo quando se reconhece a independência e a competência dos auditores internos, estes nunca podem desempenhar o papel dos auditores externos.
11. Das afirmações seguintes identifique a verdadeira:
- Os ROC, ao serem contratados pelas próprias empresas, não se podem considerar independentes relativamente às mesmas.
  - Para a obtenção da qualificação profissional de ROC é necessário ter formação académica adequada, ter obtido aproveitamento no respectivo exame e efectuar estágio profissional, cuja duração máxima é de 3 anos.
  - A auditoria interna tem como principal objectivo a detecção de fraudes.
  - Quanto maior for o nível da materialidade maior é o risco de auditoria.
12. O conceito de independência, quando aplicado à auditoria interna, significa:
- A emissão de uma opinião imparcial sobre as demonstrações financeiras.
  - Exercer a actividade de forma independente em relação às áreas objecto de análise.
  - Não estar subordinado ao órgão de gestão.
  - A inexistência de uma dependência económica relativamente à entidade.

13. O facto de uma sociedade por quotas ser auditada pela primeira vez decorre, na maioria dos casos:
- Da dimensão da empresa.
  - Da necessidade de obter um atestado quanto à viabilidade da empresa.
  - De imposição da CMVM.
  - De litígio existente entre os sócios.
14. O ROC que integra o órgão de fiscalização de uma sociedade anónima:
- É considerado um funcionário da empresa.
  - Fica implicitamente responsável pela auditoria interna da empresa.
  - Não pode emitir a CLC.
  - Está obrigado ao dever de vigilância previsto no CSC.
15. A fiscalização da gestão é uma competência:
- Exclusiva dos administradores independentes nas sociedades anónimas.
  - Exclusiva dos ROC.
  - Específica dos gerentes das sociedades por quotas, dado que neste tipo de sociedade não existe órgão de fiscalização.
  - Nenhuma das anteriores.
16. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) regulamenta a actividade de revisão/auditoria através de Normas Técnicas, Directrizes e Interpretações Técnicas. Para o ROC:
- Toda a regulamentação referida tem igual carácter de obrigatoriedade.
  - Todas as normas constituem uma base de referência mas não são de aplicação obrigatória dada a diversidade de entidades a auditar.
  - Só as normas técnicas e as directrizes são verdadeiramente obrigatórias.
  - Só as normas técnicas e as interpretações técnicas têm carácter obrigatório.

17. Qualquer actividade envolve riscos e a Auditoria não foge à regra. Assim, devemos entender por risco de detecção:
- O risco do auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções materialmente relevantes.
  - O risco de uma distorção materialmente relevante poder ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transacções sem que seja evitada, detectada ou corrigida pelo sistema contabilístico e de controlo interno.
  - O risco dos procedimentos substantivos não permitirem detectar uma distorção materialmente relevante existente num saldo de conta ou numa classe de transacções.
  - Qualquer omissão ou distorção que influencie as decisões económicas dos utilizadores, tomadas com base nas demonstrações financeiras.
18. Tendo presente os conceitos de risco e de materialidade pode dizer-se que:
- Quanto maior for o nível de materialidade maior é o risco de auditoria.
  - Quanto maior for o nível de materialidade maior é a exigência quanto à extensão dos procedimentos substantivos.
  - Quanto maiores forem os riscos inerentes e de controlo menor deverá ser o risco de detecção.
  - Não existe qualquer relação entre materialidade e risco de auditoria.
19. A materialidade e o risco são conceitos importantes na auditoria. Assim:
- Não existe qualquer relação entre materialidade e risco de auditoria.
  - Entre a materialidade e o risco de auditoria existe uma relação directa.
  - Entre a materialidade e o risco de auditoria existe uma relação inversa.
  - A materialidade e o risco são conceitos que em auditoria se podem considerar sinónimos.
20. O risco de controlo está associado:
- Às técnicas de amostragem utilizadas.
  - Aos procedimentos do auditor e ao nível de materialidade inicialmente definido.
  - À qualidade do sistema de controlo interno.
  - À ocorrência de factos pouco usuais.

21. Os conceitos de materialidade, risco e evidência (prova) estão intrinsecamente associados à actividade de auditoria. Nestas circunstâncias é verdade que:
- Entre o nível de risco de auditoria e a materialidade existe uma relação directa.
  - Quanto maior for o nível de materialidade mais evidências devem ser obtidas pelos ROC.
  - Quando mais elevados forem os riscos inerente e de controlo maior terá de ser também o risco de detecção.
  - Quanto maior for o nível de materialidade menores serão os riscos de detecção e de auditoria.
22. Baixar o risco de detecção implica, a nível das amostras:
- Uma diminuição da sua dimensão.
  - Um aumento da sua dimensão.
  - A inexistência de qualquer efeito.
  - O aumento dos procedimentos de auditoria aplicados a cada elemento da amostra.
23. O risco de os procedimentos de auditoria poderem conduzir à conclusão de que nenhum erro materialmente relevante existe em certo saldo quando de facto existe é designado por:
- Risco de auditoria.
  - Risco inerente.
  - Risco de controlo.
  - Risco de detecção.
24. No que se refere ao conceito de materialidade qual das seguintes afirmações considera correcta?
- A materialidade é determinada mediante consulta das directrizes de revisão/ auditoria.
  - A materialidade está associada à natureza de um item e não ao seu valor.
  - A materialidade é uma questão de julgamento profissional.
  - Quanto maior for o nível de materialidade definido pelo auditor maior é o risco de auditoria.

25. Os programas de trabalho são documentos de auditoria que se destinam:
- A enunciar os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno seguidos na empresa e necessários para que o auditor possa dar sugestões de melhoria.
  - A enunciar os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno seguidos na empresa e quais os objectivos de auditoria a atingir em cada auditoria.
  - A servir de guia à execução dos testes de controlo e dos procedimentos substantivos.
  - A assegurar o planeamento do trabalho de auditoria e a controlar o tempo gasto por cada auditor.
26. Os programas de trabalho devem ser compostos pelas seguintes partes:
- Resumo dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno; objectivos de auditoria; procedimentos de auditoria; síntese dos tempos de auditoria estimados e gastos.
  - Objectivos de auditoria; procedimentos de auditoria; síntese dos tempos de auditoria estimados e gastos.
  - Identificação da empresa e seus principais indicadores; resumo dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno; objectivos de auditoria; procedimentos de auditoria.
  - Resumo dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno; objectivos de auditoria; procedimentos de auditoria.
27. Qual dos seguintes procedimentos é geralmente considerado um teste de controlo?
- Envio de cartas de confirmação de saldos a clientes.
  - Observação do processo de inventariação e de recontagens.
  - Obtenção ou preparação de reconciliações bancárias com referência à data do balanço.
  - Análise da autorização das notas de crédito para clientes.

