

TRABALHO DE CONCLUSÃO
DE CURSO

Aspectos Contábeis e Financeiros dos Programas de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética do Setor Elétrico

Elaborado por:

Ricardo Massera

**Trabalho de Conclusão de Curso de
MBA do Setor Elétrico**

Prof. Orientador: Fabiano Simões Coelho

Curitiba / 2017

RICARDO MASSERA

**ASPECTOS CONTÁBEIS E FINANCEIROS DOS PROGRAMAS DE PESQUISA E
DESENVOLVIMENTO E EFICIÊNCIA ENERGÉTICA DO SETOR ELÉTRICO**

Fabiano Simões Coelho, PhD

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso MBA do Setor Elétrico de Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management como pré-requisito para a obtenção do título de Especialista.

TURMA MBASE 01/2015.

Curitiba – PR
2017

Dedico este trabalho à minha mãe Ligia, que tem me apoiado e incentivado, incondicionalmente, durante toda minha vida pessoal, acadêmica e profissional.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela minha vida, saúde e energia. Aos meus pais e minha família, que me deram a base para alcançar meus objetivos. Aos meus amigos e minha namorada, por estarem ao meu lado em todos os momentos. Aos meus sócios, colegas e professores, por compartilharem conhecimento e desafios para meu crescimento pessoal e profissional. Obrigado!



TERMO DE COMPROMISSO

O aluno RICARDO MASSERA, abaixo-assinado, do Curso MBA EXECUTIVO EM ADMINISTRAÇÃO – SETOR ELÉTRICO – MBASE 01/2015 do Programa FGV Management, realizado nas dependências da instituição conveniada INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E ECONOMIA - ISAE, no período de JUNHO de 2015 a MAIO de 2017, declara que o conteúdo do trabalho de conclusão de curso intitulado: ASPECTOS CONTÁBEIS E FINANCEIROS DOS PROGRAMAS DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO E EFICIÊNCIA ENERGÉTICA DO SETOR ELÉTRICO, é autêntico, original, e de sua autoria exclusiva.

CURITIBA, 02 de maio de 2017.



Ricardo Massera

Sumário

1	INTRODUÇÃO	9
2	ASPECTOS CONTÁBEIS E FINANCEIROS	10
2.1	CONTEXTO HISTÓRICO E REGULAMENTAÇÃO	10
2.2	NORMAS PROFISSIONAIS	14
2.3	AUDITORIA CONTÁBIL E FINANCEIRA	15
2.4	PROGRAMA DE TRABALHO DETALHADO	17
2.4.1	Auditoria dos Programas	17
2.4.1.2	Contabilização	21
2.4.1.3	Aplicação de recursos para consumidores rurais ou baixa renda	23
2.4.1.4	Verificação dos recolhimentos ao FNDCT e MME	24
2.4.1.5	Análise dos saldos das contas de obrigação.....	25
2.4.1.6	Planilhas de análise global das obrigações e aplicações – Anexo 6	28
2.4.2	Auditoria dos Projetos de P&D e PEE	30
2.4.2.1	Análise do período de execução	30
2.4.2.2	Análise dos processos de contratação	31
2.4.2.3	Análise dos registros contábeis e financeiros	32
2.4.3	Auditoria dos Projetos e Planos de Gestão	41
2.5	Oportunidades de melhoria	47
2.5.1	Oportunidades de melhoria relacionadas ao PPA.....	47
2.5.2	Oportunidades de melhoria relacionadas ao Anexo 01 – Programa de Trabalho Detalhado	49
2.5.3	Demais oportunidades de melhoria	51
3	ESTUDO DE CASO	52
3.1	PREMISSAS.....	54
4	ANÁLISE	55
4.1	RELATÓRIOS DE AUDITORIA DOS PROGRAMAS DE P&D E PEE	55
4.2	RELATÓRIOS DE AUDITORIA DOS PROJETOS E PLANOS DE GESTÃO DE P&D E PEE.....	58
4.3	RELATÓRIOS DE AUDITORIA DOS PROJETOS DE P&D	58

4.4	RELATÓRIOS DE AUDITORIA DOS PROJETOS DE EE	61
5	CONCLUSÃO	65
6	REFERÊNCIAS	68
7.	LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	71



RESUMO

A partir da criação da Lei nº. 9.991, de 24 de julho de 2000, foi definida a obrigatoriedade de realização de investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética - EE, para as concessionárias de serviços públicos de distribuição, transmissão ou geração de energia elétrica, as permissionárias de serviços públicos de distribuição de energia elétrica e as autorizadas à produção independente de energia elétrica – exceto aquelas que geram energia exclusivamente a partir de fontes renováveis, de aplicar, anualmente, um percentual de sua Receita Operacional Líquida (ROL) nos referidos programas, de acordo com a regulamentação e orientação da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Para dar mais transparência à destinação dos recursos aos programas e projetos, bem como fornecer subsídios para a sua aprovação, a agência reguladora determinou que as Empresas de Auditoria Independente – EAI realizassem trabalhos de auditoria contábil e financeira, utilizando-se de procedimentos previamente acordados e estabelecidos pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF, em colaboração com a Superintendência de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – SPE, com base na norma NBC TSC 4400 - Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre Informações Contábeis, do Conselho Federal de Contabilidade. Considerando a importância do uso adequado dos recursos para os programas de P&D e EE, este trabalho tem como objetivo principal demonstrar a necessidade das ações de auditoria, bem como a sua contribuição para a melhoria nos processos e no ambiente de controles internos nas empresas de energia elétrica. Além do objetivo principal, este trabalho visa a apresentar e qualificar os problemas mais frequentes identificados nas auditorias, seus impactos nos âmbitos contábil e financeiro, bem como trazer subsídios para a continuidade de estudos nessa área.

Termos-chave: Pesquisa e Desenvolvimento; P&D; Eficiência Energética; PEE; ANEEL; Encargos do Consumidor; Auditoria; Contabilidade; Finanças.

1 INTRODUÇÃO

Para realizar o acompanhamento dos gastos das empresas de energia nos Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética - EE, a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL realizou atividades de fiscalização ao longo dos anos. Objetivando aprimorar e dar maior abrangência a esse controle, o referido regulador determinou que empresas de auditoria independente fossem contratadas para realizar a auditoria contábil e financeira dos programas de projetos de P&D e EE, visando a fornecer subsídios e suporte para aprovação dos gastos.

Segundo o professor Julio Sergio Cardozo, em seu artigo Origem e Conceitos da Auditoria (2013), o conceito de auditoria refere-se ao estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes, com a finalidade de determinar até que ponto existe conformidade com os critérios pré-estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

Ante o contexto acima apresentado, este trabalho, por meio da análise de relatórios, tem como objetivo principal demonstrar a necessidade das ações de auditoria na adequação do uso dos recursos nos programas e projetos de P&D e EE, bem como na identificação de oportunidades de melhoria para o ambiente de controles internos nas empresas de energia elétrica.

Ainda como objetivo, este estudo propõe a identificação dos índices de exceções nos relatórios de auditoria, bem como o detalhamento das inconsistências mais recorrentes e a apresentação de considerações técnicas sobre as mesmas sob a ótica contábil e financeira.

Este trabalho será composto de capítulos onde, no capítulo II serão abordados os conceitos dos aspectos contábeis e financeiros no âmbito dos programas de P&D e EE. No capítulo III será demonstrado o estudo de caso, que engloba a análise e tabulação dos relatórios de auditoria contábil e financeira e, no capítulo IV, serão apresentados a análise e os resultados deste estudo, a fim de demonstrar se as atividades de auditoria contábil e financeira podem trazer benefícios econômicos ao setor.

2 ASPECTOS CONTÁBEIS E FINANCEIROS

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO E REGULAMENTAÇÃO

Sabe-se que a busca pela inovação em relação aos desafios tecnológicos vindouros originou a regulamentação inicial do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, a partir da definição de metas específicas e utilização adequada de recursos para o desenvolvimento da tecnologia no Setor Elétrico Brasileiro. Essa regulamentação, estabelecida pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, possibilitou às empresas direcionar suas ações em projetos e na gestão dos programas, com o posterior encaminhamento de informações aos agentes reguladores.

As atividades de P&D englobam alguns objetivos principais como: capacitação tecnológica, desenvolvimento experimental, ensino e treinamento tecnológico, gestão tecnológica, inovação em processos, inovação em produtos, pesquisa básica dirigida e pesquisa aplicada, não fazendo parte do programa as avaliações de viabilidade de projetos, aquisição e customização de sistemas ou softwares de modo geral, levantamento de dados, bem como a capacitação da equipe das empresas em áreas não correlatas.

Para atingir os resultados do programa, as empresas de energia elétrica podem executar os seus projetos com sua equipe própria, utilizando-se de pesquisadores e instituições de pesquisa ou ensino, públicas ou privadas, desde que devidamente credenciadas e especializadas na área de atuação, bem como em parceria com outras empresas de energia, nos denominados projetos cooperativos.

A ANEEL tornou-se responsável pela análise, aprovação, acompanhamento e fiscalização dos programas e projetos de P&D, podendo contar com a colaboração de agências estaduais por meio de convênios de cooperação.

Os contratos de concessão de algumas empresas de energia já previam em suas cláusulas a aplicação de recursos em Pesquisa e Desenvolvimento, em percentuais menores. Com a criação da Lei nº 9.991 de 2000, foram ampliados os percentuais de investimento e os agentes do setor elétrico que passaram a ter a obrigatoriedade de aplicação em P&D.

O Programa de Eficiência Energética – PEE originou-se de uma necessidade do setor no incentivo do uso eficiente da energia por meio do desenvolvimento de novas tecnologias e ferramentas para aumentar a relação de custo-benefício no uso da energia elétrica. Assim como o Programa de P&D, o PEE também tem origem a partir da Lei nº 9.991 de 2000, embora ações de eficiência fossem requisitadas pelos órgãos governamentais e reguladores aos agentes de distribuição nos anos anteriores. As preocupações do setor sobre o consumo racional de energia associados aos riscos relacionados à geração, transmissão e distribuição, contribuíram para o crescimento do programa.

Ações de eficiência energética, incluindo o aspecto social de atendimento aos consumidores de comunidades de baixo poder aquisitivo ou rurais, escolas, hospitais, prédios públicos e outros estabelecimentos, têm contribuído sobremaneira no combate ao desperdício e na melhoria da eficiência no uso da energia elétrica de modo geral, objetivando o benefício público da economia de energia e na otimização da demanda.

A ampliação e melhor definição da obrigatoriedade de investimento, pelas empresas de energia elétrica, em projetos de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE, por meio da Lei nº 9.991 de 24 de julho de 2000 e suas atualizações, veio trazer maior isonomia entre as empresas e direcionamento das ações de investimento no setor. Em conjunto com essas melhorias, houve um aperfeiçoamento das normas e regulamentações, tanto nos aspectos técnicos, quanto nos aspectos contábeis e financeiros.

Com o objetivo de aprimorar a regulamentação já existente relacionada aos Programas de P&D e EE, a ANEEL publicou a Resolução nº 185 de 2001, que direcionou os procedimentos para cálculo e aplicação dos recursos a serem destinados aos programas de P&D e EE, definindo os critérios e a base de cálculo para a apuração da Receita Operacional Líquida – ROL, conforme detalhamento a seguir:

Receitas consideradas na base de cálculo:

- I - venda de energia elétrica;*
 - II - receita pela disponibilidade da rede elétrica;*
 - III - renda da prestação de serviços;*
 - IV - arrendamentos e aluguéis;*
-

V - serviço taxado; e

VI - outras receitas operacionais.

