

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON N° 05/2014

Procedimentos de auditoria a serem considerados para aplicação do Comunicado Técnico CTG 08 aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade que dispõe sobre o Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos das Distribuidoras de Energia Elétrica (Este Comunicado versa sobre os procedimentos de auditoria relacionados aos assuntos tratados na “OCPC 08” emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Deliberação 732/14 emitida pela Comissão de Valores Mobiliários).

INTRODUÇÃO E OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico - CT tem como objetivo orientar os auditores independentes com relação aos procedimentos de auditoria a serem considerados em conexão com a aplicação do Comunicado Técnico CTG 08 – Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil - Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica, emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade (a seguir definido como “CTG 08”), que versa sobre os impactos decorrentes das alterações nos Contratos de Concessão e Permissão (“Contratos”) das Distribuidoras de Energia Elétrica promovidas pelo Poder Concedente, por meio do Regulador (ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica) como resultado do processo 48500.005603/2014-05, que inclui, nos referidos Contratos, dispositivo garantindo que valores registrados na Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” – CVA e Outros Componentes Financeiros sejam incorporados na base de indenização prevista no caso de extinção, por qualquer motivo, da concessão ou permissão.

CONTEXTO ECONÔMICO E REGULATÓRIO

2. A ANEEL decidiu, em 25 de novembro de 2014, aditar os contratos de concessão e permissão, das companhias de distribuição de energia elétrica brasileiras, com vistas a eliminar eventuais incertezas, até então existentes, quanto ao reconhecimento e à realização das diferenças temporais, cujos valores são repassados anualmente na tarifa de distribuição de energia elétrica – Parcela A e outros componentes financeiros, incluídos no processo que estabelece o denominado Índice de Reajuste Tarifário-IRT. A Nota Técnica n° 280/2014-SFF/SCT/SRE/ANEEL detalha a análise para incluir, nos Contratos de Concessão e Permissão, tal dispositivo. O texto do aditamento está reproduzido a seguir:

“Além dos valores indenizados referentes aos ativos ainda não amortizados dos bens reversíveis, também serão considerados para fins de indenização, os saldos remanescentes (ativos ou passivos) de eventual insuficiência de recolhimento ou ressarcimento pela tarifa em decorrência da extinção, por qualquer motivo, da concessão, relativos a valores financeiros a serem apurados com base nos regulamentos preestabelecidos pelo Regulador, incluídos aqueles constituídos após a última alteração tarifária.”

3. O CTG 08 considera que o aditamento aos Contratos de Concessão e Permissão, representa um elemento novo que elimina, a partir da adesão (assinatura) das Concessionárias e Permissionárias aos referidos contratos, as eventuais incertezas quando à probabilidade de realização do ativo ou exigibilidade do passivo desses itens originados das discussões tarifárias entre as entidades e o regulador, e que até então eram consideradas impeditivas para o reconhecimento desses ativos e passivos. Conforme consta do CTG 08, a partir das alterações e aditivos aos contratos de concessão ou permissão, referidos ativos e passivos passam a ser qualificados como financeiros e, portanto, devendo ser registrados nas demonstrações contábeis das distribuidoras de energia elétrica.
4. O CTG 08 analisa, na sua introdução, o histórico do tratamento desses saldos nas demonstrações contábeis societárias e regulatórias no Brasil, as modificações recentes decorrentes do aditamento aos “Contratos”, e trata dos requisitos básicos de reconhecimento, mensuração e evidenciação a serem observados em relação às diferenças temporais acima mencionadas.
5. Conforme o CTG 08, em seu item 7:

“Para as concessionárias e permissionárias que aderirem à alteração contratual, da forma como aprovada pela diretoria da ANEEL na 13ª reunião pública extraordinária realizada em 25 de novembro de 2014, mencionada nos itens IN10 a IN12 do CTG 08, elimina-se, a partir do aditamento dos contratos de concessão e permissão e consequente alteração nos procedimentos de revisão tarifária, a natureza contingente até então presente, permitindo a tais entidades o reconhecimento do ativo ou do passivo como instrumentos financeiros, ou seja, como valores efetivamente a receber ou a pagar. Esse é um evento novo que altera a avaliação quanto à probabilidade de entrada ou saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para a entidade, qualificando-se esses ativos ou passivos para o reconhecimento nas demonstrações contábeis. É, a partir de sua ocorrência, que é assegurado ao concessionário o reconhecimento dos saldos remanescentes apurados relativos às diferenças na Parcela A e outros componentes financeiros que ainda não tenham sido recuperados ou devolvidos.”