**28. Programas de trabalho são:**

- a) Todos os documentos preparados ou obtidos no decurso da auditoria.
- b) A documentação relativa a uma auditoria específica.
- c) Documentos destinados a servirem de guia à execução dos testes de auditoria.
- d) Os documentos onde o auditor deixa ficar prova dos testes efectuados.

**29. Flutuações significativas e inesperadas identificadas através de procedimentos analíticos devem conduzir:**

- a) À inclusão de uma reserva por limitação na CLC.
- b) À compreensão dos sistemas de controlo interno existentes na empresa.
- c) À inclusão de uma explicação na declaração do órgão de gestão.
- d) A testes mais extensos por parte do ROC.

**30. No contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, "procedimentos substantivos" são procedimentos que:**

- a) Podem ser eliminados em certas circunstâncias.
- b) São concebidos para descobrir, exclusivamente, eventos subsequentes significativos.
- c) Podem tomar a forma de testes a saldos, testes a transacções e procedimentos analíticos.
- d) Aumentam proporcionalmente com o risco de detecção aceite pelo auditor.

**31. A auditoria é desenvolvida a partir de amostras representativas, efectuando-se diversos tipos de testes. Nestas circunstâncias, os procedimentos substantivos são testes que se realizam para:**

- a) Averiguar a eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno.
- b) Para detectar erros e fraudes.
- c) Para confirmar a viabilidade dos negócios da empresa.
- d) Para detectar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras.

**32. O objectivo da realização de procedimentos analíticos na fase do planeamento de uma auditoria é o de identificar a existência de:**

- a) Transacções entre entidades relacionadas.
- b) Actos ilegais não detectados por ineficácia do sistema de controlo interno.
- c) Registo de transacções não devidamente autorizadas.
- d) Transacções e eventos não usuais.

**33. Os procedimentos analíticos:**

- a) Inserem-se no âmbito dos testes de controlo.
- b) São raramente utilizados em auditoria por se tornarem muito morosos e dispendiosos.
- c) Podem ser utilizados em todas as fases da auditoria, ainda que os objectivos possam ser diferentes.
- d) Podem substituir todos os outros procedimentos de auditoria se o responsável ficar satisfeito com as conclusões deles resultantes.

**34. Entre os objectivos do controlo interno salientam-se os seguintes:**

- a) A segregação de funções e a salvaguarda dos activos.
- b) A confiança e integridade da informação e a numeração sequencial dos documentos.
- c) A utilização económica e eficiente dos recursos e a autorização das operações.
- d) O cumprimento das políticas, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis à empresa e a confiança da informação financeira.

**35. Entre os factores limitativos do controlo interno encontram-se:**

- a) A dimensão da empresa e a relação custo/benefício.
- b) A necessidade de salvaguarda dos activos e a crescente utilização da transmissão electrónica de dados.
- c) A falta de interesse da Administração em tal controlo e a obrigatoriedade existente quanto à numeração dos documentos.
- d) A relação custo/benefício e a obrigatoriedade existente quanto à numeração dos documentos.

36. O controlo interno é importante em qualquer organização. Contudo, há factores que o limitam, a saber:
- A dimensão da empresa, a adopção de provas e conferências independentes, as transacções pouco usuais.
  - A dimensão da empresa, o controlo das operações, a utilização da informática.
  - A dimensão da empresa, as transacções pouco usuais, a utilização da informática.
  - A dimensão da empresa, a adopção de provas e conferências independentes, o controlo das operações.
37. Não constitui limitação à existência de um bom sistema de controlo interno:
- A relação custo/benefício.
  - A possibilidade de ocorrerem erros humanos e fraudes.
  - O desinteresse do órgão de gestão pelo ambiente de controlo.
  - A utilização económica e eficiente dos recursos.
38. Das afirmações seguintes identifique a que não é verdadeira:
- O ambiente de controlo interno e a sua monitorização são geralmente referidos como componentes do controlo interno.
  - A relação custo/benefício é geralmente referida como uma limitação do controlo interno.
  - O registo do sistema de controlo interno é sempre efectuado através da utilização de questionários padronizados.
  - A salvaguarda dos activos, a utilização económica e eficiente dos recursos e a confiança e integridade da informação são geralmente referidas como objectivos do controlo interno.
39. No decurso do trabalho de auditoria qual a sequência utilizada?
- Testes de controlo; Levantamento do sistema de controlo interno (SCI); Testes substantivos.
  - Levantamento do SCI; Testes substantivos; Testes de controlo.
  - Testes de controlo; Testes substantivos; Levantamento SCI.
  - Levantamento do SCI; Testes de controlo; Testes substantivos.

40. As afirmações que se seguem referem-se ao registo (documentação) do sistema de controlo interno efectuado pelo auditor. Qual delas considera correcta?
- Para obedecer às normas de auditoria o registo deve ser efectuado através de fluxogramas.
  - O registo só pode ser efectuado através da descrição dos procedimentos.
  - Nenhuma forma específica de documentação é exigida. Por outro lado, a sua extensão pode variar consoante as circunstâncias.
  - Embora desejável, o registo não é necessário.
41. Em auditoria, a prova é de relevante importância. Os papéis de trabalho destinam-se, entre outros aspectos, a:
- Permitir que na execução da auditoria sejam dispensados os programas de trabalho.
  - Mostrar que no trabalho de campo intervieram supervisores, seniores e assistentes.
  - Evidenciar que na empresa auditada se cumpriu, no exercício em análise, o regime de acréscimo.
  - Permitir que o organismo profissional verifique que as normas de auditoria foram cumpridas.
42. O dossier permanente deve incluir, entre outros elementos:
- Os mapas fiscais de depreciações e amortizações e de mais-valias e menos-valias.
  - A análise das aquisições dos activos fixos tangíveis, dado tratar-se de activos de longa duração.
  - Os programas de trabalho.
  - Os relatórios de avaliação de imóveis, seja ou não adoptado o modelo do justo valor.
43. Os papéis de trabalho são documentos importantes na auditoria e têm por objectivo:
- Auxiliar o auditor na realização do seu trabalho e servir de guia aos auditores com menor experiência.
  - Auxiliar o auditor na realização do seu trabalho e proporcionar prova do trabalho realizado.
  - Servir de guia aos auditores com menor experiência e viabilizar a constituição dos dossiers de auditoria.
  - Servir de guia aos auditores com menor experiência e permitir à OROC efectuar o controlo da qualidade.

