



**LISBOA
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT**

AUDITORIA

Licenciaturas do ISEG

Ano Letivo de 2017/2018

8. Auditoria às diferentes áreas das demonstrações financeiras (continuação)

8.3. Inventários e custo das vendas

jlacunha@iseg.utl.pt

3. INVENTÁRIOS E CUSTO DAS VENDAS

AUDITORIA ÀS CONTAS DE INVENTÁRIOS

Princípios contabilísticos fundamentais

- Conteúdo

valor dos ativos detidos para venda ou para utilização no processo de produção, que se encontrem em poder da empresa, à guarda de terceiros, em consignação ou em trânsito

- Mercadorias
- Produtos Acabados e intermédios
- Produtos e Trabalhos em curso
- Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- Sub-produtos, desperdícios, resíduos e refugos
- Ativos biológicos

- Sistemas de inventariação

- **Inventário permanente**: o valor dos inventários é permanentemente evidenciado pelo saldo das contas de armazém da classe 3, já que todas as entradas e saídas são valorizadas ao preço de custo

$$\text{Inv. final} = \text{Inv. inicial} + \text{Compras} - \text{custo das vendas}$$

É de aplicação obrigatória, exceto nos seguintes casos:

- Serem microentidades, isto é, não ultrapassarem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: € 350 000;
- b) Volume de negócios líquido: € 700 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 10

- entidades que desenvolvam as seguintes atividades:

- a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- b) Silvicultura e exploração florestal;
- c) Indústria piscatória e aquicultura;
- d) Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300 000 nem a 10 % das vendas globais da respetiva entidade
- e) predominantemente prestação de serviços, ou seja, que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda €300.000 nem 20 % dos respetivos custos operacionais.

- **Inventário intermitente ou periódico:** o valor dos inventários só é apurado no final do exercício por forma a ser apurado o resultado, pelo que ao longo do ano apenas existe um controlo físico (em quantidades) dos “stocks”.

- Mensuração (NCRF 18 *Inventários*)

Classe do inventário	Base de mensuração
Mercadorias	custo de aquisição ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo
Produtos Acabados e intermédios	custo de produção ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo
Produtos e Trabalhos em curso	custo de produção (e determinado pelo método da % de acabamento no caso de produção proveniente de contratos de construção – NCRF 19 <i>Contratos de Construção</i>)
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	custo de aquisição ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	custo de produção ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo
Ativos biológicos	Justo valor menos custos estimados no ponto de venda (NCRF 17 – <i>Agricultura</i>)

- Justo valor e Valor realizável líquido dos inventários (NCRF18)

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.

Valor realizável líquido: é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

- Perda (alteração) de valor dos inventários

Quebras /sobras

Normais ⇒ o valor global do inventário não sofre alteração, pelo que se as quantidades diminuem ou aumentam, o custo unitário cresce ou reduz-se (não se faz qualquer lançamento)

anormais ⇒ são ganhos ou perdas do exercício, pelo que afetam o valor global do inventário

6842 Perdas em Inventários - Quebras

a 382 Regularização de inventários – Mercadorias

Perda por imparidade

se custo de aquisição (ou de produção) > valor realizável líquido

⇒ perda por imparidade pela diferença

652 Perdas por imparidade em inventários

a 329 Perdas por imparidade acumuladas

Ativos biológicos - inventários

Anualmente deve ser apurado o justo valor menos custos estimados no ponto de venda dos inventários em ativos biológicos

Se justo valor final > justo valor inicial

⇒ reconhecer ganho por aumento do justo valor

371 Ativos biológicos - Consumíveis

a 774 Ganhos por aumentos de justo valor – em ativos biológicos

Se justo valor inicial > justo valor final

⇒ reconhecer perda por diminuição do justo valor

664 Perdas por reduções de justo valor – em ativos biológicos

a 371 Ativos biológicos - Consumíveis

- Métodos de custeio das saídas
 - custo específico (construção civil, naval, etc.)
 - custo médio ponderado
 - FIFO (First in First out)
 - custo padrão
 - custo orçamentado

- Informações a incluir no anexo
 - Notas 19: informações detalhadas sobre ativos biológicos, respetiva política contabilística e mensuração
 - Notas 20: Inventários
 - políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários e fórmula de custeio usada.
 - quantia total escriturada de inventários e quantia escriturada em classificações apropriadas.
 - quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período.
 - quantia de ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período.
 - quantia de reversão de ajustamento reconhecida, nomeadamente, como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período.
 - circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários.
 - quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.
 - quantia de juros incluídos nos custos de produção de inventários.