6. Por se tratar de evento novo, o CTG 08 orienta as distribuidoras de energia elétrica a efetuar o reconhecimento dos saldos de CVA e outros componentes financeiros de forma prospectiva, a partir da assinatura dos respectivos aditivos contratuais. Esse registro deve ser em contas de ativo ou passivo, conforme o caso, em contrapartida ao resultado do exercício que esse aditivo foi assinado (receita de vendas de bens e serviços). As mensurações subsequentes, por sua vez, devem ter como contrapartida a adequada rubrica de receita de venda de bens e serviços, no resultado de cada período.

ORIENTAÇÃO

7. O IBRACON entende oportuno orientar os auditores independentes acerca dos principais procedimentos mínimos de auditoria a serem observados no curso de

seus exames de demonstrações contábeis das concessionárias ou permissionárias de distribuição de energia elétrica no Brasil, referentes a períodos encerrados em e a partir de 31 de dezembro de 2014. Deve ser observado que os procedimentos mínimos de auditoria considerados neste CT não são exaustivos, devendo, no julgamento dos auditores, a partir de fatos e circunstâncias existentes a cada momento e a cada entidade, a aplicação de outros procedimentos de auditoria, considerados necessários.

8. A eliminação da natureza contingente dos saldos ativos e passivos de CVA e outros componentes financeiros ocorre no momento da assinatura dos aditamentos aos “Contratos” por parte do Poder Concedente e de cada Concessionária ou Permissionária. Dessa forma, deve o auditor independente obter o aditivo contratual devidamente assinado e verificar a aderência à alteração proposta pela ANEEL e cujos reflexos contábeis estão comentados no CTG 08/14.
9. A aplicação das orientações fornecidas neste CT é norteada, como comentado no CTG 08, pela assinatura do aditivo contratual entre a entidade e o poder concedente, durante o exercício social a findar em 31 de dezembro de 2014. Caso a entidade não assine o aditivo contratual, cujo texto foi estabelecido por meio da Nota Técnica nº 280/2014-SFF/SCT/SRE/ANEEL citada anteriormente, não há fato novo a ser considerado na elaboração das demonstrações contábeis de 31 de dezembro de 2014 e posteriores. Caso referido aditivo seja assinado posteriormente, a base para registro do ativo ou passivo regulatório passa a existir a partir da data da assinatura do referido aditivo.
10. O saldo a ser reconhecido contabilmente na data da assinatura do aditivo ao contrato de concessão é composto pelo saldo da CVA e outros componentes financeiros acumulados naquela data, sendo que os valores da CVA são homologados pela ANEEL anualmente em data pré-definida. Entretanto, na data-base das demonstrações contábeis, terão ocorrido movimentações a partir dos valores até então homologados pela ANEEL, por conta de valores de CVA recuperados e/ou devolvidos na tarifa, atualizações monetárias dos valores e novas diferenças entre valores de Parcela A e outros componentes financeiros a serem repassados na tarifa e aqueles efetivamente incorridos pelas distribuidoras.
11. Assim, deve o auditor independente aplicar os procedimentos previstos na NBC TA 540 - Auditoria de Estimativas Contábeis, inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas que trata da responsabilidade do auditor independente em relação a estimativas contábeis. Essa Norma discorre sobre como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, além de outras normas de auditoria, devem ser aplicadas em relação a estimativas contábeis. Inclui, também, requisitos e orientação sobre distorção de estimativas contábeis individuais, e indicadores de possível tendenciosidade da administração.
12. A NBC TA 540 trata dos procedimentos gerais de auditoria aplicáveis a estimativas. Dada a especificidade dos ativos e passivos a que se refere o CTG 08, o IBRACON sugere que os seguintes procedimentos sejam também considerados no contexto da aplicação da NBC TA (ISA) 540, mas não se limitando a esses, conforme o caso:

- a. Confrontar os valores de CVA e outros componentes financeiros acumulados homologados pela ANEEL na data da última revisão tarifária, com a documentação comprobatória, normalmente expressa por meio de Resolução emitida por aquela Agência.
- b. Verificar a movimentação dos valores daquela data até a data-base das demonstrações contábeis, por conta (i) dos valores recebidos e/ou devolvidos por meio de arrecadação das tarifas, (ii) das atualizações monetárias eventualmente incidentes sobre os saldos e (iii) das novas diferenças de Parcela A e outros componentes financeiros, para os quais o auditor deve comparar a Nota Técnica da última revisão tarifária com os valores efetivamente incorridos pelas entidades. Não devem fazer parte do valor a ser registrado como ativo eventuais diferenças decorrentes de disputas entre a entidade e a ANEEL. Somente ativos reconhecidos pela ANEEL são qualificáveis para registro de acordo com os preceitos discutidos neste CT. Os passivos em disputa devem ser analisados para determinar seu registro, observando as normas aplicáveis.
- c. O conceito de “outros componentes financeiros” é abrangente e pode incluir itens relacionados à Parcela B. O auditor deve estar atento para a natureza de cada um dos itens financeiros que a distribuidora de energia elétrica contabilizar como ativo ou passivo, uma vez que cada um desses itens financeiros pode ter natureza distinta (ao contrário dos itens relacionados à Parcela A, cuja natureza é objetivamente definida na regulação). Conseqüentemente, a análise sobre o reconhecimento do ativo ou passivo deve ser efetuada individualmente para cada item que compõe os chamados “outros componentes financeiros”, uma vez que pode haver casos em que não haja previsão legal para que o Poder Concedente indenize, nem o Concessionário ou Permissionário esteja legalmente obrigado a devolver, certos saldos originados do processo de discussão tarifária entre as entidades e o regulador.
- d. De acordo com o CTG 08, a contabilização dos saldos previamente existentes, deve ser efetuada no exercício da assinatura do aditivo aos contratos, de forma prospectiva. Assim, o valor desse reconhecimento inicial, tendo por base os saldos apurados até a data base desse registro, inclusive atualizações monetárias, deve, como determinado no CTG 08, ser registrado como ativo ou passivo financeiro em contrapartida do resultado, na rubrica de receita de venda de bens e serviços. No entanto, entende o IBRACON que após o reconhecimento inicial dos ativos e passivos financeiros, futuras atualizações monetárias e juro, quando aplicável, desses saldos devem ser contabilizadas no resultado sob a rubrica de receitas ou despesas financeiras. Mensurações complementares da Parcela A e outros componentes financeiros a serem computados em períodos subsequentes devem ser registradas como ativo e passivo financeiro com a contrapartida em receita de bens e serviços. O auditor deve se assegurar que essa determinação foi seguida pela entidade, e o fato deve ser descrito em nota explicativa às demonstrações contábeis.

- e. Por conta da contabilização de forma prospectiva, os saldos acumulados existentes no momento do reconhecimento inicial, podem conter valores oriundos de diferenças tarifárias produzidas por transações ocorridas no presente exercício e em exercícios anteriores que estão sendo reconhecidos de uma só vez no resultado do exercício corrente, (receita de venda de bens e serviços)
- f. O auditor deve estar atento ao adequado registro e divulgação dos impactos decorrentes das mudanças regulatórias formalizadas por meio do aditivo contratual firmado entre as partes. Aspectos a serem considerados incluem, mas não se limitam a:

(i) Balanço Patrimonial:

- i. Analisar a classificação de valores de diferença tarifária a recuperar e/ou a devolver.
- ii. Avaliar a necessidade de manter os saldos abertos em ativos e passivos sob a luz do direito de compensação, tanto nas demonstrações contábeis da controladora, quanto no consolidado.
- iii. Classificar os saldos em circulantes e não circulantes, levando em consideração a expectativa de realização e/ou liquidação.

(ii) Demonstração do Resultado e do Resultado Abrangente:

- i. Analisar a classificação na demonstração do resultado que deve refletir o preconizado no CTG 08.

(ii) Demonstração dos Fluxos de Caixa:

- i. As variações nesses ativos e passivos devem ser consideradas variações nos ativos e passivos das operações.

(iii) Notas explicativas:

- i. Nota explicativa específica divulgando a composição dos saldos do balanço patrimonial, e suas movimentações entre o último período divulgado e o período atual.
- ii. Nas aberturas das notas de receita de vendas e custo e despesa operacional devem estar destacados os valores reconhecidos na demonstração do resultado oriundos desses valores tarifários.
- iii. Explicação qualitativa em relação a quaisquer estimativas que componham os valores reconhecidos
- iv. Explicação qualitativa do funcionamento do mecanismo tarifário, sua periodicidade, principais variáveis, eventos ocorridos no exercício que culminaram com o reconhecimento dos saldos de ativos e passivos dessa

categoria nas demonstrações contábeis, eventuais mudanças previstas para ocorrer em períodos futuros, e que sejam consideradas importantes para os usuários das demonstrações contábeis. Saldos oriundos das diferenças tarifárias devem ser considerados nas divulgações de gerenciamento de risco das distribuidoras, especialmente, mas não se limitando a, risco de inadimplência, risco de mercado e risco de revisão das tarifas de fornecimento.

- v. Devem ser feitas as considerações pertinentes à NBC T 23– Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), divulgando a razão pela qual a mudança foi considerada prospectiva.

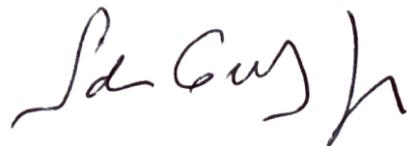
VIGÊNCIA

13. Este CT entra em vigor a partir desta data.

São Paulo, 29 de dezembro de 2014



Eduardo Augusto Rocha Pocetti
Presidente da Diretoria Nacional



Idésio da Silva Coelho Júnior
Diretor Técnico