44. A principal razão da indexação cruzada dos papéis de trabalho é a de:
- Dar aos papéis de trabalho uma aparência mais profissional.
  - Explicar o uso dos *tick marks*.
  - Proporcionar informação acerca dos diversos passos de auditoria realizados.
  - Servir de guia ao assistente, ao supervisor e a qualquer outro profissional que, autorizado, necessite de os consultar.
45. Fazem geralmente parte do dossier permanente:
- Os programas de trabalho e os mapas de ajustamentos e de reclassificações.
  - Os estatutos da sociedade e todos os contratos relevantes, incluindo os de locação financeira.
  - Todas as respostas obtidas decorrentes do processo de confirmação externa.
  - Apenas os elementos relacionados com a compreensão do sistema de controlo interno, face à sua importância para auditorias futuras.
46. Fazem geralmente parte do dossier corrente:
- Os mapas de ajustamentos e de reclassificações e todos os contratos relevantes.
  - As escrituras de compra e venda dos imóveis constantes do activo fixo tangível e os mapas de depreciações e amortizações.
  - Os documentos constitutivos da sociedade e a legislação especificamente aplicável ao seu sector de actividade.
  - Os programas de trabalho e os mapas de ajustamentos e de reclassificações.
47. A Declaração do órgão de gestão (*management representation letter*) solicitada pelos ROC tem como objectivo:
- Facilitar as relações do auditor com o pessoal da empresa e autorizar o exame dos registos.
  - Possibilitar uma melhor programação do trabalho de auditoria.
  - Reduzir a responsabilidade do ROC.
  - Obter prova de auditoria.

48. A Declaração do órgão de gestão:
- Visa dar cumprimento ao disposto nos artigos 65º e 66º do CSC.
  - Deve ser emitida no início da auditoria a fim de confirmar a aceitação do trabalho.
  - Deve ser emitida a pedido do ROC e ter a mesma data da CLC.
  - Deve ser assinada, exclusivamente, pelo representante do órgão de gestão.
49. A principal razão para que um auditor obtenha evidência (prova) apropriada e suficiente de auditoria é a de:
- Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
  - Detectar as situações de fraude.
  - Avaliar a gestão.
  - Avaliar o risco de controlo.
50. No que se refere à credibilidade da prova pode afirmar-se que:
- A prova gerada fora da empresa e recebida directamente pelo auditor é menos credível que a prova gerada dentro da empresa com circulação externa.
  - A prova obtida verbalmente é mais credível que a prova documental.
  - A prova gerada dentro da empresa sem circulação externa é a mais credível.
  - Em princípio, a prova gerada fora da empresa e directamente recebida pelo auditor é a mais credível.

**GRUPO II – AUDITORIA ÀS DIVERSAS ÁREAS DO BALANÇO E DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS**

- 1. A utilização de um sistema de fundo fixo de caixa, em que o mesmo é fixado em 500:
  - a) Significa que em cada momento existe a mesma quantia em notas e moedas.
  - b) Conduz ao risco de os documentos não serem contabilizados no período a que respeitam, perdendo-se a dedução do IVA.
  - c) Permite uma melhoria do sistema de controlo interno no que respeita aos pagamentos e aos meios financeiros líquidos.
  - d) Só é possível em pequenas organizações, face ao montante de fundos geralmente movimentados pelas empresas de maior dimensão.
  
- 2. A constituição de um fundo fixo de caixa é uma medida que:
  - a) Constitui um dos objectivos de auditoria na área dos meios financeiros líquidos.
  - b) Corresponde à aplicação prática da característica qualitativa da fiabilidade.
  - c) Só tem aplicação em empresas de pequena dimensão.
  - d) Nenhuma das afirmações anteriores está correcta.
  
- 3. Da contagem de caixa efectuada na empresa Alfa em 02/01/20X8, às 14 horas, foram apurados os seguintes valores e informações:

Notas e moedas .....	2 400
Cheques recebidos de clientes na última semana de Dezembro .....	12 000
Títulos de refeição.....	1 000
Vales de funcionários emitidos há mais de três meses .....	8 000
Documentos referentes a pagamentos já efectuados em 20X8 .....	400

- Face ao descrito identifique a afirmação mais adequada:
- a) O saldo de caixa a figurar no balanço é de 23 800.
  - b) O balanço deve incluir 11 800 em caixa e mais de 12 000 em depósitos à ordem.
  - c) O saldo de caixa a incluir no balanço é de 14 800.
  - d) O saldo de caixa a incluir no balanço é de 2 000.

4. Tomando ainda como referência a questão anterior, pode considerar-se, relativamente ao sistema de controlo interno, que:
- O mesmo é adequado dado não terem sido detectadas quaisquer diferenças na contagem.
  - Os vales dos empregados deveriam ser renovados mensalmente a fim de evitar a existência de itens antigos.
  - Os vales devem ser registados como contas a receber, na medida em que não representam meios líquidos de pagamento, enquanto as senhas de refeição podem permanecer em caixa dado serem quase dinheiro.
  - Os cheques recebidos de clientes devem ser depositados diária e integralmente e, de preferência, contabilizados directamente nas contas de Bancos.
5. Na resposta à circularização o Banco Europeu apresenta relativamente à conta de depósitos à ordem um saldo credor de 15 000. As diferenças existentes relativamente aos registos da Empresa são as seguintes:

Desconto de letras a receber, cujo crédito foi efectuado pelo Banco em 2/1 com data valor de 31/12 .....	3 900
Resgate de 500 UP do fundo de investimento VALEMAIS creditado pelo Banco em 31/12 (as UP tinham sido subscritas por 2.900) .....	3 500
Juros debitados pelo Banco em 10/1 com data valor de 31/12 .....	150
Cheques emitidos até 31/12 .....	7 000

Face aos elementos apresentados o saldo segundo a Empresa é de:

- 29 250.
- 8 250.
- 26 350.
- 11 150

6. A Empresa ABC apresenta relativamente à conta de depósitos à ordem existente no Banco Ibérico os seguintes itens de reconciliação:

Cheques por descontar .....	100
Juros debitados em 10/01 com data valor de 31/12.....	10
Depósito contabilizado no Banco do Mediterrâneo .....	15
Desconto, em 31/12, de letras a receber .....	30
Juros creditados pelo Banco contabilizados pela Empresa como juros devedores .....	2

Apresentando o Banco um saldo credor de 165, o saldo na Empresa é de:

- 68.
- 72.
- 6.
- 8.

