

AUDITORIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Francisco José de Araújo
Mestre em Ciências Contábeis e
Auditor Interno da Petrobrás Distribuidora S.A.

Esta matéria contempla os principais procedimentos de auditoria aplicáveis na área do patrimônio líquido de uma empresa. O auditor executa esses procedimentos quando conduzir, de acordo com os padrões profissionais, auditoria de demonstrações contábeis.

1 ASPECTOS PRELIMINARES

Para expressar opinião, acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis de uma empresa, o auditor executa procedimentos de auditoria, em boa parte das contas divulgadas nessas demonstrações. O patrimônio líquido, que representa o capital próprio da companhia, constitui-se, em razão de sua importância no contexto patrimonial, num dos principais grupos de contas a serem examinadas pelo auditor independente.

Este trabalho aborda os principais procedimentos de auditoria aplicáveis às contas do patrimônio líquido de uma empresa.

2 OBJETIVOS DA AUDITORIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Os principais objetivos da auditoria do patrimônio líquido são os seguintes:

- a) verificar se o sistema de controles internos é satisfatório;

- b) verificar se a quantidade de ações, em circulação, foi integralizada e registrada pelo valor correto;
- c) certificar se os dividendos foram pagos de acordo com os estatutos e com a aprovação da assembleia de acionistas;
- d) certificar se as apropriações das reservas e dos lucros, bem como as alterações havidas na estrutura do capital, foram devidamente autorizadas; e
- e) verificar a adequacidade da classificação contábil e apresentação no balanço.

3 A QUESTÃO DOS CONTROLES INTERNOS

O campo de exame do patrimônio líquido vai desde os registros contábeis nas contas específicas, até os livros societários, estatuto social/contrato social e suas alterações, se houver, atas de assembleias gerais e de reuniões da Diretoria e/ou do Conselho de Administração.

Os controles internos, na área do patrimônio líquido, abrangem, basicamente, a regularidade e tempestividade das publicações obrigatórias, o arquivamento no Registro de Comércio, a conformidade da escrituração dos livros societários, emissão de títulos

representativos de ações, custódia dos títulos não preenchidos e o controle e guarda de ações em tesouraria.

O auditor, por sua vez, examina esses controles visando certificar-se de sua efetividade e, ao mesmo tempo, verificar se os mesmos asseguram que todas as transações, envolvendo o patrimônio líquido, sejam devidamente autorizadas.

Como se sabe, a Lei nº 6.404, de 15-12-76, permite a contratação de um agente emissor (Instituições Financeiras autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários) para a emissão de ações, escrituração e guarda dos respectivos livros societários. A mesma lei admite, ainda, a existência de ações escriturais. Neste caso, a companhia efetua apenas o registro dessas ações em livros próprios, sem necessidade de emissão de certificados. Se a empresa auditada dispuser de instituição financeira para a execução dessas tarefas, parte significativa do controle interno fica eliminada.

4 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Como já foi dito, o patrimônio líquido representa o capital próprio, que financia parte do ativo, ou os ativos totais, da empresa. De acordo com a Lei das S.A. (Lei nº 6.404/76), o patrimônio líquido compõe-se das seguintes contas:

- a) Capital Social;
- b) Reservas de Capital;
- c) Reservas de Reavaliação;
- d) Reservas de Lucros; e
- e) Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Acrescente-se que Capital a Realizar e Ações em Tesouraria, também figuraram no patrimônio líquido. Estas contas, a exemplo de prejuízos acumulados, retificam o patrimônio da entidade.

5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Discutidos os objetivos da auditoria, a

questão dos controles internos, bem como a composição do patrimônio líquido, trataremos agora dos procedimentos de auditoria a serem executados pelo auditor

Recomenda-se que, em virtude das características do patrimônio líquido ("pequena" movimentação, importância no contexto patrimonial, etc.), o exame de auditoria contemple todas as operações relacionadas a este grupo de contas, ao invés de amostragem.

