

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 02/2016

Orientação aos auditores independentes em relação à emissão de relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis regulatórias (DCRs), elaboradas de acordo com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE).

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico tem como objetivo orientar aos auditores independentes com relação à auditoria de demonstrações contábeis regulatórias (DCRs), elaboradas de acordo com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE).

CONTEXTO

2. A Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) aprovou por meio da Resolução Normativa n.º 605, de 11 de março de 2014, o MCSE, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2015. A necessidade da atualização do MCSE surgiu, conforme afirmado em seu prefácio, “...*tendo em vista as significativas alterações ocorridas na área contábil com a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade...*”, e “...*modificações ocorridas no setor elétrico brasileiro, no qual várias alterações no modelo em vigor vêm sendo promovidas por meio de novos textos legais e de regulamentação...*”
3. O item 6.2.20 do MCSE determina a elaboração, pelos agentes do Setor Elétrico, de Demonstrações Contábeis Regulatórias. O item 9.3 determina que, para fins regulatórios, o seguinte conjunto completo de Demonstrações Contábeis seja apresentado de forma comparativa e acompanhado de notas explicativas:
 - (a) Balanço patrimonial ao final do período;
 - (b) Demonstração do resultado do período;
 - (c) Demonstração do resultado abrangente do período;
 - (d) Demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
 - (e) Demonstração dos fluxos de caixa do período;
 - (f) Notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias, bem como conciliações entre informações societárias e regulatórias; e
 - (g) Balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à rerepresentação de itens das Demonstrações Contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas Demonstrações Contábeis.
4. O MCSE determina também, no item 6.2.20, que as DCRs sejam auditadas, pelos mesmos auditores independentes das demonstrações contábeis societárias de propósito geral.
5. Adicionalmente, a ANEEL esclareceu por meio do item 5 do Anexo ao Despacho nº 245, de 28 de janeiro de 2016 – Determinações para Fins de Contabilidade Regulatória a Serem Adotadas no Exercício Social de 2015, que “... *as empresas deverão emitir suas notas*

explicativas societárias e regulatórias de forma independente, mesmo que em algumas situações elas sejam repetidas”.

6. Considerando o exposto acima, a partir da edição do MCSE, passou a existir um arcabouço regulatório que orienta a elaboração das DCRs, e que por sua vez possibilita ao auditor executar a auditoria e emitir seu relatório sobre essas DCRs, elaboradas de acordo com o MCSE, uma vez que o mesmo representa um conjunto completo de normas regulatórias contábeis e de divulgação, a serem utilizadas pelas empresas quando de sua elaboração. O presente comunicado orienta os auditores independentes em relação a essa auditoria, e inclui em seu Anexo, um modelo de relatório dos auditores independentes para essa circunstância.
7. Anteriormente à aprovação do MCSE, a ANEEL, por meio da Resolução n.º 396/2010, no seu artigo 7º, § 3º e § 4º, estabeleceu a obrigatoriedade de as demonstrações contábeis regulatórias serem acompanhadas de relatório dos auditores denominado “Relatório sobre a Aplicação de Procedimentos Previamente Acordados”, com base na NBC TSC 4400 – Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre as Informações Contábeis a ser emitido pelo auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que audite as demonstrações contábeis para fins societários da Companhia. O IBRACON emitiu à época o CT 04/2012, orientando os auditores independentes quanto aos trabalhos de aplicação desses procedimentos previamente acordados, o qual permanece em uso para as DRCs elaboradas até o exercício findo em 31 de dezembro de 2014, ainda com base nas exigências de elaboração das DCRs estabelecidas na Resolução nº 396/10.
8. Com a aprovação das alterações do MCSE e com a exigência de elaboração de DCRs completas auditadas por auditores independentes, conforme exposto acima, o CT 04/2012 fica substituído e revogado pelo presente comunicado para fins de DCRs para exercícios findos a partir de 31 de dezembro de 2015.