7. A Empresa Beta apresenta relativamente à conta de depósitos à ordem existente no Banco Ibérico os seguintes itens de reconciliação:

Cheques por descontar .....	1 720
Comissões debitadas em 05/01 com data valor de 31/12 .....	45
Depósito contabilizado no Banco Lusitano .....	15
Débito, em 31/12, de letra a receber descontada .....	30
Juros debitados pelo Banco contabilizados pela Empresa como juros credores .....	180

Apresentando o Banco um saldo credor de 3 600, o saldo na Empresa é de:

- 2 030.
- 2 210.
- 2 060.
- 2 240.

8. A Empresa Alfa, SA cujo exercício económico termina em 30 de Setembro, emprega 100 trabalhadores. As remunerações brutas ascendem, em 30/09/20X4, a 120 000 e a partir de 1 de Janeiro de 20X5 a 125 000. Os descontos efectuados aos trabalhadores são de 11% para a Segurança Social e, em média, 20% de IRS. Os encargos sociais são de 23,75% aos quais acresce 1,25% de seguro de acidentes de trabalho. As remunerações são pagas entre os dias 26 e 29 de cada mês. Sabendo-se que todos os trabalhadores gozam férias entre 15 de Maio e 15 de Setembro, a conta de Remunerações a pagar deve apresentar o seguinte saldo no balanço reportado a 30/09/20X4:

- a) Nulo, dado que as remunerações são pagas antes do final de cada mês.
- b) 82 800.
- c) 243 375.
- d) 346 875.

9. As instruções para a contagem física dos inventários:

- a) Devem referir, exclusivamente, a forma como devem ser efectuadas as contagens e os cuidados a ter com a mensuração dos inventários.
- b) Devem incluir indicações sobre os procedimentos a observar antes, durante e após a contagem.
- c) Podem ser dispensadas se a contagem for efectuada exclusivamente por pessoal do armazém.
- d) Devem ser o mais sintéticas possível de forma a facilitar a sua compreensão.

10. Numa empresa que apresenta a seguinte informação:

Compras .....	8 000
Vendas .....	14 000
Descontos de pronto pagamento obtidos .....	75
Descontos comerciais concedidos .....	200
Variação de inventários .....	(2 500)
Despesas de transporte com produtos comprados .....	1 000
Despesas de transporte com produtos vendidos .....	1 500
Rappel concedido por fornecedores .....	500

O custo das mercadorias vendidas é de:

- a) 6 000.
- b) 11 000.
- c) 5 125.
- d) 11 125.

11. Na confirmação externa das contas a pagar a fornecedores o auditor deve:

- a) Seleccionar apenas os fornecedores com saldo significativo.
- b) Enviar juntamente com a carta a composição do saldo constante dos registos da Empresa.
- c) Seleccionar, numa primeira fase, os fornecedores que no respectivo balancete apresentem maiores valores acumulados a crédito.
- d) Indicar à Empresa os fornecedores a circularizar e solicitar que lhe sejam guardadas as respostas obtidas.

## 12. Considerando a seguinte informação da Empresa Beta:

Compras.....	8 000
Descontos de pronto pagamento obtidos .....	300
Descontos comerciais concedidos a clientes .....	400
Despesas com transporte dos produtos comprados .....	700
Despesas com transporte dos produtos vendidos .....	1 100
Devoluções de compras .....	80
Aumento dos inventários em armazém .....	600
Ofertas a clientes de inventários próprios .....	30
Comissões pagas a vendedores .....	900
Gastos imputados ao departamento de compras .....	500

O custo das mercadorias vendidas é igual a:

- a) 7 990.  
b) 9 300.  
c) 10 500.  
d) 10 520.
13. Uma empresa adopta o sistema de inventário permanente tanto em quantidades como em quantias. No entanto se, ainda assim, o risco de controlo for considerado elevado o auditor deve:
- a) Aumentar a extensão dos testes de controlo na área dos inventários.  
b) Solicitar à empresa uma contagem física no final do período.  
c) Insistir com a empresa no sentido de serem efectuadas contagens cíclicas ao longo do ano.  
d) Efectuar procedimentos analíticos que garantam que as margens apuradas pela empresa são correctas.
14. Mensurar os inventários ao mais baixo do custo ou do valor realizável líquido é uma consequência:
- a) Da base de mensuração do custo histórico.  
b) Da base de mensuração do justo valor.  
c) Da característica da prudência.  
d) Do pressuposto da continuidade.

15. Qual das seguintes alternativas corresponde à melhor decisão do auditor quanto à alteração da natureza ou da extensão dos testes de auditoria?
- a) O auditor decide realizar procedimentos analíticos em vez de testes de controlo.  
b) O auditor decide aumentar o número de fornecedores a circularizar, face à avaliação que fez do sistema de controlo interno na área de compras e contas a pagar.  
c) Conforme pedido do administrador, o auditor decide circularizar apenas 50% dos bancos com quem a empresa trabalha por via das elevadas quantias debitadas por aquelas entidades.  
d) O auditor decide efectuar testes de controlo tanto na fase preliminar como na fase final.
16. Com o corte de operações procura-se:
- a) Assegurar a correcta contabilização da imparidade dos inventários.  
b) Evitar erros na contagem física e distorções nos resultados.  
c) Fazer uma distinção clara entre operações de compra e operações de venda.  
d) Avaliar a correcta mensuração dos inventários.
17. Da análise ao corte de operações o auditor constatou ter sido contabilizada em Dezembro de 20X7 uma factura de um fornecedor argentino, datada de 27/12/X7, no valor de 16 000, cujos bens foram expedidos na data da factura (FOB Buenos Aires) e recepcionados pela empresa portuguesa em 14/01/X8. O valor dos inventários considerado no balanço é o que decorre da contagem física efectuada em 31 de Dezembro. Face a tal constatação o auditor deve sugerir:
- a) Que a factura seja contabilizada apenas em 20X8.  
b) Que seja solicitada ao fornecedor a substituição da factura.  
c) Que seja considerado como mercadorias em trânsito o montante de 16 000.  
d) Que se mantenham os registos da empresa sem alteração, tendo em conta que a factura e a recepção dos bens foram contabilizadas nos exercícios em que ocorreram.

