



**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE
COIMBRA**

2º Ciclo de estudos

**Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública
Ramo de Auditoria Financeira**

Relatório de Estágio

Orientadora: Dra. Guilhermina Freitas

Supervisor: Dr. António Neto

Local de Estágio: Aveiro

Dina Adriana Carvalho Coelho

Coimbra, 31 de Outubro 2013

Agradecimentos

Agradeço à Dra. Guilhermina Freitas, por todo o apoio, paciência, motivação e ajuda demonstrada ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço Dr. António Neto e ao Dr. Jorge Silva e toda sua equipa pelo acolhimento e ensinamentos que me transmitiram ao longo do estágio na sociedade.

Agradeço, em especial, aos meus pais e á minha irmã, pelo apoio incondicional, paciência, força e motivação que demonstraram ao longo de todo este percurso.

Agradeço a todas as pessoas, que de uma forma ou outra me apoiaram no meu percurso académico assim como no início desta nova etapa profissional.

A todos, o meu muito obrigado.

Sumário

Agradecimentos.....	2
Sumário	3
Índice de Figuras e Tabelas.....	7
Abreviaturas	8
Nota Prévia.....	10
Resumo.....	11
<i>Abstract</i>	12
Keywords: Financial Audit, Materiality, Planning, Substantive Procedures, Internal Control...	12
Introdução	13
Parte I. Identificação do local e dos objetivos de trabalho e algumas considerações de auditoria financeira.....	14
1. Apresentação da entidade acolhedora	14
2. Plano de Estágio e Calendarização.....	14
3. Auditoria Financeira – Algumas considerações	16
3.1. Noção	16
3.2. Asserções.....	18
3.3. Riscos de auditoria	19
3.4. Planeamento	22
Parte II – Trabalho de Auditoria realizado.....	24
K – Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa	25
K.1. Aspetos de Natureza Contabilística.....	25
K.2. Objetivos de Auditoria	27
K.3. Trabalho realizado.....	28
K.4. Conclusões e Recomendações	28
E – Clientes, vendas e prestações de serviços	29
E.1. Aspetos de Natureza Contabilística	29

E.2. Objetivos de Auditoria.....	31
E.3. Trabalho realizado	31
E.4. Conclusões e Recomendações	33
M – Fornecedores, compras e fornecimentos.....	34
M.1. Aspectos de Natureza Contabilística	34
M.2. Objetivos de Auditoria.....	36
M.3. Trabalho Realizado.....	36
M.4. Conclusões e Recomendações	38
N – Pessoal e benefícios dos empregados	38
N.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	38
N.2. Objetivos de Auditoria	41
N.3. Trabalho Realizado.....	41
N.4. Conclusões e Recomendações	43
Q – Estado e Outros Entes Públicos e Impostos (EOEP).....	43
Q.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	43
Q.2. Objetivos de Auditoria	44
Q.3. Trabalho Realizado.....	45
Q.4. Conclusões e Recomendações	45
O – Financiamentos Obtidos	46
O.1 Aspectos de Natureza Contabilística.....	46
O.2. Objetivos de Auditoria	47
O.3 Trabalho Realizado.....	47
O.4 Conclusões e Recomendações	48
G – Acionistas/Sócios e outras partes relacionadas	48
G.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	48
G.2. Objetivos de Auditoria	49
G.3. Trabalho Realizado.....	49
G.4. Conclusões e Recomendações	50

F – Outras Contas a receber e a pagar	50
F.1. Aspectos de Natureza Contabilística	50
F.2. Objetivos de Auditoria	51
F.3. Trabalho Realizado	52
F.4. Conclusões e Recomendações	53
L – Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção	53
L.1. Aspectos de Natureza Contabilística	53
L.2. Objetivos de Auditoria.....	54
L.3. Trabalho Realizado	55
L.4. Conclusões e Recomendações	55
P – Provisões e matérias ambientais	56
P.1. Aspectos de Natureza Contabilística	56
P.2. Objetivos de Auditoria	57
P.3. Trabalho realizado.....	57
P.4. Conclusões e Recomendações	58
D - Inventários e ativos biológicos.....	58
D.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	58
D.2. Objetivos de Auditoria	61
D.3. Trabalho realizado.....	62
D.5. Conclusões e Recomendações.....	63
B – Ativos Fixos Tangíveis, depreciações e perdas por imparidade	64
B.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	64
B.2. Objetivos de Auditoria.....	66
B.3. Trabalho realizado	66
B.4. Conclusões e Recomendações	68
I – Investimentos Financeiros	68
I.1. Aspectos de Natureza Contabilística	68
I.2. Objetivos de Auditoria.....	69

I.3. Trabalho realizado	70
I.4. Conclusões e Recomendações	70
S – Capital Próprio	71
S.1. Aspectos de Natureza Contabilística	71
S.2. Objetivos de Auditoria	72
S.3. Trabalho realizado.....	73
S.4. Conclusões e Recomendações	73
V. Gastos e perdas, rendimentos e ganhos e resultados	74
V.1. Aspectos de Natureza Contabilística.....	74
V.2. Objetivos de Auditoria	75
V.3. Trabalho realizado.....	75
V.4. Conclusões e Recomendações.....	76
Conclusões	77
Referências Bibliográficas	78

Índice de Figuras e Tabelas

Figura 1- Esquema representativo do funcionamento do risco de auditoria (Adaptado de Costa, Carlos Baptista - <i>Auditoria Financeira – Teoria & Prática</i> , Editoria Rei dos Livros, 9ªEdição, 2010, pág.212).....	19
Tabela 1- Plano de estágio e calendarização.....	14
Tabela 2 - Tabela 2- Métodos de mensuração das participações de capital (adaptado de <i>Sistema Normalização Contabilística (SNC)</i> , Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 45).....	67

Abreviaturas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AG- Assembleia Geral

CA – Custo de Aquisição

CIRC - Código do Imposto do Rendimento de Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto do Rendimento de Pessoas Singulares

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

DF – Demonstração Financeira

DL – Decreto de Lei

DRA – Diretrizes de Revisão de Auditoria

DTD – Diferenças Temporárias Dedutíveis

DTT – Diferenças Temporárias Tributáveis

EOEP - Estado e Outros Entes Públicos e Impostos

FIFO – *First In First On*

FSE – Fornecimentos Serviços Externos

IES – Informação Empresarial Simplificada

IRC - Imposto do Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS - Imposto do Rendimento de Pessoas Singulares

ISA – *International Standards on Auditing*

ISCAC - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

IVA – Imposto de Valor Acrescentado

JV – Justo Valor

LGT – Lei Geral Tributária

MFL - Meios Financeiros Líquidos

MP – Matérias Primas

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

ODC – Outros Devedores e Credores

RAFE - Relatório Anual de Fiscalização Efetuada

RCF/ RFU – Relatório Fiscal Único

RCRA – Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria

SII - Sistema de inventário intermitente ou periódico

SIP - Sistema de inventário permanente

SNC – Sistema Normalização Contabilística

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

VN – Valor Nominal

Nota Prévia

Neste relatório as citações são efetuadas visando a rápida localização do pensamento dos autores que as proferiram nos documentos consultados, seguindo as determinações constantes do Anexo A da ISO 690-2010 determinando a representação utilizada nas referências respetivas.

A ortografia da língua portuguesa é determinada por normas legais. No início do século XX Portugal estabeleceu pela primeira vez um modelo ortográfico de referência para as publicações oficiais e para o ensino. No entanto, as normas desse primeiro formulário ortográfico não foram adotadas pelo Brasil. Desde então, a ortografia da língua portuguesa foi alvo de um longo processo de discussão e negociação, com o objetivo de instituir, através de um único tratado internacional, normas comuns que rejam a ortografia oficial de todos os países de língua portuguesa.

Não estando neste momento o novo acordo ortográfico em vigor, eu acredito que muito provalmente entrará, e por isso optei por efetuar este relatório com novo acordo ortográfico constante ¹

A escolha do termo Referências Bibliográficas em vez de Bibliografia advém do facto de que independentemente das diversas fontes estudadas, só serão indicadas as referências daquelas que foram, realmente, utilizadas na elaboração deste trabalho.

¹ Diário da República N° 193 de 23 de Agosto de 1991, e alterado pela Retificação N° 19/91 de 7 de Novembro 1991.

Resumo

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, 2º Ciclo de acordo com o Processo de Bolonha, no ISCAC. Este relatório procura reproduzir, de forma sucinta a realização de um estágio curricular como assistente de auditoria, na sociedade Jorge Silva & António Neto SROC, Lda., em Aveiro, pelo período de 6 meses. Este vinha a ser o meu primeiro contacto com o mundo laboral.

O relatório de estágio está dividido em 2 partes.

Na 1ª parte está incluída uma breve apresentação da empresa acolhedora, António Neto & Jorge Silva, SROC Lda., e dos objetivos do estágio curricular, abordando-se, ainda algumas considerações relativamente ao conceito de Auditoria assim como asserções, riscos e planeamento. Este último é de extrema importância, uma vez que evidencia os procedimentos adotados, os papéis de trabalho utilizados e as conclusões a que chegámos. De salientar que quando iniciei o meu estágio, este ponto já se encontrava terminado. Todavia, dada a sua importância foi explicado de uma forma sucinta.

Na 2ª parte são descritas as principais tarefas realizadas no estágio, correspondendo estas às atividades de um assistente numa equipa de auditoria financeira.

Assim foram reunidos todos os papéis de trabalho e efetuada uma descrição clara dos procedimentos utilizados na abordagem aos temas supracitados e conseqüentemente, as respetivas conclusões. Nesta última parte, a numeração do trabalho está elaborado conforme tratamento dado pela empresa.

Palavras-Chave: Auditoria Financeira, Materialidade, Planeamento, Testes Substantivos, Controlo Interno

Abstract

This report is part of final phase in my MA Business and Public Auditing, second cycle in agreement with the process of Bologna, in ISCAC. This report intends to reproduce, in a very summarized way, the realization of a post-graduation training as an assistant auditorship, in the company called Jorge Silva & António Neto SROC, Lda in Aveiro during a period of six months. This has been my first contact with the working world.

The report is divided into two parts.

In the first part I have included a brief introduction of the company where I performed my training, Jorge Silva & António Neto SROC, Lda as well as the targets of my curricular training. I have also referred to some considerations in what concerns the concept of auditorship, as well as some allegations, risks and planning. This last topic was of the utmost importance, as it puts in evidence the decisions which were taken, the roles performed at work and the conclusions which were achieved. I would like to explain that when I finished my training this issue was already finished, however, due to its importance it was explained in a very summarized way.

In the second part, I explain the main tasks connected with my training, corresponding, them all, to the activities developed by an assistant in a team of financial auditorship.

I have put together all the documents connected with my training and I have made a clear description of all the procedures used while treating the topics mentioned above, as well as their conclusions. In this final part, the numbering was done according to the treatment given by the company.

Keywords: Financial Audit, Materiality, Planning, Substantive Procedures, Internal Control

Introdução

O Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública lecionado no ISCAC é constituído por duas partes, uma parte letiva onde são ministradas unidades curriculares e outra parte não letiva, onde os mestrandos podem optar por três tipos de avaliação: o projeto, a dissertação ou estágio curricular. Este mestrado subdivide-se em diferentes ramos de auditoria, tendo a minha escolha recaído sobre auditoria financeira. Dado que considero esta área mais aliciante.

Como as competências e aptidões, são adquiridas com a prática, fator pelo qual o estágio se revela uma experiência bastante enriquecedora após o término da parte letiva de um ciclo de estudos. A minha opção recaiu, sobre a realização de um estágio curricular numa Sociedade de Revisores Oficiais de Contas - Jorge Silva & António Neto, SROC Lda. A razão do estágio numa SROC, deveu-se facto das mesmas acumularem muita experiência em várias áreas no tratamento de documentos e análise financeira das empresas durante anos, podendo nos transmitir diversa informação a quem queira saber sempre mais. Este constituiu, o primeiro contato com o mundo do trabalho, colocando em prática os conhecimentos adquiridos ao longo da licenciatura e do Mestrado e, ao mesmo tempo, uma forte ajuda no início da vida profissional e na decisão de escolhas futuras.

Neste sentido, é propósito deste relatório expor o trabalho desenvolvido ao longo do estágio.

Parte I. Identificação do local e dos objetivos de trabalho e algumas considerações de auditoria financeira

1. Apresentação da entidade acolhedora

A sociedade Jorge Silva & António Neto, SROC, Lda. fundada em 03 de Janeiro de 2013 inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas com o n.º 277 constituída sob forma jurídica de sociedade comercial com personalidade jurídica, registada na Conservatória do Registo Comercial de Águeda. Formada por dois sócios com um capital social de 5 mil euros. Esta resultou de um processo de cisão da Jorge, Vítor, Neto, Fernandes & Associados, SROC.

A sua sede situa-se na Urbanização Souto do Rio, Águeda. Tendo ainda outro escritório, em Aveiro no qual realizei o meu estágio.