Princípios de controlo interno aplicáveis às contas de inventários e custo das vendas

- Redução ao mínimo possível das quantidades de bens em inventário, tendo em vista minimizar
 - os capitais investidos
 - o risco de obsolescência e deterioração
 - o risco de desvio de ativos.
- Aplicação de princípios de **gestão de stocks** (ponto de encomenda, *just in time*, etc.)
- Implantação do **sistema de inventário permanente**, complementado com contagens físicas periódicas, permitindo o conhecimento, a todo o momento, das quantidades e valores dos diferentes “stocks”
- A realização de um programa de **contagens físicas** aos inventários é um instrumento de controlo interno essencial, na medida em que assegura a correspondência entre os “stocks” reais e os contabilísticos. Estas contagens são realizadas pela própria empresa, devendo ocorrer pelo menos uma vez por ano, próximo do final do exercício. Durante o ano podem ser realizadas contagens parciais e rotativas.
- segregação de funções
 - ⇒ não devem estar concentradas numa só pessoa as seguintes funções:
 - controlo da produção

- gestão de “stocks”
 - requisição ao armazém
 - encomenda
 - receção
 - armazenagem
 - contabilização de “stocks”
 - conferência de faturas
 - registo de contas a pagar
 - registo de letras a pagar
-
- Proteção de ativos: armazenagem em instalações de acesso restrito e sob a responsabilidade de profissional preparado
 - análise periódica de todas as situações que possam implicar desvalorização dos inventários
 - obsolescência
 - deterioração
 - dispor de um sistema contabilístico – contabilidade analítica - que possibilite o apuramento fiável dos gastos com os produtos vendidos e consumidos
 - contratação de seguros de inventários com cobertura adequada

Objetivos da auditoria

comprovar que existem sob responsabilidade da empresa os inventários com o valor e a natureza constante no balanço, isto é:

- os saldos dos inventários constantes do balanço correspondem à apropriada valorização das quantidades físicas das diferentes classes de bens, de propriedade da empresa, destinados a venda ou para utilização no processo de produção
- que os inventários constantes do balanço se encontram em poder da empresa, à guarda de terceiros, em consignação ou em trânsito
- as bases de mensuração dos inventários estão de acordo com o estabelecido nas apropriadas NCRF e são consistentes com as adotadas no exercício anterior
- a valorização dos inventários foi realizada de forma exata e apropriadamente transcrita para as contas
- o custo com as existências vendidas e consumidas e a variação nos inventários de produção foram corretamente determinados
- as perdas de valor dos inventários foram adequadamente registadas
- as informações a incluir no Anexo estão manifestadas apropriadamente

Procedimentos substantivos a aplicar

- Análise dos procedimentos instituídos para a correta determinação das quantidades físicas
- Verificação do sistema de inventariação adotado e do programa/periodicidade das contagens físicas aos inventários
- Análise ao tratamento a dar às diferenças/anomalias encontradas na contagem

- Procedimentos analíticos
- Comparação com indicadores de anos anteriores tendo em vista a deteção de movimentos/tendências anómalas (margens, volume de compras, sazonalidade, etc.)