18. Quando se diz que os inventários são mensurados “pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo”, entende-se por valor realizável líquido:
- O preço de venda estimado menos os custos estimados de acabamento e os necessários para efectuar a venda.
  - O preço do bem praticado em campanhas promocionais.
  - O preço de venda da empresa e constante da tabela de preços.
  - O preço de venda do bem a pagar pelo consumidor final.
19. O custo de conversão de um bem é o somatório de diferentes factores. Assim, em tal custo:
- Podem ser incorporados custos de natureza comercial.
  - Não se podem incorporar custos de administração geral.
  - Podem incorporar-se alguns custos de administração geral e alguns custos financeiros.
  - Podem incorporar-se custos de natureza comercial e alguns custos financeiros à semelhança do que se verifica nos activos fixos tangíveis.
20. Uma empresa de confecções tem em armazém produtos acabados, produtos intermédios e matérias primas, todos com alguma antiguidade por se encontrarem fora de moda. Tais inventários encontram-se mensurados ao custo (260 000), sendo convicção da Administração que os mesmos ainda serão vendidos. Das diligências efectuadas, sabe-se que a melhor proposta apresentada até à data, e ainda pendente de uma decisão do cliente, respeita a uma entidade que se propõe adquirir a totalidade dos mencionados inventários pelo preço global de 150 000. Para o efeito, a empresa necessita de incorrer em custos de conversão no montante de 30 000. Tendo em conta tais informações os inventários em causa:
- Devem continuar mensurados ao custo, face à convicção da Administração e ao facto do eventual negócio não se encontrar assegurado.
  - Devem ser mensurados pelo valor realizável líquido que é de 230 000.
  - Devem ser mensurados pelo valor realizável líquido o que conduz a um ajustamento de 140 000.
  - Deve ser contabilizada uma imparidade de 100 000, tendo em conta que os custos de conversão ainda não ocorreram.

21. Uma máquina de corte de chapa foi adquirida em Julho de 20X2 por 150 000, tendo um período de vida útil de 5 anos. Em Janeiro de 20X5 a máquina foi objecto de uma grande reparação, no valor de 33 000, tendo o seu período de vida útil aumentado em mais 2 anos. Nestas circunstâncias, a depreciação do ano 20X5 será:
- 21 340.
  - 24 000.
  - 30 000.
  - 26 140.
22. Em cada área são definidos diferentes objectivos de auditoria, cujo âmbito exige um adequado planeamento e execução do trabalho. Relativamente aos activos fixos tangíveis, tendo em conta os objectivos geralmente definidos, não se espera que no final o auditor conclua que:
- Os activos fixos tangíveis são de propriedade da empresa e estão relacionados com a sua actividade
  - As adições efectuadas no período representam efectivamente quantias a capitalizar e, ao mesmo tempo, propriedade fisicamente construída ou instalada ou débitos apropriados contra operações futuras.
  - As depreciações do período foram calculadas de forma a não existirem desvios significativos em relação ao orçamento e com vista à obtenção de um resultado próximo do previsto.
  - Na reavaliação efectuada no período foi devidamente tomado em consideração o disposto na NCRF 7 - Activos fixos tangíveis.
23. A Empresa Alfa adquiriu em Janeiro de 20X0 por 120 000 um equipamento industrial que tem vindo a ser depreciado à taxa de 10%. Em Dezembro de 20X3 foi efectuada uma nova avaliação da vida útil do equipamento, tendo-se concluído que o mesmo apenas poderá ser utilizado durante um período total de 8 anos com um nível de produtividade aceitável. Nestas circunstâncias, a Empresa Alfa deve em 20X3:
- Corrigir as depreciações acumuladas em 9 000 por débito de Resultados transitados.
  - Depreciar o equipamento em 16 800.
  - Pedir autorização à Administração Fiscal para corrigir as depreciações dos anos anteriores.
  - Continuar a amortizar à taxa de 10%, uma vez que a Empresa adopta o método da linha recta (quotas constantes).

24. Em 2 de Janeiro de 20X1 a Empresa Beta comprou uma máquina por 264 000 que depreciou de acordo com o método da linha recta (quotas constantes) tendo em conta uma vida útil estimada de 8 anos e um valor residual nulo. Em 2 de Janeiro de 20X5 foi apurado que a vida útil total será apenas de 6 anos. Sabendo-se que a conta de depreciações acumuladas ainda mantém o saldo transitado de 20X3, a Empresa deve:
- Reconhecer como depreciação do exercício de 20X4 o mesmo montante dos anos anteriores, tendo em conta que a revisão da vida útil só foi feita em 20X5.
  - Reconhecer em 2004 uma depreciação do exercício no montante de 55 000.
  - Manter a mesma taxa de depreciação, tendo em conta a consistência e a regulamentação fiscal sobre depreciações e amortizações.
  - Corrigir as depreciações acumuladas em 33 000, por débito de resultados transitados, e reconhecer como depreciação do exercício o montante de 44 000.
25. Relativamente aos activos fixos tangíveis, a capitalização de juros de financiamento é possível:
- No momento de entrada em funcionamento de tais activos.
  - Em qualquer momento da vida dos bens desde que devidamente fundamentada.
  - Só enquanto os activos em causa se encontrarem em curso.
  - Só quando os activos são adquiridos em regime de locação financeira.
26. No que se refere à capitalização dos juros de financiamento podemos dizer que:
- Só é possível nos termos do definido no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, que aprova o regime de depreciações e amortizações para efeitos fiscais.
  - A mesma deve ser feita à medida em que os juros forem debitados pelo Banco, tendo em conta o regime de acréscimo.
  - A mesma só é possível enquanto o investimento estiver em curso, excluindo eventuais períodos em que o mesmo se encontre suspenso.
  - A mesma não é possível face aos critérios de mensuração definidos na NCRF 7 - Activos fixos tangíveis, excepto se se tratar de bens adquiridos em regime de locação financeira.