Inicialmente, o auditor executa os seguintes procedimentos:

- a) prepara um papel de trabalho, contendo o saldo inicial, a movimentação e o saldo final das contas;
- b) examina os livros sociais (Atas de reuniões da Diretoria, do Conselho de Administração e de Acionistas e os registros de ações nominativas e de transferências de ações) para certificar se as transações, que promoveram mutações no patrimônio líquido, foram devidamente aprovadas e se não existem situações que deveriam constar em notas explicativas (mudança de controle acionário, etc.); e
- c) aprecia o estatuto social da companhia.

5.1 Capital

Nesta conta, o auditor deve examinar:

- a) os controles sobre emissão de ações e certificados;
- b) a concretização dos aumentos de capital;
- c) as ações subscritas e não integralizadas;
- d) a série numérica de ações e certificados;
- e) as ações e certificados cancelados;
- f) os lançamentos contábeis, verificando se estão de acordo com o estatuto, quantidades de

- ações comuns e preferenciais, valor nominal, etc.;
- g) os lançamentos na conta de subscrição a receber;
 - h) as alterações ocorridas no exercício, e cruzar as subscrições com as atas de reuniões;
 - i) se a empresa observou os direitos e privilégios de cada classe de acionistas;
 - j) os critérios adotados, pela empresa, na contabilização do ágio sobre ações;
 - k) a conformidade dos registros das ações nominativas e de sua transferência;
 - l) os procedimentos da empresa para colocação e cobrança das ações; e
 - m) se os canchotos das cautelas de ações concordam com seu respectivo valor contábil.

5.2 Reservas de Capital

Ao examinar esta conta, o auditor deve verificar se a mesma está de acordo com a legislação vigente (Lei nº 6.404/76). Adicionalmente, o auditor deve:

- a) verificar se as reservas foram contabilizadas, adequadamente;
- b) certificar, caso a empresa tenha vendido títulos de sua própria emissão, referentes a partes beneficiárias e bônus de subscrição, se a transação atende às normas contidas nos capítulos IV e VI, da Lei nº 6.404/76, e inspecionar a documentação comprobatória;
- c) inspecionar a documentação comprobatória para aquisição e venda de ações da própria companhia, e certificar-se da observância do artigo 30, da Lei nº 6.404/76; e
- d) verificar se os bens doados foram adequadamente avaliados, e se os recursos recebidos do governo,

para subvencionar projetos ou valores de impostos incentivados, estão registrados neste grupo de contas.

5.3 Reservas de Reavaliação

Nesta conta, o auditor deve verificar:

- a) se o laudo de avaliação foi elaborado por três peritos ou empresa especializada (artigo 8º, da Lei nº 6.404/76), e certificada sua aprovação pela assembléia geral;
- b) se o valor da reavaliação confere com o laudo dos peritos;
- c) a adequacidade da contabilização;
- d) se as reversões, à conta de lucros/prejuízos acumulados, vêm sendo efetuadas de acordo com a realização dos ativos reavaliados;
- e) a observância, por parte da companhia, quando esta for de capital aberto, do que dispõe a Deliberação nº 183, de 19-6-95, da CVM (Comissão de Valores Mobiliários);
- f) se os impostos incidentes estão refletidos adequadamente; e
- g) a existência de reservas de reavaliação oriundas de sociedades coligadas/controladas. Se existirem, convém ao auditor certificar-se de que as coligadas/controladas fizeram reavaliações.

5.4 Reservas de Lucros

Ao examinar as reservas de lucros, cabe ao auditor:

- a) examinar se as reservas estatutárias estão de acordo com as disposições estabelecidas no estatuto da companhia;
- b) inspecionar a proposta dos administradores e aprovação da assembléia geral, quanto à

destinação do lucro para a formação de reservas para contingências e de retenção de lucros. No que se refere às reservas para contingências, o auditor deve verificar se a reversão vem sendo efetuada pela ocorrência da perda esperada ou por não mais existirem as razões que justificaram sua constituição;

- c) revisar os procedimentos e cálculos de constituição e reversão das reservas de lucros a realizar;
- d) verificar se o saldo das reservas legal, estatutárias e de retenção de lucros não ultrapassa o valor do capital social realizado; e
- e) verificar se a reserva legal, constituída no exercício sob exame, corresponde a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do exercício e se o saldo da mesma está de acordo com o limite fixado no artigo 193, da Lei nº 6.404/76.