ORIENTAÇÃO

9. Este comunicado orienta os auditores independentes acerca de alguns aspectos de auditoria a serem observados no curso de seus exames das DCRs elaboradas de acordo com o MCSE, referentes a períodos encerrados a partir de 1º de janeiro de 2015.
10. O MCSE, juntamente com os esclarecimentos posteriores da ANEEL, inclui um conjunto completo de práticas contábeis específicas e documentadas, que cumpre os requisitos da definição da estrutura conceitual para propósitos especiais, estabelecida no item 6 da NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, e aprovada pela Resolução CFC n.º 1.236/2009, parcialmente reproduzida a seguir:

“Estrutura conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade.”

11. As DCRs, por sua vez, representam demonstrações contábeis para propósitos específicos, definidas como “... demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais”. Sendo assim, a auditoria deve ser conduzida e o relatório dos auditores emitido em observância à referida NBC TA 800. Ainda que a NBC TA 800 estabeleça, em seu item 3, que a mesma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes

nas circunstâncias do trabalho, este comunicado chama a atenção para alguns aspectos comentados a seguir.

OBJETIVO DAS DCRs

12. A NBC TA 800, em seu item 8, requer que o auditor obtenha entendimento sobre o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações contábeis, os usuários previstos e as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias. O auditor deve avaliar se esses aspectos estão devidamente descritos nas notas explicativas às DCRs.
13. Uma vez que as DCRs possuem o propósito específico de atender à regulamentação da ANEEL, e o seu uso para outras finalidades pode não ser apropriado, o auditor deve chamar a atenção para esse fato em seu relatório.
14. O auditor deve observar se as DCRs foram aprovadas pelos órgãos de governança da entidade, a data de tal aprovação foi devidamente divulgada nas notas explicativas às DCRs, e a mesma encontra-se consistente com a data do relatório de auditoria sobre essas DCRs.

SALDOS INICIAIS

15. Na primeira vez em que as DCRs são apresentadas como um conjunto completo de demonstrações contábeis a serem auditadas por auditores independentes, deve ser dada a devida consideração à NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais. A impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação aos saldos iniciais pode resultar na necessidade de modificação de seu relatório.
16. Considerando que as DCRs do período anterior a 2015 foram objeto de procedimentos previamente acordados, isto é, não foram auditadas, o auditor deve especificar em parágrafo de Outros Assuntos em seu relatório que as informações do ano anterior apresentadas para fins de comparação não foram auditadas. Em linha com o previsto no item 14 da NBC TA 710, essa declaração não isenta o auditor do requisito de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as demonstrações contábeis regulatórias do período corrente.
17. Não é apropriado mencionar a aplicação de procedimentos previamente acordados sobre os saldos iniciais, conforme mencionado acima. Tais procedimentos, por sua natureza, não se constituem em auditoria completa das demonstrações contábeis regulatórias, e sua menção no relatório de auditoria pode conduzir o usuário ao entendimento errôneo de que os saldos iniciais foram auditados.
18. Recomenda-se indicar nas colunas dos saldos comparativos a informação “não auditado”, nas condições descritas no item anterior e sempre que aplicável;
19. O MCSE em vigor na data de emissão deste comunicado trouxe alterações substanciais em relação à contabilidade regulatória vigente até 31 de dezembro de 2014. Dessa forma, o auditor deve verificar se as DCRs relativas ao exercício corrente e anterior foram consistentemente elaboradas no que se refere à aplicação das práticas contábeis do MCSE, assim como em relação aos agrupamentos de contas e sua classificação.
20. Por ser a primeira vez que as DCRs serão emitidas no formato determinado pelo MCSE, não é necessária a inclusão de nota explicativa de reapresentação dos saldos anteriores. Deve-se, no

entanto, verificar se a nota explicativa indica que as DCRs de acordo com o MCSE estão sendo emitidas no formato atual pela primeira vez.