27. As afirmações a seguir apresentadas relacionam-se com investimentos financeiros relativos a participações de capital e apenas uma não se encontra correcta. Assinale-a:
- O ROC deve obter prova da titularidade das participações de capital.
  - Sempre que a mensuração seja efectuada com base no custo de aquisição o ROC não necessita de solicitar as demonstrações financeiras das empresas participadas.
  - Dos procedimentos efectuados o ROC deve poder concluir que todas as disposições legais em vigor foram cumpridas.
  - O ROC deve verificar se os resultados relacionados com participações de capital foram apropriadamente contabilizados.
28. Segundo a NCRF 15 - Investimentos em subsidiárias e consolidação, o método da equivalência patrimonial deve ser aplicado nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe:
- Aos investimentos em subsidiárias localizadas em países onde haja restrições à transferência de fundos.
  - Aos investimentos em sociedades cotadas na Euronext Lisboa.
  - A todos os investimentos em subsidiárias com sede em Portugal.
  - A todos os investimentos financeiros.
29. O método da equivalência patrimonial é o método preconizado para a contabilização de:
- Todos os investimentos financeiros.
  - Todos os investimentos em subsidiárias e em associadas.
  - Todas as participações de capital em subsidiárias e em associadas sedeadas em países onde não haja restrições às transferências de fundos.
  - Nenhuma das respostas anteriores.
30. A circularização de clientes:
- Só em situações particulares se admite que possa ser feita pela forma negativa.
  - Deve ser efectuada sem indicar o saldo existente na empresa a fim de não influenciar a resposta.
  - Deve ser efectuada, obrigatoriamente, com referência à data do Balanço.
  - Sendo efectuada pela forma negativa proporciona ao auditor uma base mais fiável para a sua opinião, dado o elevado número de confirmações geralmente obtidas.

31. Qual dos seguintes procedimentos é menos provável ser realizado antes da data do balanço?
- Testar o sistema de controlo interno na área dos meios financeiros líquidos.
  - Proceder à confirmação de contas a receber.
  - Pesquisar responsabilidades não registadas.
  - Observar o processo de inventariação.
32. Um balancete de contas a receber por antiguidades de saldos é normalmente utilizado pelos auditores a fim de:
- Verificar a validade do registo das contas a receber.
  - Assegurar que todas as contas de clientes são prontamente creditadas aquando dos recebimentos.
  - Confirmar as informações constantes da declaração modelo 22 do IRC.
  - Avaliar a adequação do saldo das perdas por imparidade acumuladas em contas a receber.
33. No que se refere ao processo de circularização pode dizer-se que:
- Os procedimentos adoptados relativamente a clientes são rigorosamente os mesmos que os seguidos para fornecedores.
  - As circularizações devem, obrigatoriamente, ser efectuadas com referência à data do balanço.
  - O ROC deve ter controlo sobre todo o processo de circularização, incluindo a expedição dos pedidos e a recepção das respostas.
  - A fim de salvaguardar a fiabilidade da informação obtida, em nenhuma circunstância deve ser dado conhecimento do saldo existente na empresa.
34. A utilização de procedimentos alternativos na área de contas a receber deve verificar-se em relação a:
- Todas as entidades circularizadas de forma positiva que apresentem saldos discordantes.
  - Todas as entidades circularizadas de forma positiva e que não tenham respondido.
  - Títulos a receber descontados uma vez que deixaram de constar do saldo de clientes.
  - Dívidas vencidas das entidades circularizadas.

35. A circularização de clientes pode revestir a forma positiva e negativa. Diz-se que a forma é negativa, quando:
- A entidade circularizada é solicitada a responder negativamente ou positivamente quanto ao saldo informado.
  - A entidade circularizada não responde ou é solicitada a responder negativamente quanto ao saldo informado.
  - A entidade circularizada só é solicitada a responder quando não concorda com o saldo informado.
  - A entidade circularizada não responde quanto ao saldo informado.
36. Um ROC deve realizar procedimentos alternativos para comprovar a existência de contas a receber quando:
- Não foram obtidas respostas relativamente à circularização efectuada de forma negativa.
  - Não foram obtidas respostas relativamente à circularização efectuada de forma positiva.
  - Existem dúvidas sobre a cobrança das contas a receber.
  - Tais procedimentos se encontram previstos no contrato assinado com a empresa auditada.
37. A Empresa Alfa procede ao cálculo das perdas por imparidade em contas a receber de acordo com os critérios fiscais. Da auditoria efectuada conclui-se que a conta Clientes de cobrança duvidosa apresenta um saldo líquido de 75 000, depois de contabilizadas imparidades no montante de 225 000, sendo que todas as dívidas têm antiguidade superior a 1 ano e são consideradas de cobrança muito problemática. Por outro lado, na conta Clientes – outras partes relacionadas, inclui-se um saldo de 38 000 referente a fornecimentos efectuados há 3 anos a uma Empresa participada em 12,5% (investimento financeiro de 12 500, conforme custo de aquisição), cuja continuidade, face aos prejuízos registados, tem vindo a ser posta em causa. As informações apresentadas permitem concluir que:
- O auditor deverá emitir uma opinião com reservas por limitação do âmbito, uma vez não existirem certezas quanto à realização dos referidos activos.
  - O procedimento adoptado pela Empresa é adequado uma vez que seguiu os critérios fiscalmente definidos.
  - O capital próprio da Empresa encontra-se sobreavaliado em 75 000.
  - O activo da Empresa encontra-se sobreavaliado em 125 500.

## 38. No que respeita à obtenção de prova:

- a) Todos os advogados da empresa devem ser circularizados.
- b) Só devem ser circularizados os bancos de quem tenham sido obtidos financiamentos, face à existência de extractos bancários relativamente às contas de Depósitos à ordem.
- c) Os clientes devem ser circularizados de forma negativa a fim de facilitar e melhorar o resultado da circularização.
- d) As confirmações obtidas na empresa são sempre preferíveis às confirmações externas.