5.5 Lucros ou Prejuízos Acumulados

A movimentação, em lucros ou prejuízos acumulados, decorre, basicamente, da transferência do lucro líquido do exercício, apurado na demonstração de resultado, reversão da reserva de reavaliação, constituição/reversão de reservas de lucros e da distribuição de dividendos.

Com efeito, os procedimentos de auditoria, relacionados a lucros/prejuízos acumulados, encontram-se explicitados nos subitens 5.3 e 5.4 deste trabalho. Em adição, o auditor deve executar os seguintes procedimentos:

- a) Certificar se o lucro ou prejuízo líquido, registrado em lucros acumulados, confere com o valor apresentado na demonstração do resultado do exercício; e
- b) verificar a existência de ajustes de exercícios anteriores. Havendo ajustes dessa natureza, o auditor

deve certificar se os mesmos referem-se à mudança de critério contábil ou a retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Além disso, deve certificar se a contabilização foi efetuada em lucros/prejuízos acumulados.

No que tange à distribuição de dividendos, o auditor deve verificar:

- a) As atas de aprovação;
- b) Se os procedimentos atendem às disposições estatutárias e societárias (artigos 201 a 205, da Lei nº 6.404/76);
- c) os cálculos da distribuição (ações ordinárias e preferenciais);
- d) o processo de pagamento, acionista por acionista; e
- e) a contabilização, etc.

Durante os exames, o auditor deve certificar se a empresa auditada possui investimentos do exterior. Em caso afirmativo, o auditor deve verificar se o capital estrangeiro foi registrado no Banco Central do Brasil.

Por fim, o auditor deve observar a existência de reservas ocultas. Têm-se reservas ocultas quando o patrimônio da empresa estiver subavaliado. A expressão “reservas ocultas” denota a subavaliação de um ativo, a superavaliação do passivo, ou, ainda, a inclusão de passivos fictícios.

Cumpra-se frisar que as leis brasileiras tratam as reservas ocultas como sonegação de Imposto de Renda. Por outro lado,

muitos financistas e contadores ilustres julgam que a reserva oculta é um auto-seguro da empresa e que em medidas moderadas deve ser adotada.¹

De qualquer modo, o auditor deve fazer constar em seus relatórios sempre que detectar este tipo de reserva, envolvendo especialmente subavaliações de estoques.

¹ SÁ, A. Lopes de. *Curso de auditoria*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1993, p.424.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram vistos, nesta exposição, os principais procedimentos de auditoria aplicáveis às contas do patrimônio líquido. Executando esses procedimentos, ao término dos trabalhos, o auditor terá as evidências necessárias à avaliação global do patrimônio líquido da empresa sob exame.

Nunca é demais salientar que o auditor deve avaliar as impropriedades detectadas, mensurar seu impacto nas demonstrações contábeis e o possível efeito no parecer de auditoria.

Por último, deve-se ter em mente que o auditor, pode aplicar procedimentos adicionais de auditoria, para concluir sobre qualquer conta do patrimônio líquido, sempre que julgar necessário. Tais procedimentos serão definidos pelo auditor.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ARTHUR ANDERSEN. *Normas e práticas contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1993.

ATTIE, William. *Auditoria conceitos e aplicações*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CAMARGO, Ynel Alves de. O patrimônio líquido não é passivo. *Revista Brasileira de Contabilidade* nº 103, p.42, Brasília, jan./fev., 1997.

COOK, John W. WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 686/90: estrutura e nomenclatura de demonstrações contábeis - NBC-T-3 Normas Brasileira de Contabilidade*.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEI de Sociedades Anônimas nº 6.404/76. Coleção Saraiva de Legislação. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

MAUTZ, R. K. *Princípios de auditoria*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

PERES JÚNIOR, José Hernandez. *Auditoria de demonstrações contábeis, normas e procedimentos*. São Paulo: Atlas, 1995.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de auditoria*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1993.