Tem como principal objeto a Revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou outras entidades, o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados atos ou factos patrimoniais de empresas ou outras entidades, e quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.

2. Plano de Estágio e Calendarização

Objetivo: o estágio visa acompanhar uma equipa de trabalho na realização da revisão legal das contas de uma sociedade comercial, resumidamente descrita na tabela seguinte.

Tabela 2- Plano de estágio e calendarização.

Fase	Tempo (24 semanas)	Descrição das fases de trabalho
Fase 1- Acompanhar a fase de testes às contagens dos inventários	1 a 2	Saídas aos clientes para acompanhar as contagens físicas dos inventários e realização dos testes respetivos.
Fase 2 – Tratamento das confirmações de saldos de terceiros através da circularização	3 a 9	Recolha dos balancetes de terceiros, seleção de amostras, pedido ao cliente para preparação das cartas e controlo posterior das respostas.
Fase 3 – Realização de revisão analítica	2 a 7	Tratamento dos balancetes do ano realizando comparações entre valores e rácios. Investigação de situações anormais.
Fase 4 – Realização de testes substantivos às diferentes áreas das Demonstrações Financeiras (DF).	4 a 12	Realização de testes substantivos para confirmação de saldos e testar as transações.
Fase 5 – Elaboração das conclusões e recomendações	8 a 15	Após o trabalho em cada área resumir o mesmo e extrair as respetivas conclusões e recomendações, se for o caso.
Fase 6 – Redação dos Relatórios	9 a 17	Redação da CLC, RCRA e RCF/RFU
Fase 6 – Auditoria á declaração modelo 22	18 a 21	Com base no nosso trabalho de estimativa do imposto sobre o rendimento, verificar o preenchimento da declaração modelo 22
Fase 6 – Auditoria á declaração anual/IES	22 a 24	Análise geral da declaração anual/IES

3. Auditoria Financeira – Algumas considerações

3.1. Noção

A “Auditoria Financeira” visa, essencialmente, dar credibilidade á informação financeira veiculada através das designadas Demonstrações Financeiras (DF).

De acordo com Costa (2010:50-51), *Edward Stamp e Maurice Moonitz* definem a Auditoria Financeira da seguinte forma: “uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites”.²

Ao auditor financeiro cabe a função de emitir uma opinião independente sobre a informação financeira divulgada pelas empresas através de um relatório explicativo, através do qual os acionistas, o Estado e o público em geral ficam a saber se as demonstrações apresentam (ou não) uma imagem fidedigna da empresa.

De acordo com a ISA 200, a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

As tarefas de um profissional de auditoria podem ter um âmbito mais vasto ou mais restrito, dependendo da natureza da auditoria e do sistema de controlo interno adotado pelo cliente.

De uma forma teórica, deveriam ser analisados por estes profissionais, todos os documentos, todos os papéis de contabilidade, todas as contas, entre outros, mas

² Costa, Carlos Baptista- *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ªEdição Editoria Rei dos Livros, 2010 (pág.50-51)

obviamente, devido á dimensão das empresas, este trabalho seria impossível. Na prática, os auditores utilizam ferramentas e técnicas de modo a obter uma amostra dos documentos existentes e das operações realizadas, utilizando mais tarde testes, exames e confirmações, segundo a metodologia adotada.

A informação contabilística analisada pelo auditor é, normalmente, aquilo a que se convencionou chamar um conjunto completo de demonstrações financeiras, que no nosso caso, é composto por um balanço da entidade, a demonstração das alterações do capital próprio, a demonstração dos resultados, a demonstração dos fluxos de caixa e o anexo às contas. O auditor tem também de se pronunciar sobre o Relatório de gestão, nomeadamente, sobre a sua concordância com o conteúdo das demonstrações financeiras.

Além da análise documental, o trabalho de auditoria financeira passa, também, pelo diálogo com alguns dos elementos da instituição. Toda a informação retirada destas relações é, igualmente, importante para o trabalho final do auditor.

Por fim, realizados todos os procedimentos planeados é elaborado o relatório. No caso de os auditores não concordarem com alguns aspetos detetados são incluídas reservas nos relatórios finais, assim como algumas recomendações. Estas reservas podem estar relacionadas com irregularidades ou com a utilização de critérios incorretos na preparação das (DF) (desacordos) ou estarem relacionadas com impedimentos à aplicação dos procedimentos previstos pelo auditor a algumas áreas das demonstrações financeiras (limitação do âmbito). Já as recomendações resultam da observação que os auditores fazem dos procedimentos administrativos da empresa, sendo medidas que estes sugerem à empresa no sentido de melhorar a sua gestão contabilística, financeira e administrativa.

Como forma de conclusão, o objetivo de todo um trabalho de Auditoria consiste em fornecer uma opinião independente e verdadeira relativamente às demonstrações financeiras de uma empresa vista em todos os seus aspetos materiais, procura-se também desenvolver uma auditoria não apenas como projeto destinado á emissão de relatórios sobre atividades passadas, mas também como um processo de apoio á gestão das organizações.

3.2. Asserções

Num processo de auditoria a recolha de provas por parte do auditor exerce um duplo objetivo, primeiramente, validar as asserções contidas nas (DF), conduzindo aos objetivos finais de um trabalho de auditoria, que consiste na expressão da opinião por parte do auditor, e seguidamente, salvaguardar os trabalhos realizados por este profissional, em que a sua opinião apenas foi possível a partir de provas recolhidas ao longo do seu trabalho.

Deste modo, o auditor deverá utilizar as asserções implícitas nas demonstrações financeiras em pormenor de forma a avaliar os vários riscos de erros existentes em cada área a testar, assim como na execução de novos procedimentos de auditoria.

Segundo ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente, as asserções são divididos em três áreas:

a) Asserções relativas a classes de transações e acontecimentos relativos ao período em auditoria:

- ✓ Ocorrência: transações e acontecimentos que foram registados ocorreram e dizem respeito á entidade.
- ✓ Plenitude: todas as transações e acontecimentos que deveriam ser registados foram registados.
- ✓ Rigor: quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos registados foram apropriadamente registados.
- ✓ Corte: transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto.
- ✓ Classificação: transações e acontecimentos foram registados nas contas devidas.

b) Asserções relativas a saldos de conta no final do período:

- ✓ Existência: ativos, passivos e interesses de capital próprio existem.
- ✓ Direitos e obrigações: a entidade detém ou controla os direitos a ativos, e os passivos são as obrigações da entidade.
- ✓ Plenitude: todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio que deveriam ter sido registados foram registados.

✓ Valorização e imputação: ativos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas (DF) pelas quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização e imputação estão apropriadamente registados.

c) Aserções relativas á apresentação e divulgação:

✓ Ocorrência e direitos e obrigações: os acontecimentos, transações e outras matérias divulgados ocorreram e dizem respeito á entidade.

✓ Plenitude: todas as divulgações que devam ter sido incluídas nas (DF) foram incluídas.

✓ Classificação e compreensibilidade: a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações estão claramente expressas.

✓ Rigor e valorização: a informação financeira e outra estão razoavelmente divulgadas e por quantias apropriadas.

3.3.Riscos de auditoria

O risco de auditoria acontece em função dos riscos de distorção material ou seja, o risco que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria³. Assim, o risco de auditoria tem três componentes. Primeiramente um risco inerente, seguido de um risco de controlo e, por fim, um risco de deteção.⁴

O risco inerente consiste na suscetibilidade de um saldo de uma conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, estando intimamente ligado com as informações individuais, assumido que os controlos internos não existem. Uma boa forma de o auditor conseguir avaliar os fatores que possam conduzir a este erro será procurar conhecer o negócio do cliente, os seus objetivos e recursos disponíveis, o seu meio envolvente, o seu ciclo operacional, assim como o seu plano de financiamento.

³ Costa, Carlos Baptista- *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.212)

⁴ DRA 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria, 2010

O risco de controlo encontra-se diretamente relacionado com a eficácia do controlo interno desenhado pelo cliente, pelo que um controlo interno bem traçado tenderá a reduzi-lo. Segundo a DRA 400, um sistema de controlo interno engloba todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pelo órgão de gestão de uma empresa que auxilia a concretização dos objetivos de gestão, tanto quanto praticável, a condução deve ser feita de forma ordenada e eficiente do seu negócio.

A ISA 315 estabelece cinco componentes do controlo interno, nomeadamente:

- ✓ **Ambiente de controlo**, incorpora o cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional e estrutura organizacional;
- ✓ **Avaliação do risco** pela entidade, alterações no meio envolvente operacional, nova tecnologia e reestruturação da empresa;
- ✓ **Informação e comunicação**, incluindo os respetivos processos negociais relevantes para o relato financeiro e comunicação – métodos e registos das transações válidas;
- ✓ **Atividades de controlo** relevantes para a auditoria - políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são cumpridas;
- ✓ **Monitorização de controlos** – verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face as alterações das condições.

O risco de deteção, está diretamente relacionado com o trabalho desenvolvido pelo auditor e consubstancia-se no facto de o auditor não detetar um erro material através dos seus procedimentos traçados. Este é o único risco de auditoria que depende do trabalho do auditor, visto que pode alterar ou melhorar os seus procedimentos na redução do risco.

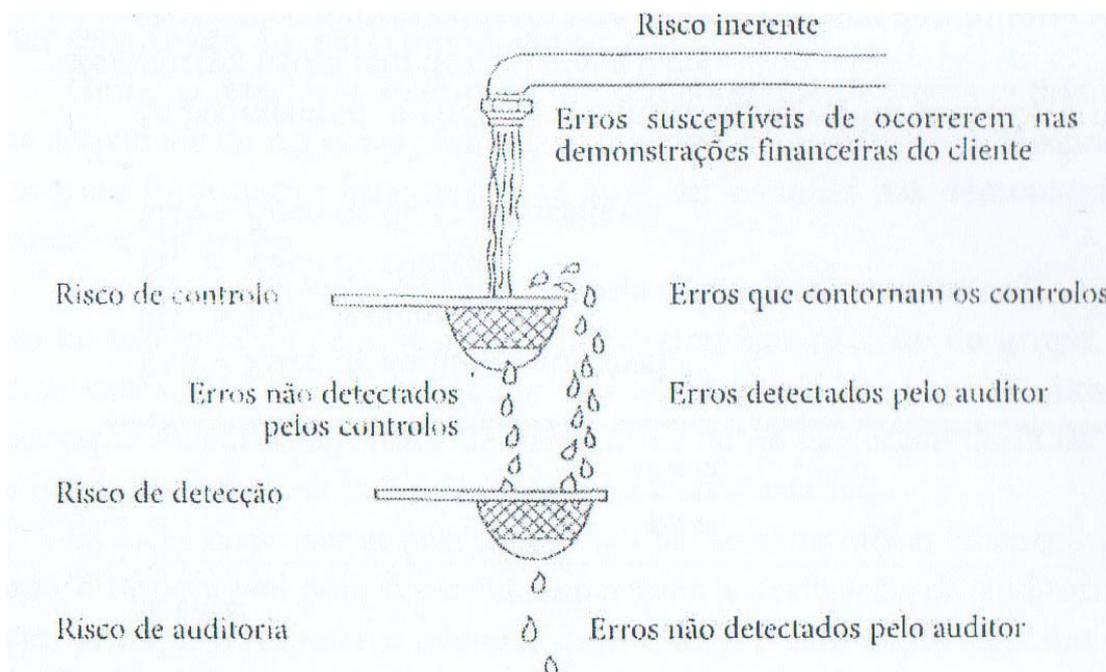


Figura 2- Esquema representativo do funcionamento do risco de auditoria (Adaptado de Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, Editoria Rei dos Livros, 9ªEdição, 2010, pág. 212).

Caso seja encontrado um erro, o auditor deverá procurar a sua causa. O conhecimento da causa do erro poderá auxiliar o auditor na determinação de potenciais erros de tipo similar e na alteração do programa da auditoria. É importante, assim, saber o modo como os erros ocorrem. Se o erro for considerado como intencional, o auditor deverá verificar como o erro ocorreu e realizar trabalho adicional para ficar convencido que não existem outros erros do mesmo tipo. Pelo contrário, se o erro for considerado como não intencional, o auditor deverá procurar saber se este resultou de inadequação dos procedimentos prescritos, ou da falha de compreensão destes ou então de outra falha humana.

Pelo que é importante referir, que num processo de auditoria, o auditor deverá encorajar a correção de todas as diferenças identificadas durante a auditoria, mesmo aquelas que não são materialmente relevantes.

3.4.Planeamento

A ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, define que “uma auditoria envolve estabelecer a estratégia de auditoria global para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria, a fim de reduzir o risco da auditoria a um nível baixo aceitável.”