EVENTOS SUBSEQUENTES E REPRESENTAÇÕES FORMAIS

21. A ANEEL determinou que, até 30 de abril do ano subsequente, as DCRs sejam disponibilizadas no duto de informações setoriais mantido por aquela agência, assim como no sítio eletrônico da entidade. Futuramente, a ANEEL pretende que essa data seja a mesma da divulgação das demonstrações contábeis societárias.
22. Por conta do acima exposto com relação ao primeiro ano em que as DCRs são requeridas, há a possibilidade de que as entidades sujeitas ao MCSE tenham elaborado e aprovado suas DCRs junto aos seus órgãos de governança, em data diferente daquela em que ocorreu a aprovação das demonstrações contábeis societárias.
23. De forma geral, quando da execução da auditoria das DCRs, o auditor deve dar a devida consideração à NBC TA 560 – Eventos Subsequentes e à NBC TA 580 – Representações Formais. Ou seja, considerar a necessidade de registro ou divulgação de eventos ocorridos até a data da aprovação das DCRs determinada pela administração da entidade, que deve ser consistente com a data do relatório do auditor, conforme item 14.
24. Especificamente, os procedimentos de eventos subsequentes a serem executados pelos auditores, bem como a Carta de Representação a ser obtida da administração da entidade, devem estender-se até a data de aprovação das DCRs, que vier a ser determinada pela administração da entidade, ou data do relatório do auditor, se posterior.
25. O auditor deve mencionar, em parágrafo de outros assuntos de seu relatório, o fato de que também emitiu relatório de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela entidade para o mesmo período de acordo com a estrutura de relatório financeiro para propósito geral (demonstrações contábeis societárias), a data da sua emissão, bem como se tal relatório conteve qualquer tipo de modificação.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

26. As DCRs têm finalidade específica de atender às determinações da ANEEL e não se confundem com as demonstrações contábeis societárias para fins gerais, as quais devem ser elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. As DCRs são fundamentadas em conceitos específicos da ANEEL para compreender, monitorar e fiscalizar os agentes regulados e, portanto, não necessariamente são os mesmos estabelecidos pela legislação societária. Ainda nesse contexto, considerando que o MCSE não prevê a elaboração e apresentação de demonstrações contábeis consolidadas entendemos que sua ausência nas DCRs não deve ser objeto de modificação no relatório do auditor independente.

São Paulo, 18 de outubro de 2016.

Idésio da Silva Coelho Júnior
Presidente da Diretoria Nacional

Rogério Hernandez Garcia
Diretor Técnico

ANEXO: Exemplo de relatório dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis regulatórias

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

[Destinatário apropriado]

Examinamos as demonstrações contábeis regulatórias da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas. As demonstrações contábeis foram elaboradas pela administração com base no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE), aprovado pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL por meio da Resolução Normativa n.º 605, de 11 de março de 2014 (1).

Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis regulatórias

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com o MCSE, e pelos controles internos que a administração determinou como necessários para permitir a elaboração dessas demonstrações contábeis regulatórias livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis regulatórias com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis regulatórias estão livres de distorção relevante.

A auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis regulatórias. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis regulatórias, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis regulatórias da companhia para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia. A auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis regulatórias tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião (2)

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis regulatórias acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com o MCSE.

Base de elaboração das demonstrações contábeis regulatórias

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X às demonstrações contábeis regulatórias, que descreve a base de elaboração dessas demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis regulatórias foram elaboradas para auxiliar a companhia a cumprir determinação da ANEEL. Consequentemente, essas demonstrações contábeis regulatórias podem não ser adequadas para outro fim.

Outros assuntos

A companhia ABC elaborou um conjunto de demonstrações contábeis separado para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sobre o qual emitimos relatório de auditoria independente separado, com data de XX de XXXX de 20X2. (2)

As demonstrações contábeis regulatórias para o exercício findo em 31 de dezembro de 2014, apresentadas para fins de comparabilidade, não foram examinadas por nós ou por outros auditores independentes.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

Notas:

- (1) *Essa informação precisa ser atualizada a cada período, com base em eventual modificação na referida legislação.*
- (2) *Em caso de modificação na opinião do auditor esse modelo de relatório precisa ser ajustado para refletir tal fato.*