## 39. As afirmações a seguir indicadas respeitam à auditoria do capital próprio e apenas uma não é verdadeira. Assinale-a:

- a) Na presença de prestações suplementares o ROC deve verificar se as mesmas se encontram previstas no contrato de sociedade e proceder à leitura das actas.
- b) Se as prestações suplementares tiverem sido realizadas em bens diferentes de dinheiro o ROC deve solicitar o relatório elaborado pelo ROC independente.
- c) O ROC deve solicitar uma certidão actualizada da Conservatória do Registo Comercial.
- d) Havendo utilização de reservas de reavaliação o ROC deve analisar se as mesmas se encontravam realizadas.

## 40. A Empresa Beta é uma sociedade anónima cujo capital próprio evidencia acções próprias correspondentes a 5% do capital social. Inclui igualmente a quantia de 250 000 referente a prestações acessórias, as quais de acordo com o contrato social, são equivalentes em todos os aspectos, às prestações suplementares. É correcto afirmar-se que:

- a) O direito aos dividendos encontra-se suspenso relativamente às acções próprias.
- b) As acções próprias, podendo ser alienadas pela Empresa BETA e, portanto, gerar benefícios económicos futuros, deveriam ser apresentadas na rubrica Activos financeiros.
- c) A Empresa Beta deve nomear um representante para que nas assembleias gerais exerça, pela sociedade, o respectivo direito de voto.
- d) Nenhuma das respostas anteriores.

## GRUPO III – RELATÓRIOS DE AUDITORIA

## 1. A certificação legal das contas não modificada pode obedecer a uma das seguintes estruturas:

- a) Introdução, âmbito, responsabilidades, opinião, ênfases.
- b) Introdução, responsabilidades, âmbito, opinião, ênfases.
- c) Introdução, responsabilidades, âmbito, reservas, opinião, relato sobre outros requisitos legais.
- d) Nenhuma das estruturas apresentadas está correcta.

## 2. Uma certificação legal das contas não modificada significa que:

- a) A mesma foi emitida segundo as Normas Técnicas e as Directrizes da OROC.
- b) O ROC responsável pela auditoria aceitou o projecto apresentado pelo sénior sem qualquer reparo.
- c) A mesma não inclui reservas mas pode incluir ênfases, uma vez que estas não afectam a opinião.
- d) A mesma não inclui qualquer tipo de reservas nem ênfases.

## 3. Uma certificação legal das contas modificada:

- a) Decorre do facto de as demonstrações financeiras terem sido alteradas já depois de o ROC ter terminado o seu trabalho.
- b) Decorre do facto de os modelos previstos nas Directrizes de revisão/auditoria não se adaptarem à empresa objecto de revisão/auditoria.
- c) Não é permitida segundo as Normas e Directrizes da OROC.
- d) Pode incluir reservas por desacordo e/ou por limitações do âmbito.

## 4. Para concluir sobre a viabilidade futura de uma entidade:

- a) A CLC não deve ter reservas nem ênfases.
- b) A CLC embora possa ter ênfases não deve incluir qualquer reserva.
- c) Qualquer CLC é suficiente desde que as reservas sejam adequadamente quantificadas.
- d) Deve tomar-se em consideração que nenhuma CLC constitui uma garantia de tal viabilidade.

5. Uma declaração de impossibilidade de certificação legal das contas pode ficar a dever-se a:
- O ROC ter sido contratado depois da data a que se refere o balanço.
  - Divergências materialmente relevantes entre o ROC e o órgão de gestão.
  - Limitações de âmbito de tal modo relevantes que o ROC não tem possibilidade de emitir opinião.
  - Situações de inexistência ou significativa insuficiência de matéria de apreciação.
6. A expressão “apresentam de forma verdadeira e apropriada” é utilizada pelos auditores:
- Quando não conseguem obter evidências (provas) suficientes que lhes permita afirmar que as demonstrações financeiras estão correctas.
  - De forma a fazer diminuir a sua responsabilidade face à opinião que emitem.
  - Na opinião que emitem, tendo em conta o processo de execução de uma auditoria.
  - Em todas as certificações que não incluam reservas por desacordo.
7. A expressão “apresentam de forma verdadeira e apropriada em todos os aspectos materialmente relevantes” utilizada pelos ROC na certificação legal das contas significa que:
- Todos os aspectos relevantes foram analisados não existindo quaisquer erros.
  - Diminuem, substancialmente, as suas responsabilidades uma vez que a expressão utilizada é menos comprometedora.
  - Não transmitem uma certeza absoluta quanto à exactidão das demonstrações financeiras, uma vez que trabalham com base em amostras e tomam em consideração o conceito de erro tolerável.
  - Só analisam operações acima de certo montante.
8. Existindo uma divergência entre o ROC e o órgão de gestão relativamente ao saldo das perdas por imparidade acumuladas em contas a receber, mas cujo montante é inferior ao nível de materialidade definido, o efeito na CLC será:
- Nenhum.
  - Uma ênfase.
  - Uma reserva por limitação do âmbito.
  - Uma reserva por desacordo.

9. Como sabe, em auditoria existem várias modalidades de opinião as quais são definidas em função das conclusões do trabalho. Mas também pode existir escusa de opinião. Quando tal se verifica o auditor deve considerar a seguinte expressão:
- Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos das situações descritas nos parágrafos acima, as referidas demonstrações financeiras apresentam....
  - Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos n.ºs .... abaixo, não estamos em condições de expressar....
  - Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos n.ºs .... acima, não estamos em condições de expressar....
  - Em nossa opinião, e dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos n.ºs .... acima as demonstrações financeiras apresentam....
10. Num trabalho de auditoria a empresa auditada não autorizou que se procedesse à circularização de alguns dos principais clientes. Na análise das operações subsequentes o auditor constatou que 40% do saldo de clientes tinha sido recebido em Janeiro e Fevereiro. Na certificação legal das contas a emitir, o auditor deverá apresentar:
- Uma opinião sem reservas, mas com ênfase.
  - Uma opinião com reserva por limitação do âmbito.
  - Uma escusa de opinião.
  - Uma opinião “limpa”.
11. De acordo com o balancete por idade de saldos e as informações obtidas do responsável pelas cobranças, existem diversas contas a receber em situação de mora e de cobrança muito problemática. O contabilista determina as imparidades de acordo com as regras fiscais, as quais totalizam 160 000 e correspondem a 60% do total das dívidas. Nestas circunstâncias o revisor/auditor deve:
- Aceitar o procedimento adoptado pela empresa tendo em conta o cumprimento das disposições fiscais.
  - Aceitar o procedimento adoptado pela empresa desde que o mesmo se encontre devidamente divulgado no Anexo.
  - Divulgar tal facto na CLC, embora sem efeito ao nível da opinião, face ao que se encontra estipulado na legislação fiscal.
  - Considerar na CLC uma reserva por desacordo, caso as imparidades não sejam reforçadas para os níveis considerados adequados, independentemente de ser aceite ou não para efeitos fiscais.