Receitas excluídas da base de cálculo:

I - ganhos na alienação de materiais;

II - doações, contribuições e subvenções vinculadas ao serviço concedido;

III - receitas financeiras;

IV - repasse e sub-repasse da energia oriunda de Itaipu Binacional;

V - repasse de outras receitas de energia; e

VI - repasse de uso da rede elétrica.

Sobre as receitas consideradas na base de cálculo, as empresas de energia elétrica fariam a dedução do ICMS e do ISS, caso aplicável. A base de cálculo foi mantida nesse formato até o ano de 2006, com a publicação da Resolução Normativa ANEEL nº 219 de 2006.

Os recursos destinados aos programas de P&D e EE referem-se a 1% da Receita Operacional Líquida – ROL apurada mensalmente, de acordo com a metodologia de cálculo estabelecida na regulamentação em vigor. Além disso, a ANEEL publicou um calendário de apresentação dos Programas de P&D e PEE, dos períodos de apuração da Receita Operacional Líquida com base nos contratos de concessão e dos períodos de recolhimento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT.

Em relação ao Programa de P&D, o primeiro regulamento mais detalhado publicado pela ANEEL foi o “Manual para Elaboração dos Programas de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor Elétrico – Ciclo 1999/2000”. Em seguida, foi realizada a publicação da Resolução nº 502 de 2001, a ANEEL aprovou o Manual dos Programas de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor Elétrico Brasileiro, sendo, com base na legislação em vigor, um direcionador das atividades de investimento para as empresas de energia elétrica, incluindo procedimentos de avaliação, acompanhamento e fiscalização que não haviam no documento do Ciclo 1999/2000.

Posteriormente, foram publicados novos manuais de P&D nos anos de 2006, 2008, 2012 e, mais recentemente, o documento “Procedimentos do Programa de Pesquisa e

Desenvolvimento” PROP&D, aprovado pela Resolução Normativa nº 754 de 2016, na busca de um maior enriquecimento de dados para as empresas de energia elétrica, adequação à legislação em vigor e atualização de procedimentos.

Considerando o Programa de Eficiência Energética – PEE, a ANEEL atuou na regulamentação desde a sua criação para direcionar as ações das empresas de energia elétrica no combate ao desperdício, na otimização do consumo, beneficiando os consumidores e o sistema. As publicações da agência reguladora para o PEE constam na tabela a seguir:

Resolução ANEEL	Resumo
Resolução nº 334 de 1999	Autoriza as concessionárias de serviço público de energia elétrica a desenvolverem projetos visando à melhoria do fator de carga.
Resolução nº 394 de 2001	Estabelece os critérios para aplicação de recursos em projetos de combate ao desperdício de energia elétrica e aprova o Manual para Elaboração do Programa Anual de Combate ao Desperdício de Energia Elétrica – Ciclo 2001/2002
Resolução nº 492 de 2002	Estabelece os critérios para aplicação de recursos em Programas de Eficiência Energética e aprova o Manual para Elaboração do Programa de Eficiência Energética - Ciclo 2002/2003
Resolução Normativa nº 176 de 2005	Estabelece critérios para aplicação de recursos em Programas de Eficiência Energética e aprova o Manual para Elaboração do Programa de Eficiência Energética - Ciclo 2005/2006
Resolução Normativa nº 300 de 2008	Estabelece critérios para aplicação de recursos em Programas de Eficiência Energética, e dá outras providências, bem como aprova o Manual para Elaboração do Programa de Eficiência Energética – MPEE - Versão 2008.
Resolução Normativa nº 556 de 2013	Aprova os Procedimentos do Programa de Eficiência Energética – PROPEE.

Tabela I: Resoluções e manuais da ANEEL sobre o Programa de Eficiência Energética

Um dos pontos importantes na regulamentação dos programas de P&D e PEE foi a determinação, por parte da ANEEL, de que os programas e projetos fossem auditados por empresa de auditoria independente registrada na CVM, a fim de que a agência reguladora

tivesse condições de avaliar os resultados nos seus aspectos contábeis e financeiros, ou seja, se os recursos estavam sendo aplicados adequadamente.

Considerando esse aperfeiçoamento das normas, houve o desenvolvimento conjunto, pela Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF e Superintendência de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – SPE da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de P&D e PEE. O referido manual foi revisado e aprovado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, de acordo com a norma NBC TSC 4400 - Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados de Auditoria sobre Informações Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade, em referência à norma internacional *International Standards on Related Services – ISRS-4400 - Engagements to Perform Agreed Upon Procedures Regarding Financial Information* da *International Federation of Accountants – IFAC*.

O objetivo dos trabalhos de auditoria contábil e financeira é de proporcionar à ANEEL informações suficientes para avaliar se os recursos destinados aos programas de P&D e EE estão sendo calculados, aplicados e apresentados de forma correta e de acordo com os regulamentos em vigor.

2.2 NORMAS PROFISSIONAIS

A NBC TSC 4400 tornou-se aplicável a partir de 1º de janeiro de 2010 e estabeleceu as responsabilidades profissionais dos auditores independentes nos trabalhos de procedimentos previamente acordados sobre informações contábeis, bem como a formatação dos relatórios a serem emitidos com as constatações factuais dentro de suas limitações de escopo e responsabilidade.

Nos casos dos relatórios de procedimentos previamente acordados sobre informações contábeis de programas e projetos de P&D e PEE, os trabalhos estão limitados a informar às empresas de energia elétrica e à ANEEL sobre as constatações identificadas pelos auditores independentes após a aplicação dos procedimentos descritos no Programa de Trabalho

Detalhado – Anexo 01 do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de P&D e PEE, não se tratando, de acordo com a norma aplicável, de um trabalho de asseguarção, opinião ou revisão de informações contábeis ou controles internos.

2.3 AUDITORIA CONTÁBIL E FINANCEIRA

Até 2008, a ANEEL estava encarregada de fiscalizar as empresas participantes dos Programas de P&D e EE. No entanto, não era possível uma verificação direcionada e aplicável a todos os projetos e empresas no Brasil. A equipe da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF da ANEEL não possuía equipe suficiente para fiscalizar todas as empresas que faziam parte dos programas na época. Nesse sentido, a fim de buscar um maior controle e abrangência, a ANEEL resolveu contar com a colaboração de empresas de auditoria independente nessa empreitada.

Com a publicação das Resoluções Normativas nº 300 (PEE) e nº 316 (P&D) de 2008, a ANEEL passou a requerer que os projetos executados em consonância com as referidas normas fossem auditados por pessoa jurídica inscrita na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, sendo que o custo desse trabalho fosse incluído como despesa do projeto (PEE) ou do projeto de gestão (P&D).

Entretanto, em 2008, não havia um procedimento estabelecido de como essas auditorias deveriam ser realizadas. Com isso, a Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF e Superintendência de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – SPE da ANEEL uniram-se a na elaboração de um “Manual de Auditoria”, que pudesse balizar e limitar as atividades e responsabilidades dos auditores independentes que seriam contratados pelas empresas de energia elétrica.

Ao final de 2009, a ANEEL publicou o primeiro manual de auditoria “Manual de Orientação dos Trabalhos de Auditoria PD e PEE - Versão 01/2010”, que continha os procedimentos previamente acordados para auditoria contábil e financeira de

programas e projetos executados de acordo com as Resoluções Normativas ANEEL nº 300/2008 e 316/2008 e suas atualizações.

A partir da primeira versão, a ANEEL publicou as versões 02/2010 e 01/2011 com correções oriundas das dúvidas e questionamentos das empresas de energia elétrica e dos auditores independentes após a realização das primeiras auditorias.

Depois dessas versões, apenas em 2013 houve modificação no documento, com a publicação do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE, aprovado pelo Despacho ANEEL nº 1.976 de 2013.

Em 2016, a partir da publicação do Despacho ANEEL nº 2013, foi aprovado o Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE – PPA 2016, documento este que está em vigor para programas e projetos regidos pelas Resoluções Normativas ANEEL nº 300 e 556 (PEE), 316, 504 e 754 (P&D) e demais documentos. O PPA 2016 teve poucas modificações em relação ao Manual de 2013, incluindo a atualização das contas contábeis pelo Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE Versão 2015 (aprovado pela Resolução ANEEL nº 605 de 2014) e a base de cálculo para a Receita Operacional Líquida, sendo esta também obtida por meio do MCSE. Ressalta-se que anteriormente à publicação do MCSE Versão 2015, a base de cálculo para a Receita Operacional Líquida era obtida por meio da Resolução ANEEL nº 444 de 2001, que aprovou o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica - MCSPE.

Cumprе ressaltar que, em 2014, a ANEEL decidiu que os projetos e programas de P&D e PEE anteriores a 2008, os quais ainda não haviam sido fiscalizados, também deveriam ser auditados pelas empresas de auditoria independente, bem como por engenheiros com experiência efetiva nas áreas técnicas de P&D e PEE. Para isso, publicou a Resolução Normativa nº 495 de 2012, a qual foi revogada e atualizada pela Resolução Normativa nº 618 de 2014, a qual aprova o Manual para Auditoria dos Programas de Eficiência Energética e de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica regidos pelas Resoluções Normativas nº 176/2005 e 219/2006, e respectivas regulamentações anteriores. A

auditoria técnica e contábil desses projetos anteriores não está contemplada nesse estudo, não obstante de ter alguns de seus aspectos e detalhes referenciados.

2.4 PROGRAMA DE TRABALHO DETALHADO

A elaboração do Programa de Trabalho Detalhado que faz parte do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE contou com um esforço da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF e Superintendência de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética – SPE da ANEEL, contando com a colaboração dos auditores independentes e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, no aperfeiçoamento do programa e dos procedimentos a serem realizados, considerando também as melhorias propostas pelas empresas de energia elétrica por meio de audiências públicas e dos eventos do setor elétrico.

2.4.1 Auditoria dos Programas

A auditoria contábil e financeira dos programas de P&D e PEE consiste, prioritariamente, na execução de procedimentos com o objetivo de validar as apurações, registros e transações contábeis realizadas pelas empresas de energia elétrica – EEE. A auditoria dos programas é necessária quando da submissão de projetos ou planos de gestão à ANEEL. Nos casos de empresas que nunca realizaram a auditoria dos programas, ela deve ser realizada com base nos cinco anos civis precedentes, finalizando em dezembro do ano anterior ao da realização dos trabalhos. A partir desse ponto, as próximas auditorias dos programas são realizadas a partir do primeiro ano civil posterior ao último período auditado.

2.4.1.1 Receita Operacional Líquida – ROL

A base para investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética é a Receita Operacional Líquida – ROL. A conferência do cálculo da ROL é realizada com base na regulamentação em vigor, incluindo o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE. A

base de cálculo da ROL veio sendo modificada no decorrer dos anos, de acordo com as orientações específicas da ANEEL.

Anteriormente ao ano de 2008, os programas de P&D e PEE eram segregados em ciclos, os quais correspondiam a um período de 12 (doze) meses e eram atribuídos a cada EEE, com base num calendário estabelecido pela ANEEL de acordo com as datas constantes nos contratos de concessão. Até o ciclo 2006/2007, a ANEEL realizava a homologação da Receita Operacional Líquida – ROL para as empresas de energia elétrica por meio de despacho. Adicionalmente, a base de cálculo para obtenção da Receita Operacional Líquida – ROL considerava a Resolução nº 185 de 2001 e o MCSPE.

O Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica trouxe um detalhamento maior para a apuração da ROL, considerando as seguintes receitas e deduções:

Receitas
Venda de energia elétrica;
Receita pela disponibilidade da rede elétrica;
Renda da prestação de serviços;
Arrendamentos e aluguéis;
Serviço taxado; e
Outras receitas operacionais.

Deduções
ICMS;
PIS/PASEP;
COFINS;
CCC, CDE, PROINFA e RGR
ISS, se aplicável
Encargos P&D e PEE

Fonte: Manual do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento Tecnológico do Setor de Energia Elétrica de 2006

Para empresas com tempo de operação menor do que 12 (doze) meses, a sistemática de cálculo era determinada por meio da receita apurada até o penúltimo mês de acordo com o cronograma de apresentação à ANEEL e rateada em duodécimos dentro de um ciclo de realização. Essa forma de apuração ficou em vigor até 31 de dezembro de 2006.

Com a publicação da Resolução Normativa ANEEL nº 233 de 2006, a qual entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2007, houve um detalhamento maior para o cálculo da ROL. Após o ciclo 2006/2007, a ROL não era mais homologada por meio de Despacho da ANEEL. Para tanto, os trabalhos de auditoria contábil e financeira que vieram a partir da publicação dos manuais de 2008 passaram a ter a finalidade de conferir se a ROL apurada pelas empresas de energia elétrica estavam de acordo com a regulamentação.

Nesse sentido, a base de cálculo passou a considerar as receitas e deduções, incluindo limitações sobre outras receitas e rendas relacionadas a atividades não originárias da delegação pelo poder concedente, bem como excluindo o PROINFA como dedução na apuração da ROL.

A seguir, apresenta-se a base de cálculo da ROL para P&D e PEE entre 1º de janeiro de 2007 e 2012 (P&D) e 2013 (PEE):

Receitas
Fornecimento de energia elétrica;
Suprimento de energia elétrica;
Disponibilização do sistema de transmissão e distribuição;
Outras receitas e rendas operacionais (exceto: arrendamento e aluguéis, doações, contribuições e subvenções vinculadas ao serviço concedido, ganhos na alienação de materiais e outras receitas não originárias da atividade delegada pelo poder concedente)

Deduções
ICMS
PIS/PASEP
COFINS
ISS
CCC, CDE e RGR
P&D e PEE

Fonte: Resolução Normativa ANEEL nº 233 de 2006, revogada pela Resolução Normativa ANEEL nº 316 de 2008.

A fórmula de cálculo da ROL consiste na apuração mensal das receitas elencadas, diminuindo-se as deduções e dividindo o resultado dessa operação por 1,01 (objetivando reduzir, por dentro da fórmula de cálculo, o percentual de 1% relativo aos programas de P&D e PEE). Porém, no dia 29 de janeiro de 2007, a ANEEL divulgou às empresas de energia elétrica, por meio do Ofício Circular nº 175 que, para obtenção da ROL Final, dever-se-ia dividir a ROL Intermediária pelo denominador 1,0101, procedimento este que foi adotado por muitas empresas do setor elétrico.

Por meio do Ofício Circular nº 519 de 2007, a ANEEL retificou o denominador previamente publicado e o corrigiu, adequadamente, para 1,01.

No entanto, muitas empresas mantiveram o denominador 1,0101 em suas planilhas de apuração da Receita Operacional Líquida a partir do exercício de 2008, impactando em correções e ajustes quando das realizações das auditorias contábeis e financeiras. Os impactos desses ajustes foram pequenos, pois representavam, nos meses de correção, diferenças de 0,01% sobre a ROL das empresas de energia elétrica.

Como suporte para a realização da conferência da apuração da ROL pelos auditores, as empresas de energia elétrica preenchem o Anexo 2 do Manual de Procedimentos Previamente Acordados – Planilha indicativa do Cálculo da Receita Operacional Líquida – ROL. Nos trabalhos de auditoria contábil e financeira, as informações contidas no referido anexo devem ser confrontadas com os registros contábeis da companhia auditada. Em caso de diferenças, compete ao auditor solicitar esclarecimentos, ajustes ou, em caso de erro, reportar a exceção no Relatório de Auditoria Contábil e Financeira.

De maneira mais comum e frequente, as diferenças identificadas nesse passo são as seguintes:

- a) Valores constantes no Anexo 2 diferentes em relação aos registros contábeis da companhia auditada¹;
- b) Utilização de conta contábil em desacordo com os normativos vigentes. Como exemplo, pode-se citar a consideração de receitas com Arrendamentos e Aluguéis

¹ Consideram-se registros contábeis válidos as Demonstrações Contábeis oficiais, balancetes contábeis e razões de suporte extraídos dos sistemas ou controles internos da auditada.

na apuração da ROL para o exercício de 2009, considerando que a base de cálculo em vigor à época exclui a referida conta contábil;

- c) Erros nas fórmulas constantes nas planilhas de apuração da ROL (Anexo 2) e no seu preenchimento de modo geral, podendo impactar na realização de registros contábeis incorretos ou, simplesmente, na apresentação de planilha com diferença (item “a”);
- d) Utilização do denominador 1,0101, incorretamente, com base no Ofício Circular ANEEL nº 175/2007;
- e) Outras diferenças.

Em conjunto com esses pontos, cabe ao auditor discutir com a EEE e investigar a origem e natureza da diferença, com o objetivo de caracterizá-la e atribuir a necessidade de reporte ou registro.

2.4.1.2 Contabilização

A partir da apuração da ROL para obtenção do montante a ser investido nos programas de P&D e EE, as empresas de energia elétrica devem realizar as contabilizações adequadas para constituir as obrigações, atualizar os saldos pela Taxa SELIC, realizar o controle de aplicação de recursos em projetos, bem como registrar as despesas e os ativos oriundos da finalização de projetos.

A sistemática de contabilização segue, basicamente, o seguinte roteiro:

- a) A partir do valor obtido por meio da apuração da ROL, a EEE deve realizar o registro dos valores da obrigação de investimento em P&D, PEE, bem como os montantes de recolhimento devidos ao FNDCT e ao MME no passivo em contrapartida com as contas de resultado.
 - b) Após a realização dos recolhimentos ao FNDCT e MME, a empresa deve realizar a baixa dos passivos registrados no item “a” referentes aos pagamentos, no quinto dia útil do mês subsequente à constituição da obrigação, em contrapartida com a conta de caixa ou equivalente.
-

- c) Quando da aplicação de recursos em projetos de P&D e PEE, a empresa de energia deve realizar contabilização numa conta de ativo, devidamente segregada de acordo com o sistema de Ordens em Curso do Manual de Contabilidade de Setor Elétrico. A Ordem em Curso aplicável nesse caso é a Ordem de Serviço – ODS. A contrapartida desse lançamento é a conta de caixa ou equivalente (gastos nos projetos).
- d) No encerramento dos projetos, deve ser realizada a baixa em contrapartida com as contas de obrigação, no passivo.
- e) Caso os projetos gerem bens (tangíveis ou intangíveis), os mesmos devem ser transferidos para o Ativo Imobilizado, havendo uma contrapartida, para diminuição da obrigação, na conta contábil “Obrigações Vinculadas à Concessão do Serviço Público de Energia Elétrica”.
- f) Se os projetos não gerarem bens, os lançamentos
- g) Por fim, sobre os valores reconhecidos como obrigação, excetuando-se os passivos a serem recolhidos ao FNDCT e MME, devem incidir juros a partir do segundo mês subsequente ao seu reconhecimento, calculados mensalmente com base na Taxa SELIC, em contrapartida com a conta contábil “Outras Despesas Financeiras”.

Importante ressaltar que as contas de obrigação de investimento em P&D e PEE (passivo) devem seguir as regras de contabilização em curto e longo prazo, de acordo com sua expectativa de realização.

Outro fator a ser mencionado é que, caso a ANEEL não reconheça o investimento em algum projeto, o montante não reconhecido deve retornar como obrigação devidamente atualizado pela Taxa SELIC desde a data de seu registro na ODS do projeto até a data do envio do Relatório Final do projeto à ANEEL.

No âmbito da contabilização, quando da realização dos trabalhos de auditoria contábil e financeira, são observados, habitualmente, os seguintes aspectos:

- a) Não utilização do plano de contas do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE pelas empresas não obrigadas efetivamente a segui-lo, porém, que possuem
-

obrigatoriedade de investimento em P&D. Como o PEE é aplicável às concessionárias e permissionárias de distribuição de energia e as mesmas possuem a obrigatoriedade de seguir ao MCSE, subentende-se que estejam em conformidade nesse aspecto.

A não utilização do plano de contas do MCSE dificulta a análise dos registros contábeis relacionados aos programas de P&D nos aspectos de apuração da ROL, identificação dos registros em projetos (por não haver o controle por ODS), também devido aos números e nomenclaturas das contas contábeis não estarem de acordo com os manuais dos programas, bem como as indicadas nos documentos de procedimentos previamente acordados de auditoria;

- b) Ausência de registro de obrigações e baixas, registros incorretos ou em duplicidade;
- c) Sistemas de ERP que não permitem a extração de relatórios adequados para as análises dos registros contábeis;
- d) Ausência do controle de despesas segregadas por projetos, sendo os registros realizados dentro de uma mesma conta contábil, havendo a necessidade de um controle extracontábil pela EEE, geralmente em planilha eletrônica.
- e) Outras diferenças, detalhadas no item 5.1-f do Anexo 01 - Programa de Trabalho Detalhado do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira – PPA, referente à análise dos registros contábeis.

2.4.1.3 Aplicação de recursos para consumidores rurais ou baixa renda

O auditor independente deve obter, com a EEE, evidências documentais para verificar se esta atendeu ao percentual estabelecido na legislação em vigor para aplicação de recursos em projetos de Eficiência Energética para unidades consumidoras rurais, pertencentes a comunidades de baixo poder aquisitivo ou cadastradas no programa de Tarifa Social de Energia Elétrica – TSEE.

As comprovações desse item são obtidas por meio da análise da natureza dos projetos de Eficiência Energética, observando principalmente os gastos realizados naqueles que atendem ao requisito sobre o total de gastos no programa.

De acordo com os relatórios analisados no âmbito deste trabalho, as empresas do setor elétrico, na maioria das vezes, atendem ao percentual estabelecido. Quando há diferenças, apresentam suas justificativas com as ações que estão sendo realizadas e o horizonte de tempo para regularização. Sobre esse item, as empresas de energia devem encaminhar à ANEEL as evidências documentais para comprovação da regularização.

2.4.1.4 Verificação dos recolhimentos ao FNDCT e MME

Como parte da obrigação de investimento no Programa de Pesquisa e Desenvolvimento, as empresas de energia elétrica devem realizar recolhimentos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT e ao Ministério de Minas de Energia – MME. Em relação a esse item, os auditores independentes devem verificar se:

- a) Os recolhimentos foram realizados nos valores corretos, a partir da apuração da Receita Operacional Líquida, das obrigações de investimento e da conferência das obrigações apuradas com os registros contábeis.