Como foi dito anteriormente, o trabalho de auditoria é feito numa base de amostra, uma vez que o auditor não analisa todos os documentos, mas apenas aqueles que depois de conhecer bem a envolvente da empresa e toda a sua estrutura lhe indicam um maior risco. Assim sendo, o planeamento deve ser um procedimento bem estruturado e orientado para que haja eficiência e eficácia da auditoria.

Deste modo, surge a necessidade no planeamento de estabelecer a Materialidade. Esta mostra-se preponderante para o auditor avaliar se determinada asserção tem ou não, um impacto materialmente relevante nas (DF) da empresa. Será com base na materialidade que o auditor irá formular as suas conclusões.

O conceito de materialidade está dependente da globalidade da informação disponível “a informação que é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes que foram tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro, ajuizado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil”⁵.

Outro fator importante a ter em conta, no momento em que se procede ao planeamento é a tempestividade que está relacionado com o período em que devem ser realizadas certas atividades e efetuados testes e procedimentos de auditoria (determinados procedimentos dão mais garantias se realizados num momento e não noutro; por exemplo a validação das quantidades de um inventário é mais rigorosa se for feita no momento em que a empresa realiza as contagens).

⁵ DRA 320- Materialidade de Revisão/Auditoria, 1999

Podemos dividir o trabalho de auditoria em duas fases, a fase preliminar e a fase final, entendendo-se como preliminar aquela em que ainda não estão disponíveis as demonstrações financeiras sujeitas a auditoria. Nesta fase devem ser desenvolvidos os procedimentos de planeamento, por exemplo a determinação da materialidade e o levantamento do sistema de controlo interno com vista a concluir se este está ou não atingir os seus objetivos e procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transações.

No decorrer do trabalho inicial de auditoria o auditor deve averiguar: a continuação das relações com o cliente, conforme consta na ISA 220 – Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica; o cumprimento com os requisitos éticos, incluindo independência (como exigido pela ISA 220), e a compreensão das condições e termos de trabalho de acordo com a ISA 210 – Termos de Trabalhos de Auditoria.

A ISA 300⁶ destaca, como trabalhos que podem ser feitos na fase preliminar, os seguintes:

- ✓ Procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco;
- ✓ Compreensão geral das leis e regulamentos aplicáveis á entidade e como esta os cumpre;
- ✓ Determinação da materialidade;
- ✓ Avaliação da necessidade ou não do envolvimento de peritos e realização de outros procedimentos de avaliação do risco;
- ✓ Realização de procedimentos de auditoria adicionais que respondam a tais riscos.

⁶ ISA 300 – Planear uma auditoria de demonstrações financeiras, 2009

Parte II – Trabalho de Auditoria realizado

No decorrer do estágio, fui efetuando diversas atividades tentando, sempre, ir ao encontro dos objetivos iniciais. Deste modo, o meu trabalho foi essencialmente acompanhar e auxiliar a equipa de auditoria na recolha de informação e estudo da mesma junto do cliente, tentando analisar todas as contas e as respetivas especificidades.

Os procedimentos substantivos ⁷ são procedimentos de auditoria realizados com o objetivo de se detetarem distorções materiais a nível das asserções.

Os procedimentos substantivos incluem:

- a) Testes de detalhes de classes de transações, saldos de contas e divulgações;
- b) Procedimentos analíticos substantivos.

Os Testes de detalhes de classes de transações e saldos estão intimamente relacionados, com a análise dos movimentos e saldos das contas e de outros registos contabilísticos com o fim de se constatar a credibilidade que merece a informação divulgada nas (DF).

A análise dos saldos das contas deverá, necessariamente, conduzir à possibilidade de se obter a composição dos mesmos, para o que se torna necessário “picar” os movimentos a débito com os correspondentes movimentos a crédito. Os itens não “picados” justificarão o saldo em aberto ou, por outras palavras, servirão para apresentar a composição do saldo.⁸

É de salientar, que a empresa, na qual realizei procedimentos de auditoria dedica-se ao comércio por grosso de produtos siderúrgicos – a FerroNariz, Lda.

Esta empresa insere-se num grupo mais vasto de empresas e tem a sua sede em Nariz, concelho de Aveiro. Tem ao seu serviço cerca de 20 trabalhadores.

⁷ ISA 500 – Prova de Auditoria, 2009

⁸ Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.278)

K – Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa

K.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Conta 11 – Caixa

Inclui os meios de pagamento, tais como notas de bancos e moedas metálicas de curso legal e cheques para depositar.⁹ Assim sendo não devem fazer parte do saldo de caixa, os seguintes:

- “Vales” de empregados, de membros dos órgãos sociais, de governação, ou de sócios, relacionados com adiantamentos ou com outras situações; (Pessoal)
- Cheques pré-datados e cheques sacados por terceiros que tenham sido devolvidos pelos bancos por qualquer motivo; (Clientes)
- Títulos representativos de pré-pagamentos, senhas de almoço e de combustível; (Diferimentos – Gastos a reconhecer)
- Selos de correio; (Diferimentos – Gastos a reconhecer)
- Pagamentos efetuados de conta de sócio a aguardar pagamento do mesmo; (Sócios/Acionistas)
- Documentos justificativos de despesas efetuadas.

Conta 12 – Depósitos à ordem

Dizem respeito aos meios de pagamento existentes em contas nas instituições de crédito. Se eventualmente à data do balanço houver uma ou mais contas de depósitos à ordem com saldo credor, os respetivos saldos devem ser apresentados no passivo, incluídos na rubrica Financiamento Obtidos, a qual também inclui, obviamente, o saldo

⁹ Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.331)

da conta 2511 – Financiamentos Obtidos – Instituições de Crédito e sociedades Financeiras – Empréstimos Bancários.

Conta 13 – Outros depósitos bancários

Inclui os depósitos a prazo e com aviso prévio. Se o seu vencimento for inferior a 1 ano consideramos Meios Financeiros Líquidos (MFL), se o seu vencimento for superior a 1 ano, estes serão Investimentos Financeiros. O juro recebido de uma aplicação de depósitos a prazo será contabilizado na conta 7911 – Juros, Dividendos e Outros Rendimentos Similares – Juros obtidos – De depósitos.

Conta 14 – Outros Instrumentos Financeiros

Visa reconhecer, segundo SNC, todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa ou depósitos bancários, que não incluam derivados, que sejam mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração dos resultados. Consequentemente excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, ao custo amortizado ou pelo método da equivalência patrimonial, os quais integram a classe 2 – Contas a receber e a pagar ou a conta 41- Investimentos Financeiros.¹⁰

Na alienação de ativos financeiros, estes são diretamente contabilizados na conta 7884 – Outros rendimentos e ganhos – Ganhos em outros instrumentos financeiros, se houver um ganho caso haja uma perda, este será contabilizado na conta 6886 – Outros gastos e perdas – Perdas em instrumentos financeiros.

De acordo com SNC, os critérios de valorimetria final adotados para os Meios Financeiros Líquidos são:

- Na data da obtenção/constituição, a contabilização é feita ao câmbio de venda do dia da operação;
- Os MFL em moeda estrangeira são expressas á data do balanço ao câmbio (de Compra) em vigor nessa data;

¹⁰ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

➤ As diferenças de câmbio apuradas são contabilizadas nas contas 7887 – Outros Rendimentos e Ganhos - Diferenças de câmbio favoráveis ou 6887 – Outros Gastos e Perdas – Diferenças de câmbio desfavoráveis;

➤ Na data da utilização/venda: apurar a diferença de câmbio, entre o valor contabilizado e o valor ao câmbio da data operação.

K.2. Objetivos de Auditoria

Após ter terminado o trabalho de auditoria na área de MLF, o auditor deve estar em condições em concluir-se:

➤ As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;

➤ O saldo da conta Caixa representa todo o numerário ou todos os meios líquidos de pagamento equivalentes existentes na empresa ou em trânsito e que são de sua propriedade;

➤ Os saldos das contas de Depósitos à ordem e outros depósitos bancários representam todos os depósitos bancários existentes ou em trânsito nas instituições de crédito e que são propriedade da Empresa;

➤ Os saldos da conta Outros instrumentos financeiros representam todos os que existem e que são propriedade da empresa;

➤ Os saldos de todas as contas de Meios financeiros líquidos estão adequadamente mensurados e apresentados no Balanço de acordo com o normativo contabilístico aplicável;

➤ Todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no anexo.¹¹

¹¹ Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.345)

K.3. Trabalho realizado

- Foram revistas as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizou-se, a respetiva Pasta de Arquivo Permanente;
- Inspecionou-se fisicamente o saldo de caixa com referência ao final do dia a que se referem as demonstrações financeiras e procedeu-se ao preenchimento da folha de decomposição do saldo;
- Circularizaram-se todos os bancos de forma a validar os saldos de depósitos. Confrontaram-se as respostas obtidas com os saldos inscritos nas reconciliações bancárias e saldo do razão;
- Verificámos as reconciliações bancárias e preenchemos o respetivo mapa de trabalho. No preenchimento deste mapa, tivemos o cuidado de somar um a um cada movimento pendente e não os totais indicados pela empresa;
- Realizámos o teste de seguimento aos itens pendentes nas reconciliações através da elaboração do mapa de trabalho. Desta forma confirmámos no período subsequente todos os movimentos pendentes á data das Demonstrações Financeiras;
- Testámos a contabilização dos juros relativos aos saldos das diversas contas de disponibilidades e preparámos o mapa de trabalho;
- Anexámos os balancetes analíticos da Classe 1, com os saldos auditados.

É de referir que as asserções¹² analisadas foram obtidas as respetivas provas.

K.4. Conclusões e Recomendações

De acordo com o trabalho efetuado nesta área, as conclusões e recomendações a reter são:

- Em resultado da contagem física da caixa, não encontramos situações dignas de assinalar;

¹² Asserções: Plenitude, Valorização, Existência e Mensuração.

- Não se realizaram transações por caixa nem existem contas de depósitos à ordem em moedas diferentes do euro;
- Foram circularizados os bancos tendo sido obtidos todas as respostas, não existindo qualquer anomalia a referir;
- Não existiram saldos credores de Depósitos à Ordem a evidenciar no passivo;
- A empresa tinha à data da elaboração das DF depósitos a prazo, estando a especialização dos juros adequadamente mensurada e divulgada;

Concluindo, não encontramos situações suscetíveis de incluir quer na Certificação Legal das Contas (CLC), quer no Relatório Anual de Fiscalização Efetuada (RAFE)¹³.

E – Clientes, vendas e prestações de serviços

No SNC a repartição das contas de razão desta classe, expõem-se da seguinte forma:

21 – Clientes

71 – Vendas

72 - Prestações de Serviços

E.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Segundo o SNC, a conta 21 – Clientes, regista os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e de serviços.¹⁴

A conta 21 está interligada às contas de Vendas e Prestações de Serviços (conta 71 e 72) englobado todos os compradores de mercadorias, produtos e serviços vendidos pela empresa.

¹³ RAFE é um documento que apenas se destina à gerência, enquanto a CLC é um documento oficial que poderá ser consultado por várias entidades.

¹⁴ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

A conta 71 – Vendas representa a faturação, deduzida do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que estejam incluídos.¹⁵

A conta 72 – Prestações de Serviços, esta conta refere-se a trabalhos e serviços prestados, inerentes aos objetivos ou às finalidades principais da entidade. A contabilização a efetuar deve-se basear na faturação emitida ou na documentação externa (caso das comissões obtidas), não deixando de registar os réditos¹⁶ relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos.

No SNC¹⁷, ainda se encontram as seguintes subcontas de clientes:

211 – Clientes c/c (conta corrente)

212 – Clientes títulos a receber

218 – Adiantamento de clientes

219 – Perdas por imparidade acumuladas

A subconta 211 – Clientes c/c, regista todo o movimento efetuado pela empresa com os seus clientes e que não seja de cobrança duvidosa.

A subconta 212 – Clientes títulos a receber inclui as dívidas de clientes que estejam representadas por títulos ainda não vencidos, nem descontados.

A subconta 218 – Adiantamento de clientes regista as entregas feitas à empresa relativas a fornecimentos, sem preço fixado, a efetuar a terceiros. Pela emissão da fatura, estas verbas serão transferidas para as respetivas subcontas da rubrica 211 – Clientes c/c. A subconta 218 é uma conta do passivo. Se os bens a que dizem respeito forem transacionados com preço já previamente fixado, estes são contabilizados numa subconta 276 - Outras Contas a Receber e a Pagar - Adiantamento por conta de vendas.