- Assistência à contagem anual dos inventários realizada pela empresa
- A contagem anual dos inventários é uma operação essencial da **responsabilidade das empresas** e tem por objetivo confirmar se a quantidade constante das fichas e registos de armazém coincide com a efetivamente existente. Trata-se de procedimento básico para o correto apuramento do resultado contabilístico.
- Instruções para a realização da contagem: devem ser previamente preparadas, debatidas com o auditor e

distribuídas pelos participantes da contagem, contendo, entre outros os seguintes aspetos:

- Designação do responsável geral pela contagem, o qual deve ser independente do processo de aquisição, venda e armazenagem
- Marcação das datas de realização da contagem: 31 de Dezembro ou data próxima posterior?
- Constituição de equipas de contagem: normalmente compostas por 2 ou mais elementos, um dos quais pode ser do armazém, por estar mais familiarizado com a localização e aspeto dos bens
- Determinação de eventual paragem de atividade ou de funcionamento do armazém durante a contagem
- Implantação de um sistema de identificação dos bens à medida que vão sendo contados, normalmente através de “marcadores” previamente preparados com a identificação dos bens constantes na contabilidade
- Teste realizado pelo auditor durante a contagem à determinação das quantidades físicas (realização direta de contagens seletivas com base em amostragem)
- Apreciação dos critérios de mensuração utilizados e da sua consistência (teste com base em amostragem)
- Apreciação da adequação e consistência dos critérios de mensuração e teste à sua correta aplicação

- Teste à exatidão das listagens finais valorizadas
- Incidente sobre as quantidades físicas, os custos unitários aplicados na valorização e os cálculos finais - multiplicações, divisões e somas
- Análise dos movimentos contabilísticos entre a data da inventariação física e a data de referência da auditoria
- procedimento a realizar sempre que a contagem não se realiza no termo do exercício
- Cutoff de compras e vendas
- comparação entre as faturas de compra e venda e as notas de entrada em armazém e as guias de remessa tendo em vista comprovar que os lançamentos de entrada ou saída dos ativos no armazém ocorreram no mesmo exercício em que a fatura foi registada.
- Teste ao apuramento do gasto com a produção
- Análise ao sistema de contabilidade analítica e comprovação do seu funcionamento fiável
- Teste aos métodos e cálculos de apuramento dos gastos de produção total e unitários

- Teste ao valor dos inventários em ativos biológicos
- Obtenção do justo valor dos inventários no final do exercício
- Teste aos ganhos ou perdas nos inventários por variação no justo valor

- Análise à imparidade dos inventários
- Obtenção do valor realizável líquido dos inventários
- Teste à imparidade (se custo > VRL \Rightarrow perda por imparidade)

- Validação das divulgações

verificação da conformidade das divulgações constantes no Anexo.

APLICAÇÃO PRÁTICA

O balanço em 31/12/1x da Sociedade Importadora de Televisores, SA apresentava na classe Inventários a seguinte informação:

Ativo corrente
Inventários 101.750,00 euros

O Revisor Oficial de contas assistiu à contagem realizada no final de 201x, tendo constatado que as unidades físicas em armazém coincidiam com as do inventário permanente contabilístico. Para validar o valor dos inventários apresentado no balanço o Revisor Oficial de contas solicitou os seguintes elementos:

- Lista de valorização do inventário em 31/12/1x, a qual é apresentada no quadro seguinte:

Lista de valorização do inventário em 31/12/1x

Mercadorias	Quant	custo unit	valor
TV mod KV200	120	300,00	36.000,00
TV mod KV300	80	400,00	32.000,00
TV mod KV500	20	500,00	10.000,00
TV mod KV1000	25	450,00	11.250,00
TV mod KV1500	10	750,00	7.500,00
TV mod ST2000	5	1.000,00	5.000,00
			101.750,00

- Cópias de faturas de vendas de janeiro e fevereiro de 201x+1, com base nas quais, o ROC elaborou o papel de trabalho apresentado na página seguinte.

Papel de Trabalho do ROC

Mercadorias	preço venda Jan e Fev 201x+1
TV mod KV200	240,00
TV mod KV300	300,00
TV mod KV500	350,00
TV mod KV1000	500,00
TV mod KV1500	750,00
TV mod ST2000	1.000,00

Pretende-se: conclusões e recomendações do ROC sobre o saldo de Inventários apresentado no balanço em 31/12/1x