Habitualmente, existem diferenças entre o Anexo 2 – Planilha de cálculo da ROL e os montantes efetivamente contabilizados, impactando diretamente nos recolhimentos ao FNDCT e MME.

- b) Os recolhimentos foram realizados nas datas de vencimento corretas.

De uma forma um pouco menos frequente que no item “a” acima, as empresas efetuam os recolhimentos em atraso, pagando multa e juros de mora. Nesses casos, compete ao auditor verificar se o cálculo desses encargos foi devidamente realizado e se não onerou a obrigação, ou seja, se foi devidamente registrado como despesa financeira da auditada.

Em decorrência das observações dos auditores independentes sobre os recolhimentos realizados em determinado período, desde que validado o entendimento com a EEE, devem ser realizados os devidos ajustes. Se a empresa efetuou recolhimentos em montantes maiores do que os devidos, deve realizar a compensação em período subsequente, incluindo o ajuste contábil dessa diferença. No entanto, se os valores recolhidos foram menores que os devidos, a empresa deve realizar o recolhimento no montante da diferença.

Para cumprimento desse passo do Anexo 01 – Programa de Trabalho Detalhado, o auditor analisa os boletos originais contendo os valores a serem recolhidos, bem como os comprovantes bancários de liquidação financeira relativos as competências em análise. Como a obrigação de recolhimento se dá no segundo mês subsequente ao da constituição da obrigação, para análise por competência do exercício de 2016 (janeiro a dezembro), por exemplo, deve-se obter a documentação com vencimento entre março de 2016 e fevereiro de 2017.

Caso a auditada não disponha dos boletos relacionados às obrigações de recolhimento ao FNDCT e MME, de forma compensatória, é possível a obtenção com os mesmos órgãos, dos relatórios contendo os valores devidos e recolhidos no período em auditoria. Ressalta-se que essa é uma comprovação complementar, cabendo ao auditor relatar, de acordo com seu julgamento profissional e conclusões, como foi realizada a verificação do item.

2.4.1.5 Análise dos saldos das contas de obrigação

O passo do Programa de Trabalho Detalhado para análise dos saldos das contas de obrigação foi incluído a partir do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira aprovado pelo Despacho ANEEL nº 1.976 de 2013. Esse passo consiste na aplicação de uma fórmula para verificar a adequação das empresas auditadas quanto ao teto de obrigação estabelecido na regulamentação, com base nas tabelas 2.2 e 2.3 do Anexo 2 do manual supramencionado.

Considera-se que o teto das contas de obrigação numa data-base é o saldo da conta de obrigação, excluindo-se o saldo aplicado em projetos não concluídos, a remuneração pela Taxa

SELIC e a obrigação dos 24 meses anteriores ao da data-base². Para o Programa de Eficiência Energética, também pode ser excluído da base de cálculo o rendimento oriundo de contratos de desempenho.

Para realização do teste, o auditor independente obtém com a auditada os saldos das contas contábeis aplicáveis e os outros valores para aplicação da fórmula. Caso identifique saldo a aplicar, o mesmo deve ser reportado como exceção no Relatório de Auditoria Independente, a qual pode ser justificada pela EEE.

Fórmula de verificação – PEE, com base nas informações da Tabela 2.2 do Anexo 2:

$$(Id9 + Id10) - (Id7 + Id8) - (Id4) - (Id5) < (Id3)$$

- Id9 e Id10: Saldos das contas de obrigação de investimento no PEE (curto e longo prazos) na data de apuração;
- Id7 e Id8: Taxa Selic sobre as contas de obrigação de investimento no PEE (curto e longo prazos) desde o início da operação da auditada;
- Id4: Receitas provenientes dos contratos de desempenho;
- Id5: Saldo da conta de aplicação em projetos de EE não concluídos;
- Id3: Montante correspondente à obrigação de investimento no PEE dos últimos 24 meses.

Fórmula de verificação – P&D, com base nas informações da Tabela 2.3 do Anexo 2:

$$(Id9 + Id10) - (Id7 + Id8) - (Id6) < (Id5)$$

- Id9 e Id10: Saldos das contas de obrigação de investimento em P&D (curto e longo prazos) na data de apuração;

² Concessionárias de distribuição e geração, permissionárias de distribuição e autorizadas à produção independente de energia elétrica com menos de 1.000 GWh comercializada anualmente, possuem esse limite ampliado para 36 meses a partir de 1º de janeiro de 2017.

- Id7 e Id8: Taxa Selic sobre as contas de obrigação de investimento em P&D (curto e longo prazos) desde o início da operação da auditada;
- Id4: Receitas provenientes dos contratos de desempenho;
- Id6: Saldo da conta de aplicação em projetos de P&D não concluídos;
- Id5: Montante correspondente à obrigação de investimento em P&D dos últimos 24³ meses.

Há empresas que antecipam os gastos em projetos, havendo compensação a partir da constituição das obrigações e, para essas empresas, esse teste não representa preocupação. No entanto, empresas que possuem um montante alto de obrigação ou que não apresentam evolução de aplicação compatível com o seu porte, devem estar atentas a esses valores, a fim de que não sejam penalizadas pela agência reguladora. Tais penalidades estão previstas na Resolução Normativa ANEEL nº 63 de 2004.

De forma complementar, vale mencionar que as empresas de energia elétrica, além da necessidade de regularizar seus saldos de obrigação, devem também buscar a aplicação dos saldos oriundos de atualização pela Taxa SELIC. O PROP&D, aprovado pela Resolução Normativa ANEEL nº 754 de 2016 e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2017, estabelece que as empresas de energia elétrica devem regularizar os saldos das contas de P&D que estão relacionados à referida taxa em um horizonte de até 48 (quarenta e oito) meses, sendo necessária a comprovação anual de, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) de utilização do saldo referente à SELIC contabilizada em dezembro do ano civil anterior ao início da vigência da norma, ou seja, 31 de dezembro de 2016.

³ Concessionárias de distribuição e geração, permissionárias de distribuição e autorizadas à produção independente de energia elétrica com menos de 1.000 GWh comercializada anualmente, possuem esse limite ampliado para 36 meses a partir de 1º de janeiro de 2017.

2.4.1.6 Planilhas de análise global das obrigações e aplicações – Anexo 6

O anexo 6 do Manual de Procedimentos Previamente Acordados – PPA contém duas tabelas (6.1 e 6.2) que apresentam, de forma organizada, as movimentações contábeis relacionadas aos programas de P&D e PEE.

As tabelas possibilitam ao auditor analisar diversos aspectos contábeis dos programas, principalmente:

- a) Confrontar os saldos contábeis preenchidos com os registros, objetivando verificar se a movimentação está adequada;
- b) Verificar se as obrigações apuradas foram devidamente registradas contabilmente;
- c) Verificar se os pagamentos foram devidamente registrados contabilmente;
- d) Verificar se a empresa auditada não realizou baixas parciais de projetos ainda não concluídos, o que é vedado pela regulamentação;
- e) Confirmar a adequação da empresa auditada ao item 8 – Contabilização do PPA.

Os testes de auditoria são realizados por meio de planilhas eletrônicas com fórmulas de verificação, desenvolvidas com o objetivo de validar a adequação do preenchimento das tabelas do Anexo 6. De forma complementar, o auditor deve obter os registros contábeis do período em análise para alimentar os campos que necessitam de valores para confronto entre as tabelas fornecidas pela EEE e sua contabilidade.

De acordo com a documentação analisada, muitas empresas de energia elétrica possuem dificuldades no preenchimento dessas tabelas, impactando em diferenças nos testes e retrabalho para adequação das planilhas. As diferenças circulam entre alguns pontos principais como diferenças entre saldos contábeis e saldos preenchidos no Anexo 6 do PPA, diferenças entre os valores constantes nas colunas de movimentação das tabelas e os razões contábeis ou balancetes e demais inconsistências relacionadas aos valores utilizados na confecção dessas planilhas.

O Anexo 6 é requerido como documentação de suporte para auditoria dos programas, tanto que os passos do programa de trabalho relacionados ao mesmo estão vinculados ao item

“Auditoria do Programa”. No entanto, o PPA menciona, em seu Anexo 06 – Planilhas de Análise Global das Obrigações e Aplicações, subitem 1 – Competência / “Mês 1”, que o valor a ser preenchido está relacionado ao mês de abertura da ODS relativa ao projeto que está sendo auditado e o mês “n” como mês de encerramento da ODS do projeto. No entanto, é entendimento comum entre grande parte dos auditores independentes que o “mês 1” deve ser o mês de janeiro do ano civil inicial para o qual está sendo realizada a auditoria dos programas e o mês “n”, o mês de dezembro do ano civil final dessa auditoria. No caso, o Anexo 6 não possui relação com a auditoria de projetos técnicos ou de gestão, em linha com o item 7 do manual supramencionado.

Nesse sentido, para exemplificar, numa auditoria de programa que contemple os exercícios de 2014 a 2016, o mês “1” seria janeiro de 2014 e o mês “n” dezembro de 2016, pois as auditorias de programa devem ser realizadas de acordo com os anos civis, de acordo com o item 6 – Determinações do PPA.

Outro aspecto importante a ser levado em consideração na análise do Anexo 6 é que as colunas possuem espaço para preenchimento pela EEE das obrigações, pagamentos, aplicações e baixas. No entanto, as colunas não estão configuradas para ajustes decorrentes de estornos, reversões e outros, devendo a empresa encontrar a maneira mais adequada de demonstrar tal movimentação contábil, minimizando o impacto nos cruzamentos realizados mediante aplicação dos procedimentos previamente acordados de auditoria.

Um item que também merece a atenção nesse tópico é a verificação dos saldos de obrigação não aplicados quanto à correção pela Taxa SELIC de acordo com o Anexo 3 – Orientação sobre o cálculo de juros SELIC do PPA, em conformidade com o Ofício Circular SFF/ANEEL nº 1.644 de 2009. Habitualmente, a partir da aplicação da fórmula de verificação, são encontradas diferenças em relação aos valores apurados pelas empresas de energia elétrica.

A Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF da ANEEL tem uma visão das diferenças de aplicação das fórmulas e bases entre as empresas do setor e já desenvolveu ações, em conjunto com empresas de auditoria independente, visando à regularização desse entendimento. No entanto, cabe também aos auditores independentes, a continuação desse trabalho quando da realização das auditorias dos programas de P&D e PEE, consolidando a metodologia de apuração em caráter orientativo.

2.4.2 Auditoria dos Projetos de P&D e PEE

A partir da publicação dos Manuais dos Programas de P&D e PEE de 2008, a ANEEL determinou que todos os projetos concluídos devem ser auditados por uma Empresa de Auditoria Independente – EEE, registrada na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, com prazo de envio a essa agência em até 60 (sessenta) dias de suas datas de conclusão.

A data de conclusão do projeto deve coincidir com o prazo de execução informado à ANEEL por meio do Sistema de Gestão (também conhecido como Duto) e, preferencialmente, com a data de encerramento da Ordem de Serviço (controle contábil dos projetos).

Os recursos aplicados nos projetos devem ser segregados contabilmente por meio do sistema de Ordens em Curso do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico – MCSE, especificamente por meio de Ordens de Serviço ou sistema equivalente, no caso de empresas desobrigadas a adotar o MCSE.

Os procedimentos previamente acordados de auditoria dos projetos de P&D e EE consistem, primordialmente, na análise documental e sistêmica com focos contábil e financeiro das despesas incorridas, dos períodos de execução, dos procedimentos internos adotados pelas EEE na contratação de fornecedores e prestadores de serviços, bem como da adequação da execução dos projetos em relação à regulamentação vigente.