¹⁵ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.47

¹⁶ Rédito-É o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio (adaptado de *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 7 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades Porto Editora 2009, pág.289)

¹⁷ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

E.2. Objetivos de Auditoria

Todo o trabalho efetuado na área de clientes tem por destino confirmar se:

- As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- Os descontos, abatimentos, devoluções ou outras deduções aos réditos estão adequadamente mensurados e classificados;
- Todos os Outros rendimentos e ganhos estão relacionados com atividade da empresa, dizem respeito ao período e estão adequadamente mensurados e classificados;
- Os saldos relativos a Dívidas a receber representam efetivamente todos os créditos legítimos da empresa sobre clientes e outras entidades estão adequadamente mensurados e apresentados no Balanço;
- Todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no Anexo.
- Todos os réditos provenientes das Vendas e Prestações de serviços estão relacionados com a atividade da empresa, respeitam efetivamente ao período, estão contrabalançados com os respetivos gastos e se:
 - a) Não estão sobreavaliados através de créditos ilegítimos por via de vendas fictícias ou de serviços não prestados;
 - b) Não estão sobreavaliados através de réditos reconhecidos no exercício mas cujas vendas ou serviços prestados apenas se concretizam no exercício seguinte;
 - c) Não estão subavaliados através de vendas efetuadas ou serviços prestados no exercício mas cujos réditos foram diferidos para o exercício seguinte.¹⁸

E.3. Trabalho realizado

- Foram revistas as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizou-se a respetiva pasta de arquivo permanente;

¹⁸Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.579-587)

➤ Obteve-se o balancete de clientes em 31/12, verificamos a forma como o mesmo estava organizado e analisamos os saldos credores, contas que não mostravam valores a receber emitindo um relatório preliminar sobre os ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa efetuando o seguinte trabalho:

1. Através da listagem da antiguidade dos saldos reconhecemos os clientes com problemas de cobrança;
2. Debates as questões de cobranças com os responsáveis da empresa;
3. Revimos cobranças subsequentes relativamente aos saldos em análise.

Nem todos os clientes serão circularizados, colocando-se a questão de como fazer essa escolha. O processo de seleção é obtido através de uma ferramenta interna, escolhendo os clientes de maior saldo, sendo portanto selecionados de acordo com o seu saldo. Posteriormente, além dos clientes selecionados por esta técnica, deverão ser objeto de circularização outros clientes escolhidos de forma aleatória com saldos antigos, com saldos credores, com o objetivo de testar também os procedimentos da empresa relativamente á generalidade dos clientes.

➤ Realizámos procedimentos de confirmação positiva de saldos com referência a 31/12 de acordo com a carta tipo em utilização na SROC;

1. Solicitámos segundos pedidos para os clientes que não obtivemos resposta no prazo de 15 dias;
2. Confrontámos as respostas obtidas com os registos contabilísticos;
3. Em relação às respostas concordantes, verificámos se as cartas dos clientes estavam devidamente assinadas;
4. Relativamente às respostas discordantes, obtivemos as respetivas reconciliações de saldos e testámos a adequação dos itens de reconciliação;
5. Em consequência de alguns clientes não responderem:
 - 5.1. No que se refere às faturas entretanto cobradas, examinamos os pagamentos subsequentes através da análise dos talões de depósito dando especial atenção á data da certificação bancária;
 - 5.2. No que se refere às faturas por cobrar, analisámos o respetivo processo de venda (sobretudo: ordem de compra do cliente; guia de remessa) dando especial atenção às datas dos respetivos documentos;

6. Nas respostas obtidas (concordantes e discordantes) tivemos em atenção a eventuais comentários concedidos pelos clientes;

7. Sintetizámos os resultados dos procedimentos de confirmação e preparámos o respetivo mapa de trabalho

➤ Enviámos carta de circularização aos advogados solicitando as informações consideradas necessárias á persecução da auditoria, relacionadas não só com esta mas também com outras áreas de trabalho.

➤ Avaliamos a suficiência dos ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa. Verificamos posteriormente se foram cumpridos os requisitos a nível fiscal;

➤ Preparámos a análise da evolução do saldo dos ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa;

➤ Anexámos balancete analítico da conta 21 – Clientes donde constavam os saldos auditados.

➤ Em relação as notas de crédito, identificámos as emitidas entre 31/12 e o momento de “fecho” do trabalho de campo da auditoria e verificámos se as mesmas se referem a vendas efetuadas antes de 31/12;

➤ Testámos a totalidade da faturação emitida comprovando que todas as faturas foram contabilizadas;

➤ Efetuámos análise mensal das vendas, prestação de serviços e restantes rendimentos, comparativamente ao ano anterior;

➤ Investigámos flutuações não usuais, que se verifiquem através de análise referida, detalhando documentação respetiva (notas de encomenda, faturas, guias de remessa; talões de depósitos relativos a recebimentos, etc.) e obtendo esclarecimentos verbais.

E.4. Conclusões e Recomendações

Depois de analisada área E chegámos às seguintes conclusões:

➤ Foram circularizados todos os clientes com saldo superior ao definido no planeamento e outros selecionados aleatoriamente.

- Feito o controlo às respostas recebidas concluímos que não havíamos obtido um bom índice de respostas. No entanto, através da realização de testes alternativos conseguimos confirmar os saldos constantes das (DF). As diferenças apuradas não são significativas e averiguámos que se encontram devidamente identificadas e acompanhadas;
- Testámos as notas de crédito do exercício e as do período subsequente, não existindo situações relevantes a assinalar. O n.º 5 do artigo 78º do CIVA, diz que a regularização do imposto a favor do sujeito passivo só poderá ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considerará indevida a respetiva dedução. Uma vez que nem todas as notas de crédito a clientes emitidas pela empresa reúnem estas condições, nomeadamente a existência da assinatura e carimbo de clientes, recomendámos que seria importante melhorar o controlo nesta área a fim de impedir futuras contingências fiscais;
- Foram obtidas respostas das circularizações feitas a advogados, não existindo nenhuma situação a relatar;
- Foi obtido o balancete com a desagregação da conta de clientes que se encontra arquivado no dossier corrente.
- Analisámos as variações não usuais, não existindo nenhuma situação digna de assinalar;
- Foi efetuado um teste á faturação, não se verificando anomalias;

M – Fornecedores, compras e fornecimentos

M.1. Aspetos de Natureza Contabilística

No SNC a repartição das contas de razão desta classe, expõem-se da seguinte forma:

22 – Fornecedores

31 – Compras

62 – Fornecimento e Serviços Externos (FSE)

A conta 22 – Fornecedores, regista os movimentos com os vendedores de bens e de serviços, com exceção dos destinados aos investimentos da entidade, de acordo com o SNC.¹⁹

A conta 31 – Compras, é o custo das aquisições de matérias-primas e de outros bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda, quer a empresa possua ou não a fatura do fornecedor.

No SNC²⁰, ainda se encontram as seguintes subcontas de Fornecedores:

221 – Fornecedores c/c

222 – Fornecedores títulos a pagar

225 – Faturas em receção e conferência

228 – Adiantamentos a fornecedores

229 – Perdas por imparidade acumuladas

222 – Fornecedores títulos a pagar: inclui as dívidas a fornecedores que se encontrem representadas por letras ou outros títulos de crédito.

225 – Faturas em receção e conferência: respeitam as compras cujas faturas, recebidas ou não, estão por lançar na conta 221 – Fornecedores c/c por não terem chegado á empresa até essa data ou não terem sido ainda conferidas. Será debitada por crédito da conta 221 – Fornecedores c/c, aquando da contabilização definitiva da fatura.²¹

228 – Adiantamentos a fornecedores: regista as entregas feitas pela empresa com relação a fornecimentos a efetuar por terceiros, cujo preço não esteja previamente fixado. Pela receção da fatura, estas verbas serão transferidas para as respetivas contas na rubrica 221 – Fornecedores c/c. Se quando as entregas feitas são relativas a fornecimentos com

¹⁹ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

²⁰ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

²¹ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág.43

preço previamente fixado, estas são contabilizadas numa conta de Inventário, a conta 39 - Adiantamentos por conta de compras.

62 – Fornecimento e Serviços Externos: serve para registar a aquisição de bens e de serviços de desgaste rápido relacionados ou não com o objeto social da empresa.

M.2. Objetivos de Auditoria

Finalizado o trabalho na área M, o auditor deve estar em condições de concluir:

- As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- As compras estão relacionadas com a atividade da empresa, dizem respeito ao período sob exame e estão adequadamente apresentados na DF;
- Todos os passivos materiais existentes ou incorridos á data de auditoria estão adequadamente reconhecidos, mensurados, registados e apresentados no Balanço;
- Todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no Anexo.

M.3. Trabalho Realizado

- Foram revistas as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizou-se a respetiva pasta de arquivo permanente;
- Obteve-se o balancete de fornecedores²² em 31/12, verificamos a forma como o mesmo estava organizado e analisamos saldos invulgares, saldos devedores, contas que não representem valores a pagar;
- Realizámos procedimentos de confirmação de saldos com referência a 31/12:
 1. Solicitámos segundos pedidos para os fornecedores que não obtivemos resposta no prazo de 15 dias;
 2. Confrontámos as respostas obtidas com os registos contabilísticos;

²² Os fornecedores são selecionados pelo seu acumulado a crédito, pois a possibilidade de existirem passivos não contabilizados são mais prováveis em fornecedores com maior volume de transações.

3. Em relação às respostas concordantes, verificámos se as cartas dos fornecedores estavam devidamente assinadas;
4. Relativamente às respostas discordantes, obtivemos as respetivas reconciliações de saldos e testámos a adequação dos itens de reconciliação tendo efetuado o respetivo acompanhamento;
5. Em consequência de alguns fornecedores não responderem:
 - 5.1. No que se refere às faturas entretanto pagas, examinamos os pagamentos subsequentes;
 - 5.2. No que se refere às faturas por pagar, analisámos o respetivo processo de compra (sobretudo: ordem de compra, guia de remessa do fornecedor e documento de receção em armazém) dando especial atenção às datas dos respetivos documentos;
6. Nas respostas obtidas (concordantes e discordantes) tivemos em atenção a eventuais comentários dos fornecedores;
7. Sintetizámos os resultados dos procedimentos de confirmação e preparámos o respetivo mapa de trabalho.

➤ Identificámos notas de crédito emitidas entre 31/12/2012 e o momento de “fecho” do trabalho de campo da auditoria e averiguámos se as mesmas se referem a compras efetuadas antes de 31/12/2012. Procurámos concluir pela existência ou não de créditos invulgares recebidos em 2013.

➤ Analisámos compras e pagamentos efetuados em Janeiro e Fevereiro para detetarmos a existência de passivos relacionados com transações realizadas e não registadas até à data de referência das Demonstrações financeiras;

➤ Analisámos os valores mais significativos das contas de gastos. Seleccionámos subcontas de FSE que representam, aproximadamente, 75% do respetivo saldo. Testámos, em cada uma dessas subcontas, os registos mais significativos. Testámos sempre as subcontas ferramentas de desgaste rápido, conservação e reparação, contencioso e notariado, honorários, trabalhos especializados devido às possíveis implicações com outras áreas.

➤ Analisámos, contra a respetiva documentação de suporte, os valores que se afastem mais das médias mensais, verificando:

- ✓ Autorização para a realização da despesa;
- ✓ Relação da natureza da despesa com a atividade da empresa;

- ✓ Existência de rendimento que contrabalance o gasto;
- ✓ Adequada classificação e especialização contabilísticas.
- Efetuámos análise mensal das compras comparativamente com o exercício anterior e investigámos flutuações significativas;
- Efetuámos uma análise á evolução das compras ao longo do exercício;
- Efetuámos teste às compras de mercadorias e de matérias-primas;
- Anexámos balancete analítico da conta 22 – Fornecedores donde constavam os saldos auditados.

M.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente à área M, depois de verificada foi-nos possível concluir o seguinte:

- Foi efetuado o processo de circularizações em fornecedores. O índice de respostas foi bom e a única diferença que apurámos é irrelevante;
- Verificámos as notas de crédito do período e do período subsequente, onde analisámos a existência de devoluções relativas a 2012, não se apresentando estas materialmente relevantes. No que diz respeito às notas de crédito de fornecedores, foi pedido um extrato das contas 317 – Devoluções de compras e 318 – Descontos e abatimentos em compras respetivamente. Deste modo, foram seleccionadas as que apresentavam um valor mais elevado. O objetivo deste trabalho passa por verificar se as respetivas devoluções e descontos, estão de facto contabilizadas no período a que dizem respeito. Foram verificadas, as notas de crédito recebidas no período subsequente;
- Foi obtido o balancete desagregado relativamente á rubrica de fornecedores.

N – Pessoal e benefícios dos empregados

N.1. Aspectos de Natureza Contabilística

No SNC a repartição das contas de razão desta classe, expõem-se da seguinte forma:

Conta 231 – Remunerações a pagar

Conta 63 – Gastos com o pessoal

Conta 231 – Remunerações a pagar

O movimento desta conta insere-se no seguinte esquema normalizado, numa 1ª fase pelo processamento dos ordenados, salários e outras remunerações, dentro do mês a que respeitem, débito, das respetivas subcontas de 63 – Gastos com o pessoal, por crédito de 231 – Remunerações a pagar, pelas quantias líquidas apuradas no processamento e normalmente das contas 24 – Estado e outros entes públicos

A conta 232 - Adiantamentos e a conta 278 – Outros devedores e credores, relativamente aos sindicatos, consoante as entidades credoras dos descontos efetuados (parte pessoal).