12. A Empresa X, Lda. tem vindo a depreciar todo o seu equipamento industrial com base no método da linha recta (quotas constantes) e segundo o regime dos duodécimos. Por razões de ordem fiscal, idênticos equipamentos adquiridos no último exercício foram depreciados pelo método das quotas decrescentes e com base na taxa anual. A referida alteração:
- Deve ser aceite pelo ROC uma vez que tal critério se encontra previsto na legislação fiscal.
  - Não é aceite pelo ROC dando lugar a uma reserva na CLC.
  - Só deve ser aceite pelo ROC se for devidamente divulgada no Anexo, incluindo o efeito dela resultante.
  - Deve apenas dar lugar a uma ênfase na CLC uma vez que é fiscalmente aceite.
13. A expressão "Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior..." pode surgir na CLC:
- Na parte destinada à opinião, quando não existem reservas.
  - Na parte destinada à definição do âmbito.
  - Na parte da introdução.
  - Na parte destinada à descrição das ênfases.
14. A expressão "Excepto quanto à limitação descrita no parágrafo nº ..... abaixo..." pode surgir na CLC:
- Na parte destinada à opinião, quando existem reservas.
  - Na parte destinada às reservas.
  - Na parte destinada à descrição do âmbito.
  - Na parte destinada à opinião, quando a mesma é seguida de ênfases.
15. Numa empresa em que mais de 90% das vendas respeitam a um único cliente, o ROC deve:
- Sugerir que a empresa reduza o montante das vendas a tal cliente.
  - Divulgar a dependência existente através de uma ênfase, face ao risco envolvido.
  - Sugerir que parte significativa das vendas sejam pagas a dinheiro.
  - Sugerir a imparidade da dívida do cliente face ao risco de crédito inerente.

16. Se um advogado se recusar a responder, não proporcionando informação sobre os processos que lhe estão confiados, o ROC deve:
- Considerar tal recusa como uma limitação do âmbito do trabalho.
  - Respeitar a confidencialidade do advogado, não desenvolvendo quaisquer outros procedimentos.
  - Solicitar para que este facto seja divulgado no Anexo.
  - Divulgar esta situação numa ênfase da CLC.
17. Na presença de uma certificação legal das contas sem reservas nem ênfases pode concluir-se que:
- A empresa é viável e tem sido adequadamente gerida.
  - A empresa tem sido adequadamente gerida.
  - As demonstrações financeiras encontram-se preparadas de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável à entidade em causa.
  - A empresa cumpriu todas as regras legais e fiscais aplicáveis.
18. Uma certificação legal das contas pode ser modificada:
- Quando o órgão de gestão apresenta discordância relativamente ao seu conteúdo.
  - Apenas quando o auditor não concorda com certos aspectos das demonstrações financeiras.
  - Quando o auditor, no âmbito da auditoria efectuada, chega a conclusões diferentes das obtidas no ano anterior.
  - Quando existam incertezas fundamentais ou aspectos que afectem a opinião.

19. A Empresa Beta reconheceu, em 15/01/X7, uma mais valia contabilística de 200 000 na venda de uma máquina, já totalmente depreciada, a uma Empresa locadora. Em simultâneo com a venda celebrou um contrato de locação financeira pelo período de 4 anos, o qual corresponde à vida útil estimada do equipamento. Perante tal situação o auditor deve:
- Sugerir à Empresa o diferimento de 75% da mais valia a fim de poder emitir uma certificação legal das contas não modificada.
  - Fazer constar a operação numa ênfase à certificação legal das contas dada a importância do resultado obtido com a transacção.
  - Aceitar o procedimento adoptado pela Empresa uma vez que a mais valia existe de facto.
  - Solicitar uma avaliação independente da máquina a fim de confirmar a mais valia registada.
20. Da análise efectuada à rotação dos inventários o auditor constatou a existência de diversos materiais sem saída há mais de dois anos, mensurados ao custo de aquisição (230 000). Das verificações e indagações efectuadas concluiu-se que a maior parte dos artigos respeitam a produtos já descontinuados. A Administração mantém a convicção de que os mesmos ainda poderão ser consumidos na produção de qualquer outro modelo substituto, embora nada se encontre previsto. Nesta situação o auditor deve:
- Aceitar a explicação da Administração, já que os materiais se encontram em estado de ainda poderem ser utilizados.
  - Considerar na certificação legal das contas uma reserva por desacordo, caso a empresa não aceite efectuar a respectiva imparidade.
  - Descrever o risco existente numa ênfase à certificação legal das contas.
  - Emitir uma certificação legal das contas com opinião adversa face ao significado do montante em causa.

## SOLUÇÕES

Nº	Grupo I	Grupo II	Grupo III	Nº	Grupo I	Grupo II	Grupo III
1	c	c	d	26	d	c	
2	d	d	d	27	d	b	
3	d	c	d	28	c	a	
4	b	d	d	29	d	c	
5	d	b	d	30	c	a	
6	c	c	c	31	d	c	
7	a	b	c	32	d	d	
8	c	d	a	33	c	c	
9	d	b	c	34	d	b	
10	a	b	b	35	a	c	
11	b	c	d	36	c	b	
12	b	a	b	37	d	d	
13	a	b	d	38	c	a	
14	d	c	c	39	d	b	
15	d	b	b	40	c	a	
16	c	b	a	41	d		
17	c	c	c	42	d		
18	c	a	d	43	b		
19	c	b	a	44	d		
20	c	c	b	45	b		
21	d	b		46	d		
22	b	c		47	d		
23	d	b		48	c		
24	c	b		49	a		
25	c	c		50	d		