2.4.2.1 Análise do período de execução

A análise do período de execução de um projeto consiste, basicamente, na obtenção dos registros que comprovam o período de execução do projeto informado à ANEEL e sua comparação com os registros financeiros e contábeis do projeto, a fim de verificar se não foram registrados gastos anteriores ao início e após a data devida de conclusão.

O período de execução de um projeto é informado à ANEEL por meio do Sistema de Gestão, por meio de arquivos no formato XML. Esses arquivos podem sinalizar a intenção de realização de um projeto, o início do projeto, sua duração, prorrogações de prazos, gastos previstos, EEE e entidades executoras envolvidas, dentre outras informações.

Para execução dos procedimentos previamente acordados em relação ao período de execução do projeto, os auditores independentes, habitualmente, solicitam os seguintes documentos às EEE:

- Arquivos XML do projeto;
- Evidências de abertura e encerramento da Ordem de Serviço – ODS ou documento equivalente;

A partir das informações constantes nesses documentos, os auditores realizam comparação do período de execução informado com os registros financeiros do Anexo 05 – Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP e registros contábeis, por meio do extrato da ODS (razão contábil). Caso haja alguma inconsistência, os auditores solicitam os devidos esclarecimentos à EEE e, se for o caso, reportam os fatos no Relatório de Auditoria Contábil e Financeira.

Uma exceção identificada com mais frequência nos trabalhos de auditoria contábil e financeira é o de registros realizados após o término do prazo de conclusão do projeto informado à ANEEL. Dentre as justificativas mais comuns apresentadas pelas EEE para a exceção, estão:

- Lançamentos necessários para a conclusão do projeto, não ultrapassando o montante previsto inicialmente para a rubrica de despesa;
- Os lançamentos para determinada rubrica são apenas transferidos para a Ordem de Serviço no final do mês como, por exemplo: rateios administrativos, despesas com mão-de-obra própria, despesas com passagens aéreas, dentre outros, de acordo com os procedimentos internos de cada EEE.

2.4.2.2 Análise dos processos de contratação

O Programa de Trabalho Detalhado estabelece que os auditores independentes devem analisar os processos de contratação e documentação suporte relacionada para as instituições executoras, empresas contratadas para a prestação de serviços e fornecimento de materiais. Um dos objetivos principais desse teste é a verificação de que os procedimentos adotados para os

projetos de P&D ou EE seguiram os mesmos padrões e controles internos da EEE na contratação de serviços de terceiros ou fornecimento de materiais relacionados às atividades da empresa de modo geral.

Os auditores independentes, inicialmente, verificam se o projeto foi diretamente executado pela EEE ou se contou com a participação de uma ou mais instituições executoras. Caso estas tenham sido contratadas, os auditores solicitam as evidências do processo de contratação, contendo as justificativas, cotações, registros sistêmicos, aprovações internas e instrumentos contratuais, bem como a política de compras e contratações da EEE ou documento equivalente, a fim de constatar se o processo seguiu de acordo com as normas geralmente aplicadas pela empresa.

Além de verificar o processo de contratação, os auditores conferem se os dados das empresas, as datas de emissão, assinaturas pelos profissionais responsáveis e vigência dos documentos, bem como se os valores estão compatíveis com os registros contábeis e financeiros realizados no projeto. Além desses itens, são analisados os percentuais, caso sejam aplicáveis, de taxa administrativa e de compartilhamento de infraestrutura, dentro dos limites constantes nos manuais vigentes.

Embora o Programa de Trabalho Detalhado não especifique exatamente os testes a serem realizados, cabe aos auditores independentes, de acordo com a NBC TSC 4400, mencionada no item 2 deste estudo, a definição procedimentos de auditoria suficientes para poder concluir sobre cada item, dentro de critérios de razoabilidade e julgamento profissional.

2.4.2.3 Análise dos registros contábeis e financeiros

A análise dos registros contábeis e financeiros é realizada com base no Anexo 5 do PPA, denominado Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP. A partir do REFP, é realizada seleção amostral para teste documental de 20% (vinte por cento) do total de lançamentos registrados na Ordem de Serviço ou documento equivalente, sendo essa seleção limitada a 200 (duzentos) documentos, devendo contemplar todas as rubricas de despesas. A seleção para os projetos de P&D e EE deve ser realizada pelos lançamentos de maior valor,

embora para atender o critério de contemplação das rubricas, alguns lançamentos de valor mais baixo possam entrar na seleção.

A diferença entre a seleção amostral de lançamentos para projetos técnicos de P&D e EE e a seleção para projetos de gestão de P&D ou planos de gestão de EE é que para estes últimos, a amostragem é realizada pelo método randômico e não por relevância de lançamentos, de acordo com as orientações do programa de trabalho detalhado. No entanto, para ambos os tipos de projeto, devem-se considerar todas as rubricas de despesas na composição da amostra a ser testada.

Importante destacar que, habitualmente, na seleção amostral, os auditores não consideram lançamentos de estornos e ajustes (lançamentos negativos ou que se compensam entre si), bem como registros de Rateio da Administração. Não há no PPA um procedimento detalhado para esses tipos de lançamento, porém, as EAI analisadas costumam observar a adequação dos lançamentos, principalmente os de rateio, de acordo com os Manuais de P&D e EE vigentes à época de execução dos projetos.

a) Documentos de suporte

A comprovação de gastos nos projetos de P&D e EE é realizada mediante apresentação de notas fiscais, recibos e documentos equivalentes, bem como suas comprovações bancárias de liquidação financeira pela EEE.

O Programa de Trabalho Detalhado do PPA estabelece que os documentos a serem apresentados aos auditores independentes devam ser os originais ou cópias autenticadas, no caso de documentos que não possam ser retirados da entidade executora do projeto e transportados até a sede da EEE. A partir da implantação do sistema de notas fiscais eletrônicas a EEE passou a disponibilizar aos auditores os arquivos dessas notas em formato .pdf, os quais têm sua validade comprovada mediante consulta via internet.

Para as notas fiscais, recibos e documentos equivalentes, são realizadas as verificações e comparações com o REFP, sobretudo, dos seguintes dados: beneficiado, data de emissão do documento, valor, natureza do gasto e se a nota foi emitida adequadamente para a EEE. Caso o

documento de comprovação tenha sido emitido para a entidade executora por uma empresa contratada, este serve como documento de suporte, porém, como a auditoria se dá no âmbito da EEE, faz-se necessária a análise dos documentos emitidos para a mesma.

Sabe-se que a seleção amostral de lançamentos não deve ser alterada, salvo se dentro da seleção estiverem lançamentos que foram estornados por meio de outro registro, se o Relatório de Execução Financeira do Projeto apresentar erros que demandem alguma correção por parte da EEE ou por contemplar a mesma nota fiscal selecionada em duas ou mais linhas de registro distintas. Nesses casos, cabe ao auditor identificar possíveis inconsistências e proceder aos ajustes necessários. Portanto, não cabe à EEE eleger os documentos que devem ser auditados.

Nos testes de notas fiscais, recibos e documentos equivalentes, os problemas identificados com maior frequência são:

- i. Data do documento de suporte diferente da data registrada no Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP. Nesse caso, a orientação da ANEEL para preenchimento do REFP é que as datas correspondam à emissão do documento. Porém, muitas empresas de energia elétrica acabam elaborando o REFP com as datas de lançamento das despesas nos seus registros contábeis, impactando nas diferenças quando da verificação.

Outro ponto a ser destacado nesse tópico é que, além dos erros de digitação que podem ocorrer quando da elaboração do REFP pela EEE, o documento de suporte pode não ser uma nota fiscal, mas sim um relatório de despesas de viagem. Nesse caso, cabe a interpretação e julgamento profissional do auditor para verificar a razoabilidade no preenchimento dessas informações e concluir sobre o documento de suporte apresentado.

- ii. Valor do documento de suporte diferente do registrado no REFP. Um erro comum, porém, que demanda providências imediatas da EEE para que os testes possam ser validados pelos auditores.
-

Diferenças a menor: valor registrado no projeto é menor do que o documento de suporte. A partir da investigação do auditor e das justificativas apresentadas pela EEE, é possível concluir se o registro do documento de suporte foi realizado parcialmente no projeto (no caso de despesas rateadas ou aplicáveis a mais de um projeto), se as taxas ou impostos incidentes foram absorvidos como despesas da EEE ou em qualquer caso, devidamente justificável, onde não há necessidade de atribuir todo o valor do documento de suporte ao projeto.

Diferenças a maior: representando um nível maior de atenção e detalhamento por parte do auditor e da EEE, ocorrem quando o valor registrado no projeto é maior do que o documento de suporte. Nem sempre essas diferenças demandam ajustes ou estornos pela EEE, pois podem estar relacionadas, por exemplo, ao diferencial de alíquota de ICMS incidente sobre a compra de um material de outro estado. Outro caso comum é o de tributos incidentes (até sobre importações) constarem registrados no REFP na mesma linha do valor do produto, sendo necessário por parte da EEE apresentar as devidas composições e justificativas para validação do auditor.

Em outras situações, podem ser solicitados ajustes no REFP e/ou nos registros contábeis da EEE, cabendo ao auditor, de acordo com o PPA, reportar as exceções e os ajustes realizados antes do término dos trabalhos de auditoria contábil e financeira.

- iii. Natureza do documento de suporte diferente da registrada no REFP. Um erro menos comum, porém, que demanda atenção do auditor para verificar se aquela nota fiscal, recibo ou equivalente tem correlação com o detalhamento apresentado pela EEE em seu controle financeiro, bem como se a despesa tem sentido para o projeto executado. Não há dúvidas de que um auditor contábil e financeiro não possui qualificação técnica para avaliar se um material ou serviço é ou não necessário a um projeto de Pesquisa e Desenvolvimento ou Eficiência Energética. No entanto, dentro de critérios de razoabilidade e julgamento profissional, o auditor pode e deve reportar qualquer situação que julgar importante para posterior avaliação pelos técnicos da ANEEL.
-

b) Liquidações financeiras

Além da verificação dos documentos de suporte, o auditor deve obter com a EEE as evidências de liquidação financeira das despesas selecionadas na amostra. A comprovação da liquidação financeira se dá por meio de evidências de natureza bancária ou equivalente, considerando que os pagamentos das despesas com projetos são realizados por meio das contas bancárias da EEE, exceto na ocorrência de alguma situação atípica.

Algumas empresas de energia questionam a necessidade de envio das comprovações bancárias, pois possuem certa dificuldade na localização desses documentos devido ao tempo decorrido (principalmente na execução de projetos de longa duração), aos procedimentos internos da empresa e de seu departamento financeiro no registro e arquivamento desses comprovantes, na vinculação da liquidação financeira ao documento de suporte e devido ao volume de transações realizadas considerando o porte das empresas auditadas.

Cumprе ressaltar que a comprovação efetiva da liquidação financeira ocorre por meio da análise de evidências suficientes da saída de recursos do caixa ou equivalente da EEE para o beneficiado. Embora algumas empresas questionem se a apresentação de relatórios dos sistemas internos é suficiente para o auditor, cabe ao mesmo esclarecer que, para cumprimento dos procedimentos previamente acordados, deve-se encontrar a melhor maneira de localizar as evidências dos pagamentos efetuados (borderôs, extratos bancários, autenticações bancárias ou informações oficiais fornecidas pela instituição financeira responsável pelo processamento do pagamento).