Numa 2ª fase, pelo processamento dos encargos sobre remunerações (parte patronal), dentro do mês a que respeitem: débito da respetiva rubrica 635 – Gastos com o pessoal – Encargos sobre remunerações, por crédito das subcontas de 24 – Estado e outros entes públicos a que respeitem as contribuições patronais;

Na 3ª fase, pelos pagamentos ao pessoal e às outras entidades debitam-se as contas 231, 24 e 278, por contrapartida das contas da classe 1.²³

A conta 63 Gastos com pessoal, destina-se a registar as remunerações ilíquidas dos membros dos órgãos sociais e dos trabalhadores bem como os respetivos encargos. De notar que as remunerações podem ser, por exemplo, certas ou variáveis (prémios de desempenho), em dinheiro ou em espécie (utilização de alojamento), correntes ou diferidas (benefícios pós-emprego).

Benefícios de empregados são todas as remunerações dos empregados em troca do serviço prestado pelos empregados.

²³ Silva, Jorge – *Encerramento de Contas do Período de 2012 e IRC* – Matéria Coletável, Benefícios Fiscais Aplicáveis ao Período de 2012, Associação Empresarial de Águeda

Os benefícios dos empregados podem ser²⁴:

- Benefícios de curto prazo
- Outros benefícios de longo prazo
- Benefícios de cessação de emprego
- Benefícios de remuneração em capital próprio
- Benefícios de pós-emprego

Os **benefícios a curto prazo** são os benefícios a pagar dentro de 12 meses da data do balanço após os empregados prestarem o serviço (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) e podem ser: ordenados e salários e contribuições para a segurança social; Licença anual paga e baixa por doença paga (Participação nos lucros) e benefícios não monetários (cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados).

Os benefícios a curto prazo devem ser reconhecidos no período em que o empregado prestou serviço e em que a remuneração é exigível

Como tal, podem verificar-se algumas situações de desfasamentos temporais, que obrigarão a tratamento adequado e eventuais diferimentos ou acréscimos como, por exemplo, encargos com férias e planos de participação nos lucros e de bónus.

Os **benefícios de cessação de emprego**: uma entidade deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto quando, e somente quando, a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável quer a cessar o emprego de um empregado ou grupo de empregados antes da data normal de reforma; ou proporcionar benefícios de cessação como resultado de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

Os benefícios de cessação de emprego são reconhecidos como um gasto imediatamente 634 – Indemnizações (não proporcionam futuros benefícios económicos)

²⁴ NCRF 28 – Benefícios dos empregados

Benefícios pós-emprego resultam de acordos pelos quais as empresas proporcionem benefícios pós emprego incluindo, por exemplo, pensões, outros benefícios de reforma, seguros de vida após emprego e assistência médica pós-emprego.

N.2. Objetivos de Auditoria

Concluído o trabalho de auditoria realizado na área de Pessoal e benefícios dos empregados o auditor deve estar em condições de concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com o pessoal e outras contas a receber e a pagar são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- Todas as responsabilidades (ativas e passivas) significativas existentes ou incorridas á, ou até á data a que se refere o balanço estão mensuradas, registadas e classificadas no mesmo pelos seus valores apropriados;
- Os saldos das contas de perdas por imparidade acumuladas de dívidas a receber são adequados, de forma a cobrir possíveis prejuízos resultantes de contas incobráveis;
- Os gastos com o pessoal estão relacionados com a atividade da empresa, dizem respeito ao período sob exame e se estão adequadamente apresentados na Demonstração dos Resultados;
- A empresa detém as declarações referentes ao agregado familiar dos seus empregados; passar para os gastos com o pessoal
- Detém os registos individuais de remunerações e retenções (art.º 119 CIRS).
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

N.3. Trabalho Realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos, se necessário, os respetivos Dossiers Corrente e Permanente;

- Verificámos se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionadas com os gastos com o pessoal são adequadas e estão de facto a ser aplicadas;
- Obtivemos balancetes de conta de pessoal e identificámos os saldos de Remunerações a pagar. Verificámos porque não foram pagas e se for caso disso circularizámos os beneficiários;
- Procurámos saber se existem gratificações de Balanço (participações nos lucros)
- Testámos se os gastos com pessoal estão relacionados com a atividade da empresa, dizem respeito ao período sob exame e estão adequadamente apresentados na Demonstração de Resultados;
- Verificámos se foram efetuadas Retenções de IRS: Categoria A (aplicação das taxas das tabelas – art.º3º DL 42/91
- Testámos o cumprimento da obrigação relacionada com as contribuições para a Segurança Social;
- Apurámos se a empresa detém as declarações referentes ao agregado familiar dos seus empregados; Verificámos se esta detém os registos individuais de remunerações e retenções;
- Obtivemos análises mensais às diversas contas de gastos desta área;
- Efetuámos teste á razoabilidade do gasto anual com o pessoal, partindo de uma análise mensal detalhada a um processamento, justificando eventuais desvios;
- Analisámos detalhadamente o saldo da subconta “Seguros de acidentes de trabalho”;
- Efetuámos uma análise individual e detalhada às seguintes subcontas, nomeadamente no que se refere a autorização, a natureza, necessidade e especialização da despesa:
 - ✓ Gastos de ação social;
 - ✓ Outros gastos com o pessoal;
 - ✓ Ajudas de custo (verificámos o suporte documental)
- Efetuámos um teste á razoabilidade do gasto anual com os encargos sobre remunerações;
- Verificámos se existem realizações de utilidade social enquadráveis no art.º43º do CIRC. Verificámos limites fiscais;
- Verificámos a adequada divulgação, no Anexo, de todas as situações relacionadas com esta área.

N.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho efetuado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Realizámos um teste á razoabilidade dos gastos com o pessoal, não identificando nenhuma variação não justificável;
- Verificámos nada havia assinalar.

Q – Estado e Outros Entes Públicos e Impostos (EOEP)

Q.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Na conta 24 – Estado e outros entes públicos, registam-se as relações com o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos que tenham características de impostos e taxas.

No SNC²⁵, ainda se encontram as seguintes subcontas de EOEP:

241 – Imposto sobre o rendimento

242 - Retenção de impostos sobre rendimentos

243 – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

244 – Outros impostos

241 – Imposto sobre o rendimento: esta conta é debitada pelos pagamentos efetuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da entidade estiverem sujeitos.

²⁵ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 44

No fim do período será calculada, com base na matéria coletável estimada, a quantia do respetivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 8121 – Imposto estimado para o período.

242 - Retenção de impostos sobre rendimentos: esta conta movimenta a crédito o imposto que tenha sido retido na fonte relativamente a rendimentos pagos a sujeitos passivos de IRC ou de IRS, podendo ser subdividida de acordo com a natureza dos rendimentos.

243 – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA): esta conta destina-se a registar as situações decorrentes da aplicação do CIVA.

244 – Outros impostos: enquadram-se outros impostos não abrangidos nas rubricas anteriores.

Q.2. Objetivos de Auditoria

Concluído o trabalho de auditoria, o auditor deve estar em condições de poder determinar-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com o estado e outros entes públicos são adequados e estão, de facto, a ser aplicados;
- A empresa não é devedora ao Estado e à Segurança Social, de contribuições e impostos em mora;
- Os pagamentos por conta e especial por conta de IRC foram bem calculados e entregues ao Estado;
- A estimativa de imposto foi feita adequadamente;
- O saldo de impostos retidos, IVA, segurança social e Imposto do selo dizem respeito aos períodos de impostos respetivos. Verificar também os pagamentos e respetivas datas;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.

Q.3. Trabalho Realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos a respetiva Pasta de Arquivo Permanente;
- Pedimos as Certidões junto do Serviço de Finanças e Centro Regional da Segurança Social, onde verificámos a situação contributiva da empresa;
- Investigámos a existência de eventuais processos em curso por alegado incumprimento das disposições legais;
- Averiguámos os pagamentos por conta e especial por conta de IRC e testámos se foram bem calculados;
- Verificámos a contabilização adequada da estimativa para imposto sobre o rendimento, depois da análise efetuada de todo o processo de contas a entregar via declarações eletrónicas;
- Testámos se a empresa procede à confirmação do n.º de contribuinte dos fornecedores e clientes intracomunitários;
- Pedimos na empresa para consultar on-line a sua situação tributária, dívidas, declarações em falta;
- Analisámos se o saldo de impostos retidos, IVA, segurança social e Imposto de selo dizem respeito aos períodos de impostos respetivos. Verificamos os pagamentos e respetivas datas;
- Realizámos um teste à razoabilidade do IVA liquidado e deduzido;
- Analisámos a declaração modelo 22 de IRC e a IES.

Q.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e após trabalho realizado, as conclusões e recomendações a deter são:

- Obtivemos certidão comprovativa da posição da empresa perante a administração fiscal, tendo concluído que esta tem a sua situação regularizada;
- Obtivemos certidão da Segurança Social, tendo também esta a situação regularizada;

- Foi feita uma estimativa razoável para o imposto sobre o rendimento do exercício;
- Foram observados os cumprimentos das obrigações fiscais, não existindo situações a mencionar;
- Foi obtido o balancete com a desagregação da conta Estado, que se encontra arquivado no nosso Dossier Corrente.

O – Financiamentos Obtidos

O.1 Aspetos de Natureza Contabilística

A conta 25 – Financiamentos Obtidos, serve para registar as dívidas a pagar resultantes de financiamentos obtidos pela empresa, tais como empréstimos bancários incluindo letras descontadas, descobertos bancários, locações financeiras, factoring com recurso, empréstimos por obrigações, suprimentos entre outros.

Os empréstimos podem ser mensurados de duas formas, pelo custo (histórico) de acordo com a Estrutura Conceptual este critério de mensuração prevê que os passivos sejam registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias, pelas quantias de caixa ou equivalentes que se espera virem a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios. E pelo custo amortizado, seguindo a NCRF 27, corresponderá à quantia pela qual o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método do juro efetivo²⁶, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade.

²⁶ Método do juro efetivo é um método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efetiva é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do ativo financeiro ou do passivo financeiro.

O.2. Objetivos de Auditoria

Após ter finalizado o trabalho de auditoria nesta área Financiamentos Obtidos, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os financiamentos obtidos são adequados e estão, de facto, a ser aplicados;
- Os saldos das contas de empréstimos obtidos apresentados no balanço representam efetivamente empréstimos existentes nas instituições de crédito em nome da empresa e os mesmos estão adequadamente classificados no Balanço;
- A divisão temporal dos empréstimos em curto, médio e longo prazo é de facto adequada;
- Os juros estão devidamente especializados e apresentam valores razoáveis;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

O.3 Trabalho Realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos a respetiva Pasta de Arquivo Permanente;
- Analisámos os contratos de financiamento, bem como das atas da Assembleia geral onde constem as decisões relativas aos compromissos assumidos e as condições em que os mesmos foram aprovados;
- Solicitámos informações às instituições financeiras e aos advogados sobre a natureza e condições dos financiamentos da empresa;
- Obteve-se os balancetes da conta em 31/12 e com base nas respostas conseguidas dos bancos fizemos os seguintes procedimentos:
 1. Confrontámos o valor da dívida referida na resposta com o saldo do balancete;
 2. Averiguámos a adequação da divisão temporal dos empréstimos em curto, médio e longo prazo;
 3. Averiguámos se os juros foram devidamente especializados e efetuámos testes à razoabilidade dos custos financeiros;

- Anexámos o balancete analítico da conta 25 – Financiamentos Obtidos onde constam os saldos auditados.

O.4 Conclusões e Recomendações

De acordo com trabalho realizado mencionado anteriormente chegámos as seguintes conclusões e recomendações:

- As respostas dos bancos coincidem com o valor dos empréstimos mostrado em balanço. A sua divisão temporal foi conferida;
- Os empréstimos obtidos estão bem evidenciados nas (DF);
- Foi obtido e arquivado no dossier corrente o balancete com a desagregação dos empréstimos.

G – Acionistas/Sócios e outras partes relacionadas

G.1. Aspetos de Natureza Contabilística

A conta 26 – Acionistas/Sócios é repartida segundo as notas de enquadramento constantes do Códigos de Contas (Portaria n.º 1 011/2009) da seguinte forma, os saldos das contas 261 – Acionistas com subscrição e 262 – Quotas não liberadas, para efeitos de elaboração do balanço, são deduzidos ao capital, nos termos da NCRF 27 – Instrumentos financeiros, parágrafo 8.

Os saldos da conta 263 – Adiantamentos por conta de lucros, vão para ativo corrente. Os saldos da conta 264 – Resultados atribuídos e 265 – Lucros disponíveis, vão para o passivo corrente.

Quanto à conta 266 – Empréstimos concedidos – empresa-mãe, que se destina a registar os empréstimos à empresa-mãe (logo, só de utilização nos grupos de sociedades), irá para o ativo não corrente.