Para validação dos testes, as liquidações financeiras devem ser comparadas aos documentos de suporte e com o REFP. Em caso de diferenças, a EEE é acionada para justificar ou apresentar a devida composição dos lançamentos. Em muitos casos, as diferenças estão relacionadas à retenção de impostos, porém, pode haver situações onde existam compensações, créditos, bloqueios ou demais eventos que impactem na comparação entre as evidências. Qualquer exceção que não tenha uma conclusão aceitável, é reportada pelo auditor em seu relatório, podendo ser justificada pela EEE para posterior avaliação da ANEEL.

Nessa mesma linha, é de costume de algumas empresas de energia realizarem pagamentos de várias despesas para um beneficiado em um único lançamento. Para esses casos,

faz-se necessária a composição desses pagamentos objetivando facilitar o cruzamento das informações pelos auditores, agilizando a conclusão dos procedimentos.

c) Prazo de execução do projeto e documentos de suporte

Esse teste apresenta similaridade com o teste relatado no item 2.4.2.1 deste trabalho, “análise do período de execução do projeto”. Quando há diferença em um deles, geralmente, existe uma referência no outro passo do Programa de Trabalho Detalhado.

O passo de teste consiste na obtenção dos documentos de suporte de acordo com a amostra selecionada e sua comparação com o período de execução do projeto informado à ANEEL. Como no item 2.4.2.1, o teste é feito considerando todos os lançamentos registrados no Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP, considera-se que esse teste tem a mesma natureza, porém, considerando apenas a amostra de 20% dos lançamentos da Ordem de Serviço – ODS.

d) Análise das despesas com mão-de-obra própria

O Programa de Trabalho Detalhado demanda aos auditores a análise da comprovação das horas dedicadas ao projeto pelos profissionais da equipe. A comprovação deve ocorrer mediante folha de apontamento de horas ou documento equivalente, contendo o nome do profissional que participou do projeto, número de horas alocadas e valor lançado na Ordem de Serviço do projeto.

Para realizar o teste de registro de horas, o auditor deve realizar alguns passos, detalhados a seguir:

- i. Confrontar as folhas de apontamento de horas selecionadas amostralmente com o Relatório de Execução Financeira do Projeto;
 - ii. Obter evidências da composição da taxa horária dos profissionais constantes nas folhas de apontamento de horas selecionadas e verificar a adequação da taxa aplicada;
-

- iii. Verificar se o volume de horas alocadas em um projeto nos meses testados não ultrapassou o limite regulamentado;
- iv. Verificar se os profissionais com horas registradas no projeto possuem correlação com o mesmo como membros da equipe ou responsáveis.

Ressalta-se que na ausência de procedimento de apontamento de horas pela EEE, ou quando o registro de horas é realizado pelo custo-médio de um departamento ou global, o auditor deve reportar as exceções cabíveis no Relatório de Auditoria.

Outro ponto a ser observado é o número de horas mensais registradas em um projeto, que não podem superar 176 (cento e setenta e seis horas), o que corresponde a 44 (quarenta e quatro) horas semanais em um mês que contém exatas 4 (quatro) semanas. Esse item deve ser cuidadosamente observado pelos auditores, considerando que as empresas podem considerar o limite legal de 220 (duzentas) horas mensais nesse item. Essa observação sobre o limite de horas foi incluída no PPA a partir da versão de 2013, aprovado pelo Despacho ANEEL nº 1.976 de 2013.

Durante a análise da documentação referente à mão-de-obra própria, observou-se que algumas empresas do setor possuem autorização da ANEEL para registro da mão-de-obra própria pelo custo médio de departamento, não havendo isonomia nesse item no setor. Mesmo que essas autorizações não sejam recentes, cabe ao órgão regulador reavaliar sua manutenção, a fim de padronizar o procedimento.

Não menos importante do que os itens acima mencionados, algumas empresas têm como prática não liberar o acesso aos auditores à composição da taxa horária do profissional com horas alocadas no projeto, para realização dos testes. Tais empresas alegam questões de confidencialidade das informações referentes à folha de pagamento.

Vale destacar que um dos princípios fundamentais da ética profissional a ser observado pelos auditores, inclui a confidencialidade das informações auditadas, considerando o Código de Ética Profissional do Contabilista editado pelo Conselho Federal Contabilidade e os princípios gerais da norma NBC TSC 4400, base para o trabalho de auditoria contábil e financeira.

e) Verificação da adequação do tratamento do ISS sobre os lançamentos

Para as despesas da rubrica de Serviços de Terceiros selecionadas na amostra, o auditor procura atentar-se para a adequação em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, pois o mesmo é de responsabilidade da contratada. No caso da cobrança do ISS ser repassada à EEE, o auditor deve relatar a situação como exceção no Relatório de Auditoria, considerando duplicidade da cobrança.

Mesmo não sendo uma situação comum, algumas empresas contratadas podem acabar repassando a cobrança do ISS para a EEE, o que pode onerar a obrigação de investimento e, conseqüentemente, o consumidor.

f) Conferência dos registros contábeis do projeto

A conferência dos registros contábeis do projeto consiste na obtenção do extrato da Ordem de Serviço – ODS ou documento equivalente, que também pode ser denominado razão contábil do projeto, e a comparação dos seus lançamentos com o controle financeiro (REFP) e a documentação de suporte por meio da seleção amostral realizada. Em caso de diferenças entre o extrato da ODS e o REFP, a EEE deve apresentar suas justificativas e realizar os ajustes aplicáveis para que os dois documentos estejam em conformidade para validação pelos auditores.

Para facilitar a análise, o auditor começa pelos totais e, em caso de diferenças, realiza testes de soma e cruzamentos para identificar a origem das inconsistências. Se o problema estiver no REFP, a EEE realiza o ajuste no mesmo e devolve ao auditor para validação. Caso o problema esteja nos registros contábeis, a EEE deve realizar um ajuste, procedimento este que deve ser reportado no Relatório de Auditoria.

g) Análise dos procedimentos de compras e contratações da EEE

De forma similar ao processo detalhado no item 2.4.2.2 deste trabalho “Análise dos processos de contratação”, nesse teste, o auditor verifica se o procedimento de contratação de fornecedores ou prestadores de serviço está de acordo com os controles internos e procedimentos operacionais da EEE. Para esse item, habitualmente, são selecionados os fornecedores e prestadores de serviços constantes na seleção amostral de lançamentos. Da mesma forma que no item 2.4.2.2, são verificados os documentos de contratação, processos, aprovações, assinaturas, datas, valores, registros sistêmicos, dentre outros pontos que se fizerem necessários para validação.

h) Verificação do correto encerramento contábil da Ordem de Serviço - ODS do projeto

Para verificar a adequação do item “h”, o auditor solicita à EEE as evidências do encerramento contábil da Ordem de Serviço, que contenham as datas e os valores das transferências realizadas. A fim de certificar-se que o procedimento foi realizado de forma adequada, o auditor verifica a adequação das contabilizações em relação ao item 8 do PPA, bem como confronta os valores de encerramento contábil com o Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP e com o extrato da ODS.

De acordo com relatos dos auditores, algumas empresas de energia elétrica não apresentavam as evidências de encerramento com as seguintes justificativas:

- i. O encerramento técnico ou bloqueio da ODS foi realizado, porém, o encerramento contábil será realizado após a aprovação final do projeto pela ANEEL;
- ii. O encerramento contábil da ODS será realizado no mês subsequente;
- iii. O encerramento contábil da ODS será realizado após a entrega do Relatório de Auditoria Contábil e Financeira.

Entretanto, o item 8 – Contabilização do PPA é claro ao mencionar: *Os lançamentos contábeis até este ponto devem ser feitos concomitantemente à execução do projeto até sua conclusão, quando a ODS será encerrada. É vedado à empresa manter a ODS em aberto ou “bloqueada” após este evento, aguardando o parecer da ANEEL.*

Nesse sentido, cabe ao auditor relatar como exceção caso não obtenha com a EEE as evidências do encerramento contábil da Ordem de Serviço, contendo data, valor e as contas contábeis movimentadas.

i) Análise das despesas de viagens do projeto

Com base na seleção amostral realizada, caso o projeto tenha despesas registradas na rubrica de Viagens e Diárias, o auditor solicita à EEE as evidências correspondentes para verificação dos seguintes pontos:

- i. Correlação da despesa de viagem com o projeto;
- ii. Origem e destino;
- iii. Objetivo da viagem;
- iv. Profissionais que viajaram;
- v. Preços e condições aplicados.

Cabe à EEE apresentar evidências suficientes para comprovação dos gastos em viagens para análise dos auditores e, posteriormente, se for o caso, dos técnicos da ANEEL.

Independentemente de ter localizado alguma exceção nos itens supramencionados, conforme orientações do Programa de Trabalho Detalhado do PPA, o auditor não deve ampliar a amostra de documentos para testes.

2.4.3 Auditoria dos Projetos e Planos de Gestão

Os projetos de gestão de P&D e os planos de gestão do PEE podem ser realizados bianualmente, a partir da vigência do PROPEE e do PROP&D, e podem considerar 10% (dez por cento) da obrigação de investimento no referido programa. Anteriormente ao PROPEE e PROP&D, a periodicidade dos projetos e planos de gestão era anual e, conseqüentemente, o limite de gastos correspondia a 5% (cinco por cento) da obrigação de investimento.

Atualmente, de acordo com o PROP&D, podem compor os projetos de gestão de P&D os seguintes gastos:

- a) Dedicção horária dos membros da equipe de gestão do Programa de P&D da empresa, que devem ser do seu quadro efetivo ou do mesmo grupo econômico, desde que seja informado em quais projetos do mesmo grupo ele esteja participando. As horas alocadas para cada membro da equipe estão limitadas ao tempo comprovadamente dedicado ao(s) projeto(s), não devendo exceder 176 (cento e setenta e seis) horas por mês;
 - b) Participação dos membros da equipe de gestão em eventos sobre pesquisa, desenvolvimento e inovação – PD&I;
 - c) Participação dos membros da equipe de gestão em cursos, inclusive de pós-graduação, *stricto sensu* ou *lato sensu*, e eventos sobre gestão tecnológica e da informação, gestão de projetos, gestão financeira, gestão da inovação e outros correlatos ao tema. No caso de desligamento de membro da equipe de gestão antes do encerramento do projeto, é reconhecido somente os gastos aplicados durante o período de permanência do membro na referida equipe;
 - d) Desenvolvimento e aquisição de ferramentas e equipamentos de tecnologia da informação, exclusivamente, para gestão do Programa de P&D da empresa. Caso a empresa desenvolva um sistema de informação, deve enviar como anexo ao Relatório Final a documentação das disciplinas de Requisitos e de Análise e Design conforme metodologia de desenvolvimento de software RUP (Rational Unified Process) e Relatório de Pontos de Função detalhado por tipo de função (no formato de planilhas de contagem), conforme metodologia IFPUG (International Function Point Users Group) e de acordo com o Roteiro de Métricas de Software do SISP;
 - e) Prospecção tecnológica, que deve resultar em um relatório a ser enviado à ANEEL anexo ao Relatório Final do Projeto de Gestão;
 - f) Divulgação de resultados de projetos de P&D já concluídos ou em execução, incluindo custos para uma publicação anual resumida em jornal de grande circulação diária;
-

- g) Elaboração de seminários e workshops sobre o Programa de P&D da empresa. Nesses eventos podem ser concedidos brindes cujo valor unitário não ultrapasse R\$ 100,00 (cem reais). O valor total destinado aos brindes não deve ultrapassar 20% (vinte por cento) do limite de valor destinado às atividades de marketing detalhadas na seção 3.2 deste Módulo;
- h) Participação dos responsáveis técnicos pelos projetos de P&D (preferencialmente Coordenador e Gerente de Projeto) nas avaliações presenciais convocadas pela ANEEL ou em reuniões solicitadas pela empresa para tratar de assuntos referentes ao Programa de P&D;
- i) Viagens, diárias e deslocamentos vinculados estritamente às atividades do Projeto de Gestão, tais como passagens, taxa de embarque, locação ou uso de veículos, táxis e diárias (hospedagem e refeições). Essas despesas devem ser detalhadas quanto à sua especificação e necessidade, estando restritos a membros da equipe de gestão, salvo nas hipóteses descritas nos itens 3.1.4.1, letra “h”, e 3.1.4.2, letra “e”.

Abaixo apresentam-se as despesas que podem ser registradas no Projeto de Gestão de P&D, porém, não entram no limite de gastos bianuais de 10% da obrigação de investimento, de acordo com o PROP&D:

Em 3.1.4.2 postula-se que: Exclui-se do limite estabelecido no item 3.1.3 as despesas listadas abaixo:

- a) Apoio à realização do Congresso de Inovação Tecnológica em Energia Elétrica – CITENEL. Em cada ano de realização do CITENEL, a ANEEL define as cotas/parcela limite do investimento em P&D que a empresa poderá destinar à viabilização do evento;
 - b) Contratação de auditoria contábil e financeira para o Projeto de Gestão concluído. Salienta-se que a contratação de empresas privadas de auditoria pelas empresas de energia elétrica que integrem a Administração Pública Federal indireta deve observar a restrição constante do art. 16 do Decreto nº. 3.591, de 6 de setembro de 2000, ou ato superveniente;
-

- c) Busca de anterioridade no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e outras bases de patentes, desde que não tenha sido inserido nos gastos de um projeto de P&D;
 - d) Registro de software ou depósito de patente gerada em projeto de P&D, regulado pela ANEEL, desenvolvido pela empresa de energia, bem como sua manutenção;
 - e) Caso um trabalho técnico decorrente de projeto de P&D do Programa que já tenha sido encerrado seja aprovado para apresentação oral no CITENEL, pode ser inserido no Projeto de Gestão o custeio de despesas de viagens de componente da equipe do projeto de P&D responsável pela apresentação de projeto(s) no evento;
 - f) Projeto para capacitação profissional e tecnológica, contemplando bolsas de estudo no exterior para treinamento profissional, graduação e pós-graduação, cujos beneficiados devem estar vinculados a empresas reguladas do setor de energia elétrica e/ou instituições de ensino técnico e superior reconhecidas pelo Ministério da Educação – MEC. Neste caso específico, não há necessidade de desenvolvimento tecnológico e os temas/áreas elegíveis são os definidos pela ANEEL, disponíveis no portal da Agência, na seção de P&D. O projeto deve estar associado ao Programa “Ciência sem Fronteiras”, coordenado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovação e Comunicações – MCTIC e pelo Ministério da Educação – MEC e pode ser submetido durante toda a vigência do Programa. O montante a utilizar é limitado a 10% (dez por cento) do investimento obrigatório relativo ao período de duração do Programa citado. Os detalhes sobre a forma de operacionalização do projeto associado ao Programa "Ciência sem Fronteiras" são disponibilizados no portal da ANEEL, na seção de P&D;
 - g) Com o intuito de realizar aprimoramentos regulatórios ou gerenciais no Programa de P&D, a ANEEL pode demandar e especificar estudos para avaliação do programa, para prospecção tecnológica ou projeto para desenvolvimento e/ou manutenção de sistema informatizado de gestão. Os resultados obtidos, para esses casos específicos, devem ser integralmente encaminhados à ANEEL.
-

De acordo com o PROPEE, podem compor os planos de gestão do PEE os seguintes gastos:

Em 4.1 especifica-se que: As seguintes ações e atividades poderão ser custeadas com os recursos individuais do Plano de Gestão de cada distribuidora ou de forma cooperativa:

- a) Treinamento de pessoal próprio para gestão do programa
- b) Capacitação de pessoal próprio para execução de projetos, inclusive para medição e verificação de resultados
- c) Participação de pessoal próprio em seminários e oficinas (workshops) relacionados com os programas de eficiência energética
- d) Ações de marketing e divulgação do programa
- e) Aquisição de equipamentos necessários para a realização de medição dos resultados
- f) Aquisição de sistemas de gestão informatizados
- g) Despesas de viagem, alimentação, passagens, locação de veículos e material de consumo, desde que relacionadas a atividades de gestão do programa
- h) Remuneração dos membros da equipe de gestão do PEE da distribuidora, que deverão pertencer ao seu quadro efetivo

Em 4.2 especifica-se que: Visando ao aprimoramento regulatório ou gerencial do PEE, as seguintes atividades poderão ser incluídas no Plano de Gestão, sem que os gastos incorridos sejam considerados na composição do valor-limite definido no item 3.1:

- a) Estudos para avaliação de permanência de resultados de projetos e do programa
 - b) Realização de Audiência Pública do programa
 - c) Apoio à realização do SEENEL – Seminário de Eficiência Energética do Setor Elétrico
 - d) Estudos para definição de metas do PEE
 - e) Estudos para definição de indicadores, além de aquisição de dados e cálculo de indicadores de desempenho do PEE
-

- f) Atividades de avaliação do PEE, como definido no Módulo 9 – Avaliação dos Projetos e Programa
- g) Auditoria contábil e financeira dos projetos e do programa de eficiência energética (PEE)
- h) Chamada Públicas de Projeto de eficiência energética
- i) Processo de validação de M&V.

Além da execução dos mesmos passos de testes estabelecidos para os projetos técnicos de P&D e PEE, para os projetos e planos de gestão os auditores devem realizar a verificação dos seguintes itens:

- i. Limites de gastos, com base no percentual estabelecido na regulamentação em vigor, de acordo com a obrigação de investimento nos programas;
- ii. Ampliação dos limites de gastos no Projeto de Gestão de P&D, caso as Empresas de Energia Elétrica – EEE tenham aplicado recursos nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste no ano anterior ao de verificação;
- iii. Análise da natureza dos gastos registrados no projeto ou plano de gestão de acordo com os manuais de P&D e PEE em vigor.

Ressalta-se que, diferentemente da seleção amostral para os projetos técnicos, a seleção para os projetos e planos de gestão deve ser realizada pelo método aleatório e não por relevância, contudo, considerando o mesmo limite de 20% (vinte por cento) e 200 (duzentos) documentos.

Outrossim, de forma conversadora, mesmo não estando detalhado no PPA, os auditores têm buscado selecionar, no mínimo, 1 (um) gasto de cada rubrica para todas as rubricas registradas no projeto ou plano de gestão e, a partir daí, realizar a seleção amostral aleatória.

2.5 Oportunidades de melhoria

Desde a sua primeira publicação, o documento de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira veio sendo melhorado, com o objetivo de atender as demandas das Empresas de Energia Elétrica – EEE e das Empresas de Auditoria Independente – EAI. No entanto, a partir da análise dos relatórios e dos testes executados, ainda são percebidas dificuldades no processo, que podem ser transformadas em oportunidades de melhoria para o futuro.

A seguir serão relacionadas essas oportunidades de melhoria objetivando um maior detalhamento e clareza nos assuntos contábeis e financeiros relacionados aos programas e projetos de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética.

2.5.1 Oportunidades de melhoria relacionadas ao PPA

a) Item 6 – Determinações

Texto do PPA: “Quando cabível, a auditoria dos programas será feita com base no projeto/plano de gestão cadastrado bianualmente no Sistema de Gestão de P&D e EE da ANEEL.”

Para esse caso, faria sentido avaliar a possibilidade de inclusão de um detalhamento sobre a necessidade, em determinado momento, da realização da auditoria dos programas para as empresas que não executam projetos ou planos de gestão, mas apenas projetos técnicos de P&D ou EE, pois estas podem necessitar de uma verificação de suas movimentações contábeis relacionadas aos programas.

b) Item 6 - Determinações

Texto do PPA: “Para a auditoria do programa, no primeiro trabalho de auditoria de projetos/planos a que EEE se submeta, o auditor analisará os 5 (cinco) anos precedentes, iniciando no mês de janeiro do quinto ano pretérito e encerrando em dezembro do ano anterior

à sua atual visita, sendo necessário, para os trabalhos subsequentes, somente auditoria do programa a partir do primeiro ano civil imediatamente posterior ao último período auditado. (Anexo 02). ”

Nesse caso, pode haver um maior detalhamento sobre a responsabilidade de comprovação das auditorias de programa já realizadas ou a consulta pelos auditores a uma base que permita a visualização dos programas já auditados na EEE.

c) Item 6 - Determinações

Texto do PPA: “Todas as exceções identificadas pelos auditores deverão ser devidamente ajustadas pela Administração da EEE durante ou após a realização do trabalho de auditoria e reportadas em detalhes pela Empresa de Auditoria Independente - EAI no Relatório de Auditoria Contábil e Financeira, além disso, a EAI deve, obrigatoriamente, esclarecer se conferiu o ajuste efetuado pela EEE.”

Para o item supramencionado, de acordo com o texto do PPA, a EAI deve esclarecer se conferiu o ajuste efetuado pela EEE. No entanto, no caso de ajustes realizados pela Administração da EEE após a realização do trabalho de auditoria, não há detalhamento de como deve ser feita e reportada a conferência do ajuste. Nesse sentido, subentende-se que só devam ser reportados à ANEEL os ajustes realizados durante os trabalhos de auditoria.

d) Item 7 - Documentos que devem estar disponíveis no início dos trabalhos da EAI

Texto do PPA: “7. Documentos de comprovação de gastos incorridos e respectivas liquidações financeiras, a serem selecionados com base nas informações contidas nas planilhas apresentadas no Anexo 05. Alerta-se que tais documentos serão apresentados sob a forma original, admitindo-se, porém, a análise de cópias autenticadas quando se tratar de projeto executado por entidade externa à EEE, cujo fornecimento do documento original possa ocasionar problemas com o fisco com alçada sobre tal entidade. ”

Esse item menciona que os documentos de comprovação de gastos incorridos devem ser selecionados com base nas informações contidas nas planilhas apresentadas no Anexo 05. No entanto, o item 5.1 do Anexo 01 – Programa de Trabalho Detalhado menciona que a seleção

deve ser realizada a partir dos lançamentos da Ordem de Serviço, que em muitos casos, possuem uma estrutura diferente do Anexo 05. Nesse caso, é recomendável a padronização das informações dentro do PPA.

e) Item 9 – Resultado dos trabalhos

Texto do PPA: “Como resultado dos trabalhos de auditoria previsto neste Manual, a EAI deverá emitir, para cada um dos projetos concluídos, o Relatório de Auditoria Contábil e Financeira e encaminhá-lo à administração da EEE, que por sua vez o carregará no sistema de gestão de P&D/PEE em até 60 (sessenta) dias após a data de conclusão do projeto, juntamente com o RF, que é um documento que descreve o desenvolvimento, os resultados, o cronograma e o orçamento. A EEE poderá ser convocada para realizar apresentação presencial dos resultados dos projetos concluídos. ”

A ANEEL dá o prazo de 60 (sessenta) dias para que a EEE entregue o Relatório de Auditoria Contábil e Financeira dos projetos concluídos. No entanto, ressalta-se a importância da definição de um prazo para disponibilização da documentação completa para a EAI por parte da EEE. Em muitos casos observados, a convocação da EAI é realizada em um período próximo ao limite, cabendo ao auditor absorver o prazo da EEE para atendimento ao prazo regulatório.