A conta 268 – Outras operações, temos contas para os empréstimos que as sociedades fazem aos seus sócios (mais vulgares nas pequenas sociedades), neste caso a curto e a médio/ longo prazo.

G.2. Objetivos de Auditoria

Consumando o trabalho de auditoria nesta área, o auditor deve encontrar se em condições de concluir que:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com acionistas são adequados e estão, de facto, a ser aplicados;
- Todos os movimentos ocorridos na conta suprimentos²⁷ estão suportados com prova, conforme o n.º2 do artigo 63º - C da LGT;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.

G.3. Trabalho Realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos se necessário, as respetivas Pastas de Arquivo Permanente;
- Analisámos detalhadamente os saldos desta conta;
- Efetuámos procedimentos de confirmação positiva de saldos com a referência a 31/12;
- Verificámos a adequabilidade dos saldos das contas relacionadas com lucros ou prejuízos, tendo em consideração as decisões da AG. Analisámos, para o efeito, os respetivos livros de atas.
- Analisámos o suporte documental de todos os movimentos;
- Verificámos a existência de transações anormais, especialmente no final do exercício. Tivemos em atenção a possibilidade de os valores destas transações se apresentarem fora dos valores normais de mercado;
- Verificámos a razoabilidade e a correta contabilização dos juros recebidos;
- Verificámos se os valores a receber o a pagar estão devidamente classificados no balanço, de acordo com os respetivos prazos;

²⁷ São empréstimos obtidos pela empresa junto dos seus próprios acionistas/sócios para que um empréstimo seja considerado um credito de suprimento, tem de ter um caracter de permanência (prazo > 1 ano) e regra geral, são empréstimos remunerados, ou seja, vencem juros.

- Obtivemos o balancete da conta 26- Acionistas/Sócios

G.4. Conclusões e Recomendações

A conta 26 – Acionistas/Sócios não exhibe qualquer situação de distorção material nas (DF).

F – Outras Contas a receber e a pagar

F.1. Aspetos de Natureza Contabilística

De acordo com o SNC²⁸ a conta 27 – Outras Contas a Receber e a Pagar é constituída pelas seguintes subcontas:

271 – Fornecedores de Investimentos:

Regista os movimentos com os vendedores de bens e serviços com destino aos investimentos da entidade.

2712 – Faturas em receção e conferência:

Respeita às aquisições cujas faturas, recebidas ou não, estão por lançar na conta 2711- Fornecedores de investimentos – contas gerais por não terem chegado á entidade até essa data ou não terem sido ainda conferidas. Será debitada por crédito da conta 2711, aquando da contabilização definitiva da fatura.

2713 – Adiantamentos a fornecedores de investimentos:

Regista as entregas feitas pela entidade relativas a fornecimentos, sem preço previamente fixado, de investimentos a efetuar por terceiros. Pela receção da fatura, estas

²⁸ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capitulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 44

verbas serão transferidas para as respectivas contas na rubrica 2711 – Fornecedores de investimentos – contas gerais.

272 – Devedores e credores por acréscimos:

Estas contas registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores.

273 – Benefícios pós-emprego:

Regista as responsabilidades da entidade perante os seus trabalhadores ou perante os seus trabalhadores ou perante a sociedade gestora de um fundo autónomo.

275 – Credores por subscrições não liberadas:

Credita-se pelo valor total da subscrição de quotas, ações, obrigações e outros títulos, por contrapartida das respectivas contas de investimentos financeiros.

276 - Adiantamentos por conta de vendas:

Regista as entregas feitas á entidade com relação fornecimentos de bens e serviços cujo preço esteja previamente fixado. Pela emissão da fatura, estas verbas serão transferidas para as respectivas contas da rubrica 211 – Clientes c/c.

F.2. Objetivos de Auditoria

Após ter terminado o trabalho de auditoria na área Outras Contas a receber e a pagar, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os Outros Devedores e Credores são adequados e estão, de facto, a ser aplicados;
- Estes estão relacionados com a atividade da empresa e dizem respeito ao período sob exame e estão adequadamente apresentados na DF;

- Todas as responsabilidades significativas existentes ou incorridas á, ou até á, data a que se refere o balanço estão mensuradas, registadas e classificadas no mesmo pelos seus valores apropriados;
- Os saldos das contas de devedores e credores por acréscimos são adequados a fim de satisfazerem o princípio do acréscimo;
- Os saldos das contas de perdas por imparidade acumuladas de dívidas a receber são adequados, de forma a cobrir possíveis prejuízos resultantes de contas incobráveis;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.

F.3. Trabalho Realizado

- Foram revistas as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizou-se a respetiva pasta de arquivo permanente;
- Realizámos procedimentos de confirmação positiva de saldos com referência a 31/12 de acordo com a carta tipo da SROC:
 1. Solicitámos segundos pedidos para os Outros Devedores e Credores que não obtivemos resposta no prazo de 15 dias;
 2. Confrontámos as respostas obtidas com os registos contabilísticos;
 3. Em relação às respostas concordantes, verificámos se as cartas dos ODC estavam devidamente assinadas;
 4. Relativamente às respostas discordantes, obtivemos as respetivas reconciliações de saldos e testámos a adequação dos itens de reconciliação;
 5. Nas respostas obtidas (concordantes e discordantes) tivemos em atenção a eventuais comentários concedidos pelos terceiros;
 6. Em relação aos ODC, para quais não obtivemos resposta, efetuámos uma decomposição do saldo á data de 31/12/2012 e verificámos os pagamentos/recebimentos efetuados no período subsequente;
 7. Sintetizámos os resultados dos procedimentos de confirmação e preparámos o respetivo mapa de trabalho.
- Verificámos antiguidade de saldos devedores da conta 278;

- Da obtenção dos saldos para balanço, conjugámos os saldos devedores da conta 278 – ODC e da conta 22 – Fornecedores, e por outro lado, os saldos credores da conta 278 – ODC com os saldos credores da conta 21- Clientes;
- Anexámos balancete analítico da conta 278 – ODC.

F.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho realizado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Analisadas as respostas inerentes ao processo de circularizações, nada de relevante existia para assinalar;
- Verificámos a razoabilidade do montante contabilizado na conta 27x – Remunerações a Liquidar, como estimativa dos encargos com férias respeitantes ao exercício, mas a pagar no exercício seguinte. Não encontramos situações assinaláveis;
- Foi também analisado o cumprimento da não compensação de saldos em contas de terceiros e a segregação dos saldos correntes dos saldos não correntes;
- Foi recolhido o balancete da conta 27 – Outras Contas a Receber e a Pagar.

L – Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção

L.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Um contrato de construção²⁹ é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

²⁹ NCRF 19 – Contratos de Construção, Definições (parágrafos 3 a 6)

O principal aspeto na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.

274 – Impostos diferidos, são registados nesta conta os ativos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis³⁰ e os passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis³¹, nos termos estabelecidos na NCRF 25 – Imposto sobre o Rendimento

A conta 28 – Diferimentos abrange os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes. Deste modo a conta 28 é subdividida por 2 subcontas, que são:

Conta 281 – Gastos a reconhecer: esta conta diz respeito às despesas, pagas ou não, que não são gastos do período mas sim do(s) período(s) seguinte(s). Um exemplo disso é o caso das rendas e dos prémios de seguro pagos adiantadamente.

Conta 282 – Rendimentos a reconhecer: esta conta diz respeito às receitas, recebidas ou não, que não são rendimento do período mas sim do(s) períodos seguinte(s). São exemplos as rendas recebidas adiantadamente;

L.2. Objetivos de Auditoria

Após ter terminado o trabalho de auditoria nesta área, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os saldos destas contas representam ativos contra operações futuras podendo razoavelmente esperar-se que sejam absorvidos através dessas mesmas operações e rendimentos já recebidos ou cujo direito a serem recebidos já se venceu mas apenas se irão realizar no futuro;

³⁰ DTD, originam quantias dedutíveis em períodos futuros

³¹ DTT, originam quantias tributáveis em períodos futuros

- As adições durante o período em análise representam débitos/créditos apropriados a estas contas;
- As transferências efetuadas para rendimentos/gastos estão devidamente justificadas pela natureza da operação em causa e se foi cumprido o princípio contabilístico do acréscimo;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.

L.3. Trabalho Realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos se necessário, as respetivas Pastas de Arquivo Permanente;
- Verificámos com base na respetiva documentação de suporte, se a empresa especializou, adequadamente, as despesas/receitas que não são gastos/rendimentos do ano corrente mas sim dos anos seguintes.
- Cruzámos os saldos desta área com outras relacionadas.
- Comparámos o saldo da conta com idêntico saldo do ano anterior;
- Verificámos a consistência com o período anterior na classificação e registo das diferentes rubricas;
- Obtivemos o balancete analítico da conta 28 – Diferimentos.
- Revimos o cálculo e divulgação dos impostos diferidos associados a diferença entre bases contabilísticas e bases fiscais;

L.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e após o trabalho realizado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Os seguros encontram-se devidamente especializados;
- Foi obtido o balancete da conta 28 – Diferimentos e 274 – Impostos diferidos.

P – Provisões e matérias ambientais

P.1. Aspetos de Natureza Contabilística

No SNC a conta 29 – Provisões apresenta as seguintes subcontas:

291 – Impostos

292 – Garantias a clientes

293 – Processos judiciais em curso

294 – Acidentes de trabalho e doenças profissionais

295 – Matérias Ambientais

296 – Contratos Onerosos

297 – Reestruturação

298 – Outras provisões

67 – Provisões do período

763 – Reversões de provisões

Uma provisão deve ser apresentada no balanço como um passivo quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições de reconhecimento:

- ✓ Uma empresa tenha uma obrigação presente legal³² ou construtiva³³ como resultado de um acontecimento passado;
- ✓ Seja provável que um Exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação
- ✓ Possa ser efetuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

³² Obrigação que deriva de um contrato, legislação;

³³ É uma obrigação que decorre das ações de uma empresa em que por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma corrente suficiente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

P.2. Objetivos de Auditoria

Após ter terminado o trabalho de auditoria na área de Provisões e matérias ambientais, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionadas com as provisões são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- Foram criadas as provisões necessárias a fim de se cumprir com o conceito de prudência que integra a característica qualitativa da representação fidedigna;
- Os saldos das diversas provisões são adequados;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.³⁴

P.3. Trabalho realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos, se necessário, os respetivos dossiers permanentes;
- Verificámos se a base da operação aritmética subjacente a cada provisão é adequada;
- Investigámos, através da documentação respetiva, se os dados introduzidos no cálculo de cada uma das provisões são adequados
- Testámos a exatidão dos cálculos efetuados;
- Revimos as operações subsequentes á data da auditoria a fim de se verificar se estarão contabilizadas ou por contabilizar, após aquela data, despesas que digam respeito ao período em análise e que, pela sua natureza, devessem ter sido provisionadas;
- Revimos e analisámos cuidadosamente toda a informação contida nas respostas às várias circularizações efetuadas.

³⁴Costa, Carlos Baptista- *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.632)

P.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho efetuado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Verificámos nada havia assinalar.

D - Inventários e ativos biológicos

D.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Esta classe 3 compreende os inventários detidos para venda no percurso da atividade empresarial, no processo de produção para essa venda e na forma de materiais consumíveis a serem utilizados no processo de produção ou na prestação de serviços;

Agrega também, os ativos biológicos - animais e plantas vivos, no âmbito da atividade agrícola, quer consumíveis no percurso do ciclo normal da atividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventário.

No SNC, a classe 3 está subdividida da seguinte forma:

Conta 32 - Mercadorias, respeita aos bens adquiridos pela empresa com destino a venda, desde que não sejam objeto de trabalho posterior de natureza industrial.

Conta 33 – Matérias-primas (MP), subsidiárias e de consumo, inclui os bens que se destinam a ser incorporados materialmente nos produtos finais, os bens necessários á produção que não se incorporam materialmente nos produtos finais e os bens envolventes ou recipientes das mercadorias ou produtos, indispensáveis ao seu acondicionamento e transação.

Conta 34 – Produtos acabados e intermédios, inclui os principais bens provenientes da atividade produtiva da empresa, assim como os que, embora normalmente reentrem no fabrico, possam ser objeto de venda.

Conta 35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos, respeita aos bens de natureza secundária provenientes da atividade produtiva e obtidos simultaneamente com os principais e os bens derivados do processo produtivo que não sejam de considerar como subproduto.

Conta 36 – Produtos e trabalhos em curso, respeita aos bens que se encontram em fabricação ou produção, não estando em condições de serem armazenados ou vendidos.

Conta 37 – Ativos Biológicos, destina-se a registar os animais e as plantas vivos quando a empresa tem por objeto a atividade agrícola. De notar que os ativos biológicos podem ser consumíveis ou de produção.

Conta 38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos, serve para registar quebras, sobras, ofertas bem como quaisquer outras variações nas contas de inventários não derivadas de compras, vendas ou consumos.

Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos encargos estimados de venda, exceto quando o JV não possa ser fiavelmente mensurado, situação em que Ativo Biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Conta 39 – Adiantamento por conta de compras, destina-se a registar, de acordo com o SNC, as entregas feitas pela entidade relativas a compras cujo preço esteja previamente fixado. Se tal não for o caso, o adiantamento deve ser registado na conta 228 – Adiantamentos a fornecedores.

Podemos resumir da seguinte forma os critérios de valorimetria final dos inventários:

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo;

- Os inventários são mensurados ao custo de aquisição ou ao custo de produção; O custo de aquisição de um bem é a soma do respetivo preço de compra mais outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais deduzido dos descontos comerciais e abatimentos; O custo de produção/conversão de um bem é a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais diretos consumidos, da mão-de-obra direta, dos gastos gerais de produção variáveis e dos gastos gerais de produção fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem;
- Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros (exceto para alguns inventários, os financeiros) não são incorporáveis no custo de produção dos inventários;
- Os gastos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção;

- Como métodos de custeio das saídas adotam-se os seguintes:
 1. Custo médio ponderado, o custo de cada elemento é determinado a partir de uma média ponderada do custo dos elementos existentes. Tanto o custo das saídas como o dos inventários finais são mensurados a custos médios. É um método de aplicação simples e a utilização dos custos médios permite minimizar os efeitos das variações dos custos de aquisição ou de produção.
 2. FIFO, neste método presume-se que os bens adquiridos ou produzidos em primeiro lugar são também os primeiros a ser vendidos ou consumidos, o que significa que o CMVMC é mensurado a custos mais antigos e os inventários finais são mensurados aos custos mais recentes, ou seja, muito próximos dos de mercado. O método FIFO é desaconselhável em períodos de inflação acentuada (os réditos são mensurados a preços mais recentes enquanto os gastos correspondem às aquisições mais antigas).
 3. Custo específico/Identificação específica, é concetualmente o método mais correto, porque identifica cada bem vendido e cada bem que consta dos inventários, mas só é praticável desde que seja possível identificar fisicamente os bens adquiridos em cada compra, tendo uma aplicação limitada. Este método permite grande correlação entre rendimentos e gastos relacionados com as vendas, os inventários finais são mensurados ao custo da aquisição atual e o fluxo contabilístico é igual ao fluxo real e físico.

Existem dois Sistemas de contabilização dos Inventários:

Sistema de inventário permanente (SIP) efetua a contabilização sistemática das entradas e das saídas de armazém (quantidades e valores), de forma a que pelo menos no final do mês a conta do inventário reflita o valor das existências em armazém e, seja apurado, no decorrer do ano, o custo dos bens vendidos e consumidos. Possibilitando acompanhamento da evolução dos resultados ao longo do período.

Sistema de inventário intermitente ou periódico (SII), o valor dos inventários finais é determinado por inventariação física, no final de cada período contabilístico, e o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas é apurado com base nos inventários inicial e final, nas compras realizadas durante o período e nas regularizações de inventários registadas no mesmo período.

D.2. Objetivos de Auditoria

Após ter finalizado o trabalho de auditoria na área de Inventários e ativos biológicos, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com esta área são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- Os saldos das contas de inventários estão representados por todos os elementos de propriedade da empresa, que se destinem a ser vendidos, integrados na produção ou a ser consumidos durante o processo produtivo, localizados em armazéns próprios ou de terceiros, em trânsito ou á consignação;
- Os inventários estão mensurados de acordo com o respetivo normativo contabilístico, aplicado de uma forma consistente entre anos;
- O saldo da conta Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas respeita ao período em causa, foi determinado de acordo com o normativo contabilístico aplicável, calculado de uma forma consistente com a utilizada no

período anterior e está relacionado com os réditos e/ou inventários contabilizados no mesmo período.

➤ Todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no anexo.³⁵

D.3. Trabalho realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos as respetivas Pastas de Arquivo Permanente;
- Acompanhámos as equipas de contagem de forma alternada e aleatória recolhendo os dados da contagem (referências, designações e quantidades) para confirmar as quantidades inventariadas;
- Verificámos durante as contagens, a eventual existência de artigos obsoletos, deteriorados ou com pouca rotação;
- Verificámos se a empresa dedica especial atenção aos procedimentos relacionados com o “corte” de operações;
- Recolhemos os números dos últimos documentos emitidos até ao dia das contagens;
- Obtivemos informação acerca das entradas e saídas de existências dos armazéns, relativamente aos três dias anteriores e posteriores á data da contagem. Comparamos as quantidades entradas e saídas com as quantidades constantes do inventário e testámos a razoabilidade;
- Elaborámos um memorando relativo ao trabalho realizado e concluímos sobre os resultados do mesmo;
- Obtivemos as listas finais das existências para sobre elas efetuarmos os seguintes procedimentos:
 1. Testámos a exatidão aritmética das mesmas, somas e multiplicações, dando especial atenção às unidades de contagem;

³⁵Costa, Carlos Baptista- *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.459)

2. Verificámos se os totais das listas são idênticos às quantidades constantes em cada uma das contas de Inventários que irão aparecer no balanço;
3. Verificámos, aleatoriamente, se as quantidades constantes das listas coincidem com as quantidades apresentadas nas listas ou talões elaborados aquando das contagens físicas, de acordo com as nossas anotações;
4. Verificámos se as quantidades constantes das listas coincidem com as que foram por nós testadas aquando das contagens físicas;
 - Com base nos elementos obtidos em pontos anteriores efetuámos os respetivos testes de “corte” de operações, elaborando mapa de trabalho específico;
 - Seleccionamos os itens com quantias totais mais significativas e, dos restantes, de forma aleatória e verificámos se o custo unitário constante nas listas finais das existências é adequado;
 - Efetuámos um teste á cobertura de seguros;
 - Obtivemos o Inventário assinado pelos responsáveis da empresa;
 - Obtivemos balancete analítico da Classe 3.

D.5. Conclusões e Recomendações

Após trabalho efetuado, as conclusões e recomendações a reter são:

- A empresa funciona em sistema de inventário permanente;
- Assistimos às contagens físicas integrais e periódicas de existências em 24 de novembro de 2012 tendo assistido à introdução das correções de algumas quantidades. Além disso, deslocámo-nos aos armazéns da empresa em 28 de Dezembro de 2012 e efetuámos testes às existências em armazém àquela data. Com base neste trabalho e na listagem dos movimentos do dia 31 de dezembro concluímos sobre as existências em 31/12/2012;
- Realizámos testes à valorimetria das Mercadorias e Matérias-primas, tendo concluído que, de acordo com os itens analisados, estas se encontravam registadas de uma forma correta; Para testar a valorização das mercadorias e MP, fizemos a seleção com base no inventário disponibilizado a adotamos a seguinte metodologia:

valores totais mais significativos em relação ao saldo de cada uma das contas de existências, custos unitários mais elevados e quantidades mais elevadas. Neste âmbito, concluímos que as existências se encontram valorizadas de uma forma correta, não existindo diferenças a evidenciar.

- Verificámos, para as saídas junto ao final do ano, os documentos de transporte, para aferir a data efetiva de saídas;
- Concluímos que os capitais cobertos pelo seguro são adequados ao valor dos inventários em armazém.

B – Ativos Fixos Tangíveis, depreciações e perdas por imparidade

B.1. Aspetos de Natureza Contabilística

Item tangível detido para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e usado durante mais do que um período.

43 - Ativos Fixos Tangíveis (AFT):

Integra os móveis ou imóveis que a empresa utiliza na sua atividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano. Inclui igualmente as benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo daqueles AFT.

No SNC, a conta 43 está subdividida da seguinte forma:

431 – Terrenos e recursos naturais

432 – Edifícios e outras construções

433 – Equipamento básico

434 – Equipamento de transporte

435 – Equipamento administrativo

436 – Equipamentos biológicos

437 – Outros ativos fixos tangíveis

438 – Depreciações acumuladas

439 – Perdas por imparidade acumuladas

Um AFT ou os seus componentes devem ser depreciados em conjunto ou em separado, em função da possibilidade de terem vidas úteis diferentes. A depreciação começa quando o bem esteja disponível para uso e cessa quando o bem, ou estiver classificado como ativo não corrente disponível para venda, ou seja desreconhecido. O cálculo para depreciação pode ser quotas constantes/linha reta ou quotas decrescentes/degressivas.

Adiantamentos a fornecedores de investimento:

- ✓ Adiantamentos com preço previamente fixado: registados a débito na conta 455 – Investimentos em curso – Adiantamentos por conta de investimentos.
- ✓ Adiantamento sem preço previamente fixado: registados a débito na conta 2713 – Adiantamentos a fornecedores de investimentos.

Aquando da receção da Fatura, deverá efetuar-se a transferência para a conta de terceiros, 2711 – Fornecedores de investimentos c/c.

A mensuração após o reconhecimento inicial pode ser:

- ✓ Modelo do custo
- ✓ Ou pelo modelo da revalorização

Na revalorização, o justo valor³⁶ pode ser determinado no caso de edifícios e terrenos a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionais qualificados e independentes. No caso de outros AFT geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Se não se consegue determinar o JV com base no mercado porque o ativo é muito específico ou raramente é vendido então não se pode revalorizar.

³⁶ Justo Valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

B.2. Objetivos de Auditoria

Terminado o trabalho de auditoria na área B, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os AFT são adequados e estão, de facto a ser aplicados;
- Os AFT são de propriedade da empresa, ou se esta celebrou um contrato de locação financeira, e estão relacionadas com a sua atividade;
- Os aumentos registados no período sob verificação representam efetivamente valores a capitalizar e, ao mesmo tempo, bens fisicamente construídos ou instalados;
- Não existem débitos a contas de Gastos que digam respeito a direitos que devessem ter sido capitalizados;
- Os gastos e as depreciações acumuladas relativos a bens que tenham sido abatidos ao serviço estão completamente retirados das respetivas contas;
- As depreciações efetuadas no exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores;
- Os saldos das contas de depreciações acumuladas são razoáveis atendendo á vida útil esperada e ao valor residual dos bens;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.

B.3. Trabalho realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos as respetivas Pastas de Arquivo Permanente;
- No reconhecimento inicial verificámos se é aplicado o critério geral de reconhecimento, a probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros e mensuração fiável do seu montante;
- Testámos se a empresa aplica o critério anterior às despesas para adquirir AFT, adicionar ou substituir partes de ativos e adicionar serviços a AFT. Ao custo de

aquisição adicionar sempre todas as despesas relacionadas com a aquisição, nomeadamente, despesas adicionais de compra e outras necessárias á colocação do ativo em funcionamento (honorários profissionais, preparação infraestruturas, instalação de equipamentos, etc)

➤ Verificámos a aplicação do critério geral de reconhecimento às despesas de reparação e manutenção (analisámos a conta 62 – Ferramentas e Utensílios, Conservação e Reparação); se as despesas correntes com a reparação e manutenção do AFT são registadas como gasto no exercício em que ocorrem;

➤ Obtivemos o resumo do movimento ocorrido no exercício nos AFT;

➤ Relativamente a cada conta do AFT obtivemos a listagem dos aumentos ocorridos durante o ano:

1. Testámos os de valores mais significativos com os respetivos documentos de suporte;

2. Inspeccionámos fisicamente os itens testados na alínea anterior, verificámos se os mesmo estão operacionais, se se relacionam com a atividade da empresa assim como se o valor liquido contabilístico tem correspondência com a vida útil esperada;

3. Verificámos a adequação das respetivas depreciações, tendo em consideração o mês de entrada em funcionamento.

➤ Relativamente a cada conta do AFT obtivemos a listagem dos abates ocorridos durante o exercício. Verificámos a adequação das respetivas depreciações, tendo em consideração o mês de abate. Estimámos o valor da +/- valia contabilística e da +/- valia fiscal;

➤ Durante as contagens físicas das existências procurámos obter informações sobre as aquisições e abates ocorridos durante o exercício e cruzámos tais informações com os dois pontos anteriores;

➤ Verificámos, através das respetivas certidões, a titularidade dos bens sujeitos a registo e eventuais ónus sobre os mesmos;

➤ Elaborámos o mapa de cobertura dos AFT seguros;

➤ Obtivemos o resumo do movimento anual ocorrido nas depreciações acumuladas;

➤ Obtivemos mapas de depreciações e testámos com a contabilidade. Testámos também as depreciações do exercício

➤ Obtivemos os balancetes analíticos das contas 43 – AFT

B.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho realizado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Foi obtido o balancete da respetiva conta;
- Foi efetuada uma inspeção física ao Ativo Fixo, por amostragem tendo sido conferidos também os registos dos bens a ele sujeitos;
- Adequação depreciações do exercício e acumuladas;
- Acréscimos adequadamente capitalizados;
- Adequado tratamento dos abates;

I – Investimentos Financeiros

I.1. Aspetos de Natureza Contabilística

41 – Investimentos Financeiros:

Esta conta integra as aplicações financeiras de carácter permanente. Serve para registar as participações de capital e empréstimos concedidos em subsidiárias, associadas, entidades conjuntamente controladas e noutras empresas. Inclui ainda outros investimentos financeiros, tais como obrigações, títulos de tesouro, fundos de investimento e outros.

Os investimentos financeiros que representem participações de capital são mensurados de acordo com os métodos indicados no quadro seguinte, conforme NCRF 13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação e NCRF 27 – Instrumentos financeiros.

Tabela 2- Métodos de mensuração das participações de capital.

Participações	Nas contas individuais	Nas contas consolidadas
Em subsidiárias	Por regra método da equivalência patrimonial	Método da consolidação integral
Em associadas	Por regra método da equivalência patrimonial	Método da equivalência patrimonial
Em empreendimentos conjuntos (entidades conjuntamente controladas)	Método da consolidação proporcional ou método da equivalência patrimonial	Método da consolidação proporcional
Noutras entidades	Método do custo ou método do justo valor	Método do custo ou método do justo valor

(adaptado de *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 45).

O método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

I.2. Objetivos de Auditoria

Finalizado o trabalho de auditoria na área de Investimentos Financeiros, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com os investimentos financeiros são adequados e estão, de facto, a ser aplicados;
- Os títulos ou bens representativos de investimentos financeiros são de propriedade da empresa e estão em seu poder ou entregues á guarda de terceiros, bancos;

- Os investimentos financeiros estão valorizados de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites, consistentemente aplicados;
- Os investimentos financeiros e os respetivos resultados estão apropriadamente classificados e descritos nas (DF);
- Os ganhos ou perdas provenientes da alienação de tais ativos estão adequadamente contabilizados;
- Estão cumpridas todas as disposições legais em vigor;
- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no anexo.

I.3. Trabalho realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos as respetivas Pastas de Arquivo Permanente;
- Verificámos se os saldos representativos das partes de capital estão valorizados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Obtivemos os balancetes desta conta em 31/12 onde constem os saldos auditados.

I.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho efetuado, as conclusões e recomendações a deter são:

- Os investimentos financeiros encontram-se registados no balanço de forma correta;

S – Capital Próprio

S.1. Aspetos de Natureza Contabilística

As contas da razão, compreendidas nos capitais próprios são as seguintes, segundo o SNC³⁷:

Conta 51 – Capital, evidencia o capital subscrito.

Conta 52 – Ações (quotas) Próprias, subdivide-se em duas subcontas:

521 – Valor nominal (VN) é debitado pelo valor nominal das ações ou quotas próprias adquiridas.

522 – Descontos e prémios são movimentados pela diferença entre o custo de aquisição (CA) e o valor nominal. Se a diferença for positiva, isto é $CA > VN$ está-se perante um prémio. Se a diferença for negativa $CA < VN$ está-se perante um desconto.

Conta 53 – Outros Instrumentos de capital próprio, integra as prestações suplementares, as prestações acessórias ou quaisquer outros instrumentos financeiros

Conta 54 – Prémios de emissão, regista a diferença positiva entre os valores de subscrição e de realização das ações emitidas e o seu valor nominal. O saldo desta conta não deve poder ser diretamente distribuindo devendo ser apenas incorporado no capital.

Conta 55 – Reservas, que representa os lucros não distribuídos aos sócios e que portanto foram sendo retidos pela empresa ao longo dos vários exercícios, integra duas subcontas: Reservas legais e Outras Reservas

Conta 56 – Resultados Transitados, é utilizada para registar os resultados líquidos provenientes dos exercícios anteriores que não foram objetos de aplicação por parte das detentoras do capital. Inclui também os excedentes de revalorização de ativos fixos que estejam realizados.

³⁷ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 46

Conta 57 – Ajustamentos em ativos financeiros, evidencia os ajustamentos decorrentes, designadamente, da utilização do método da equivalência patrimonial em subsidiárias, associadas e entidades conjuntamente controladas.

Conta 58 - Excedentes de ativos fixos tangíveis e intangíveis, esta conta é creditada em consequência da revalorização dos ativos fixos e vai sendo debitada por contrapartida da conta 56 – Resultados transitados, em função da realização da revalorização. Essa realização ocorre pela depreciação, abate ou venda do bem.

Conta 59 – Outras variações no capital próprio, integra situações não contempladas nas contas anteriores tais como:

- ✓ Diferenças de conversão de (DF), derivadas da transposição das (DF) de componentes localizados num país não pertencente á zona euro;
- ✓ Ajustamentos por impostos diferidos, relacionados com movimentos que não tenham a ver com excedentes de revalorização;
- ✓ Subsídios, relacionados com subsídios para investimento;
- ✓ Doações, relacionadas com ativos obtidos gratuitamente.

S.2. Objetivos de Auditoria

Após ter terminado o trabalho de auditoria na área de Capital Próprio, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- As políticas e os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno relacionados com o capital próprio são adequados e se estão, de facto, a ser aplicados;
- Os saldos evidenciados no balanço relacionados com as contas de capital próprio refletem uma classificação e extensão que respeitem o normativo contabilístico aplicável;
- Tais saldos e as relações entre si estão de acordo com as leis vigentes, os estatutos da empresa e as deliberações aplicáveis;
- Os movimentos ocorridos naquelas contas durante o período sob exame estão devidamente documentados e autorizados por pessoas ou órgãos responsáveis;

- Todas as informações pertinentes estão adequadamente divulgadas no Anexo.³⁸

S.3. Trabalho realizado

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos a respetiva Pasta de Arquivo Permanente;
- Preparámos um mapa de análise do movimento ocorrido em todas as contas do capital próprio durante o exercício;
- Examinámos a documentação de suporte de todos os movimentos ocorridos nas contas do capital próprio, e concluímos sobre a adequação da sua contabilização;
- Verificámos se existem quaisquer restrições, legais ou internas, que limitem ou impeçam a distribuição de lucros ou reservas;
- Verificámos se foram registados todos os factos relacionados com o capital próprio de correntes de deliberações da Assembleia Geral;

S.4. Conclusões e Recomendações

De acordo com trabalho realizado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Obtivemos a certidão de registo comercial atualizada;
- Verificados todos os movimentos do exercício, encontrando-se os mesmos de acordo com as estipulações da assembleia geral e com a legislação em vigor;
- Foi obtido o balancete da respetiva área.

³⁸Costa, Carlos Baptista- *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, 9ª Edição Editora Rei dos Livros, 2010 (pág.640)

V. Gastos e perdas, rendimentos e ganhos e resultados

V.1. Aspetos de Natureza Contabilística

A conta 68 – Outros Gastos e Perdas é composta pelas seguintes subcontas:

681 – Impostos

682 – Descontos de pronto pagamento

683 – Dívidas incobráveis

684 – Perdas em Inventários

685 – Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

686 – Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros

687 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros

688 – Outros

A conta 69 – Gastos e Perdas de Financiamento regista dos débitos de natureza financeira tais como, juros suportados, diferenças de câmbio desfavoráveis e outros gastos e perdas de financiamento.

A conta 78 – Outros Rendimentos e Ganhos regista por exemplo descontos de pronto pagamento obtidos, diferenças de câmbio favoráveis em relação ativos financeiros, ganhos em inventário entre outros.

A conta 79 – Juros, Dividendos e Outros Rendimentos Similares regista a crédito de juros obtidos de natureza financeira assim como dividendos e outros rendimentos.

A classe 8 – Resultados ³⁹é constituída pelas seguintes contas:

³⁹ *Sistema Normalização Contabilística (SNC)*, Capítulo 4 – Código de Contas, Porto Editora 2009, pág. 48

Conta 811 – Resultado antes de impostos, destina-se a concentrar, no fim do período, os gastos e rendimentos registados, respetivamente, nas contas das classes 6 e 7;

Conta 812 – Imposto estimado para o período, considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – Imposto sobre o rendimento

V.2. Objetivos de Auditoria

- Os gastos/rendimentos refletidos na Demonstração de Resultados estão bem classificados e foram adequadamente segregados entre si;
- Os restantes gastos imputáveis a exercícios dizem respeito á atividade da empresa e foram necessários para a obtenção dos rendimentos contabilizados, estão devidamente contabilizados no mesmo exercício;
- Todas as situações de divulgação exigível em anexo, assim como outra informação de divulgação considerada necessária, foram nele incluído.

V.3. Trabalho realizado

Terminado o trabalho de auditoria na área V, o auditor deve estar em condições de poder concluir-se:

- Revimos as políticas contabilísticas adotadas pela empresa e o seu sistema de controlo interno. Atualizámos a respetiva Pasta de Arquivo Permanente;
- Analisámos detalhadamente as transações ocorridas com empresas do grupo e associadas e com partes relacionadas que estejam refletidas nas contas de gastos.
- Testámos os aspetos fiscais relacionados com as diversas contas de gastos, nomeadamente as questões relativas às tributações autónomas que não constam dos programas detalhados; Assim como os aspetos fiscais relacionados com as diversas contas de rendimentos;
- Obtivemos balancetes analíticos das contas 68,69,78 e 79 ondem constem os saldos auditados;
- Concluimos sobre a contabilização dos gastos/rendimentos do exercício.

V.4. Conclusões e Recomendações

Relativamente a este ponto e depois do trabalho efetuado, as conclusões e recomendações a reter são:

- Os rendimentos/gastos encontram-se devidamente classificados;
- Foram divulgadas em anexo todas as informações tidas por relevantes;
- Foi recolhido um balancete com a segregação das contas 68,69,78 e 79;

Conclusões

A concretização de um estágio em auditoria revelou ser uma experiência muito gratificante, e apesar das exigências desta área, proporcionou-me entrar em contato com diversas áreas de negócio e realidades empresariais distintas. Desta forma adquiri uma visão global do funcionamento de uma entidade e fazer a ponte entre a teoria e a prática, enquadrando os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico.

Tendo a oportunidade de desenvolver diversas competências como o recurso a diferentes ferramentas informáticas, a capacidade de comunicação e de adaptação a novos ambientes e metodologias de trabalho.

A auditoria apresenta-se como uma área muito desafiante nas suas diversas vertentes. O trabalho de auditoria exige a constante deslocação entre espaços, de forma a ir ao encontro de cada cliente, e conseguir em contato direto com este de forma a obter as informações e esclarecimentos necessários à execução do trabalho. Os prazos estabelecidos para os projetos introduzem a necessidade de deter uma grande capacidade de gestão do tempo e conseqüentemente de resistência ao trabalho sobre pressão.

Permitiu-me, também, concluir de como é elaborada uma auditoria e a sua importância no contexto duma empresa. É sem dúvida imprescindível para a mesma obter as suas contas certificadas, para que deste modo os utilizadores das suas (DF) possam olhar com uma maior confiança e idoneidade. Do meu ponto vista, a auditoria deixa cada vez mais de ser uma atividade somente com o objetivo de fiscalização, para ser mais participativa no desempenho empresarial, tendo um papel importante de apoio em toda a cadeia produtiva, financeira, contabilística e de processos. Assim, assistimos à mudança do conceito de gasto para investimento na contração deste serviço.

Este relatório representa o culminar desta etapa que me permitiu ter um primeiro contato com o mundo do trabalho, e a sua elaboração constituiu uma forma de solidificar os conhecimentos adquiridos.

Referências Bibliográficas

Costa, Carlos Baptista - *Auditoria Financeira, Teoria & Prática*, 9ª Edição, Editora Rei dos Livros (2010). ISBN: 978-989-8305-11-4

Decreto de Lei 442-B/88, de 30/11 - Código do Imposto sobre o Rendimento Das Pessoas Coletivas.

Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro - Código do Imposto sobre o Rendimento Das Pessoas Singulares.

Decreto-Lei n.º 393/2007, de 31/12 *Código do Imposto sobre Valor Acrescentado*

Decreto-Lei n.º 398/98 - 12/12 Lei Geral Tributaria

Diário da República Nº 193 de 23 de Agosto de 1991, e alterado pela Retificação Nº 19/91 de 7 de Novembro 1991.

Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA) 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria

DRA 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria, 2000

ISA 200 – Objetivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, 2006

ISA 210 – Termos de Trabalhos de Auditoria, 2006

ISA 220 – Controlo de Qualidade para Auditorias de Informação Financeira Histórica, 2005

ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, 2009

ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente, 2009

ISA 500 - Prova de Auditoria, 2009

Portaria n.º 1 011/2009

Silva, Jorge – *Encerramento de Contas do Período de 2012 e IRC* – Matéria Coletável,
Benefícios Fiscais Aplicáveis ao Período de 2012, Associação Empresarial de Águeda

Sistema Normalização Contabilística (SNC), Porto Editora 2009