2.5.2 Oportunidades de melhoria relacionadas ao Anexo 01 – Programa de Trabalho Detalhado

a) Item 2.4

Texto do Anexo 01: “2.4. Verificar, com base na Tabela 2.3 (P&D), se o saldo da conta contábil de P&D (2108.1.03 e 2208.1.03), em 31 de dezembro do ano anterior à visita, está menor que o investimento obrigatório dos últimos 24 meses, considerando 31 de dezembro do ano anterior. Para tanto, deve-se excluir do saldo daquela conta, os rendimentos provenientes da remuneração pela taxa SELIC e os lançamentos relacionados à execução dos projetos ainda não concluídos; ”

De forma antecipada, vale mencionar que o PPA deverá ser atualizado para atender às seguintes orientações do PROP&D, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2017:

“Para as empresas enquadradas como concessionárias de serviço público de distribuição e de geração de energia elétrica, permissionárias de serviço público de distribuição de energia elétrica e autorizadas à produção independente de energia elétrica, cujo montante de energia comercializada anualmente seja inferior a 1.000 GWh (mil gigawatts-hora), o montante a que se refere o parágrafo anterior será o equivalente ao investimento obrigatório nos últimos 36 (trinta e seis) meses. ”

“Para os rendimentos provenientes da remuneração pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic, também acumulados na Conta Contábil de P&D, fica estabelecido o horizonte de até 48 (quarenta e oito) meses, a partir da entrada em vigência da Resolução Normativa que aprova estes Procedimentos, para regularização, de forma a atender ao disposto nos parágrafos anteriores, relativos ao acúmulo de valor nessa Conta. ”

b) Item 5.1

Texto do Anexo 01: “5.1. Selecionar para teste documental 20% (vinte por cento) do número total dos lançamentos na ODS ou documento equivalente, para os agentes desobrigados à adoção do MCSE, relacionados aos projetos a auditar, limitando a aplicação deste procedimento ao universo de 200 (duzentos) documentos por projeto (ODS), selecionados dentre aqueles de maior valor computados na ODS, sendo obrigatoriamente necessário selecionar documentos de TODAS as rubricas de despesas (este limite corresponderá ao volume total de documentos a ser inspecionado para cada projeto). Com base na seleção, solicitar os respectivos documentos originais e aplicar os seguintes procedimentos: (...)”

O procedimento menciona que a seleção amostral deve ser feita com base nos lançamentos realizados na Ordem de Serviço – ODS do projeto ou documento equivalente. Porém, nem sempre esses documentos apresentam estrutura adequada de lançamentos, devidamente segregada por rubricas e de forma ordenada, assim como é o Relatório de

Execução Financeira do Projeto – REFP (Anexo 05). Nesse sentido, assim como descrito no item 7 do PPA e item 2.5.1-d deste estudo, o ideal é que a seleção amostral seja realizada de acordo com as informações contidas no REFP, desde que o montante registrado no mesmo esteja em conformidade com o valor constante na ODS do projeto.

2.5.3 Demais oportunidades de melhoria

a) Texto do Anexo 06: *“1) Competência/ Mês 1: mês de abertura da ODS relativa ao projeto que está sendo auditado; “mês n”: mês de encerramento da ODS do projeto; ”*

Para esse item, conforme já mencionado neste trabalho, é recomendável a correção para que a competência/mês 1 se refira a janeiro do ano inicial referente à auditoria do(s) programa(s) e o mês “n” se refira a dezembro do ano final referente à auditoria do(s) programa(s), tanto para a Tabela 6.1, quanto para a Tabela 6.2.

3 ESTUDO DE CASO

Com base no objetivo principal deste trabalho que é demonstrar a necessidade e importância das atividades de auditoria contábil e financeira para projetos e programas de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética, este estudo de caso contempla a análise de relatórios de auditoria contábil e financeira emitidos por duas empresas de auditoria independentes para concessionárias e permissionárias de geração, transmissão e distribuição do setor elétrico. Foram selecionados para análise 100 (cem) relatórios de 20 (vinte) empresas de energia elétrica dos segmentos de geração, transmissão e distribuição, incluindo cooperativas permissionárias, emitidos entre 2013 e 2017. A seleção aplicada permite uma visão sobre os problemas identificados nos trabalhos e as necessidades de adequação das empresas do setor elétrico. O índice de exceções para uma empresa, bem como a existência de não conformidades para diversos agentes do setor podem representar uma necessidade de reavaliação das normas ou de investimentos no âmbito de Governança Corporativa por parte dessas empresas.

Abaixo será apresentada a tabela com as quantidades de empresas analisadas, as quais não foram nomeadas por aspectos de confidencialidade:

Quantidade de empresas	Segmento
3	Geração
4	Concessionária de Distribuição
8	Permissionária de Distribuição (Cooperativa)
5	Transmissão

A seguir é apresentada a tabela com a quantidade de relatórios analisados por tipo (programa, projeto/plano de gestão, projeto de P&D e projeto de EE):

Quantidade de relatórios	Segmento
10	Programas de Pesquisa e Desenvolvimento e/ou Eficiência Energética
10	Projetos de Gestão de P&D ou Planos de Gestão de EE
40	Projetos de Pesquisa e Desenvolvimento
40	Projetos de Eficiência Energética

O estudo de caso permitiu identificar quais são as exceções mais comuns levantadas pelos auditores, considerando a amostra colhida, bem como apresentar situações onde os procedimentos, previamente acordados, podem ser aperfeiçoados, para melhoria dos controles internos das empresas de energia elétrica, padronização da apresentação de informações e dos testes realizados pelos auditores independentes.

A partir da obtenção dos 100 relatórios de auditoria contábil e financeira, foi realizada análise qualitativa das exceções identificadas pelos auditores, considerando o Programa de Trabalho Detalhado – Anexo 01 do Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE. Versão 2016 PPA/2016.

As exceções identificadas foram tabuladas em planilha Excel, permitindo análises em relação às tendências, comparativos entre empresas do setor, grau de importância das exceções associado ao risco de reprovação do gasto pela ANEEL, bem como ter uma base do índice de relatórios que não apresentaram inconsistências.

Dos 100 (cem) relatórios analisados, 63% apresentaram, no mínimo, uma exceção. Dos 440 (quatrocentos e quarenta) testes de auditoria verificados, foram identificadas exceções, aplicando-se média ponderada, para 12,7%.

Relatórios Analisados	Índices de exceções por relatórios	Testes analisados	Índice de exceções por testes
100	63%	440	12,7%

O detalhamento da verificação e o resultado da tabulação dos relatórios está apresentado no item 4 deste trabalho – Análise.

3.1 PREMISSAS

Considerando o estudo realizado, podem ser consideradas algumas premissas a partir da análise dos relatórios:

- O número de relatórios analisados não permite uma visualização do todo, porém, apresenta situações habitualmente identificadas pelos auditores na realização dos procedimentos previamente acordados;
 - Relatórios emitidos em um período próximo para a mesma empresa geralmente apresentam exceções similares, as quais podem ter sido sanadas pelas Empresas de Energia Elétrica após a auditoria;
 - O nível de maturidade de Governança Corporativa e do ambiente de controles internos das Empresas de Energia Elétrica pode afetar significativamente os resultados dos trabalhos;
 - A capacidade dos profissionais das empresas na elaboração das planilhas de suporte, organização em relação à separação de evidências, apresentação dos dados e, justificativas aos auditores, tem grande relevância no nível de detalhamento e adequação dos relatórios.
-

4 ANÁLISE

A partir da seleção amostral, tabulação e qualificação de relatórios de auditoria contábil e financeira, com base nos critérios apresentados no Estudo de Caso deste trabalho, foi possível a identificação do percentual e quantidade de exceções por item do documento de Procedimentos Previamente Acordados, bem como apurar o percentual de relatórios que não tiveram nenhuma exceção apontada. Além da apresentação dos índices, foi realizada a análise qualitativa das exceções, que será apresentada a seguir, por tópicos.

4.1 Relatórios de Auditoria dos Programas de P&D e PEE

Foram analisados 10 (dez) relatórios de auditoria dos programas de 9 (nove) empresas do setor elétrico. Ressalta-se que nos 10 (dez) relatórios foi identificada diferença em pelo menos 1 (um) item do documento de Procedimentos Previamente Acordados – PPA.

Considerando 20 (vinte) itens do PPA analisados por relatório e 200 (duzentos) para a amostra selecionada, foram apuradas diferenças em 65 (sessenta e cinco), representando 32,5% dos testes realizados.

A seguir, serão apresentadas as estatísticas das diferenças por item e as conclusões sobre os resultados:

Item 1 – Apuração da ROL e da obrigação de investimento

Para 6 (seis) dos 10 (dez) relatórios analisados, foi apurada diferença entre a obrigação apresentada pela EEE no Anexo 02 – Planilhas de Cálculo da ROL e o montante efetivamente contabilizado, com base nos registros contábeis disponibilizados.

Essa diferença ocorre, habitualmente, por mudanças nos valores que compõem a ROL ou ajustes contábeis realizados oriundos de exercícios anteriores.

Item 2 – Aplicação de recursos em projetos de Eficiência Energética destinados a unidades consumidoras de baixo poder aquisitivo (projetos anteriores a 20 de janeiro de 2010)

Não foram apuradas exceções dentro da amostra selecionada por alguns fatores:

- Para 60% da amostra, o procedimento não é aplicável (geradoras ou transmissoras);
- Os programas das distribuidoras auditados contemplam projetos carregados no Sistema de Gestão da ANEEL após janeiro de 2010.

Item 3 – Aplicação de recursos em projetos de Eficiência Energética destinados a unidades consumidoras de baixo poder aquisitivo (projetos posteriores a 20 de janeiro de 2010)

Dos 4 (quatro) relatórios onde o item é aplicável, foi identificada exceção para 1 (um), onde o percentual de aplicação em projetos para unidades consumidoras de baixo poder aquisitivo foi menor do que 60%. A justificativa da EEE foi que um de seus projetos de eficiência energética, em comunidades de baixo poder aquisitivo, foi realizado conjuntamente com a área de combate as perdas não técnicas, onde parte do seu custo foi apropriado de forma equivocada no centro de custo da empresa para combate as perdas não técnicas. Essa apropriação foi revertida para compor o montante aplicado em projetos de Eficiência Energética, fazendo com que a empresa atendesse ao limite regulatório.

Itens 4 ao 14 – Análise das movimentações contábeis entre as informações preenchidas no Anexo 6 e os registros contábeis

Esses itens representam grande parte das diferenças identificadas nos trabalhos de auditoria dos programas por algum dos seguintes aspectos:

- Dificuldade no preenchimento das informações do Anexo 6 pela EEE;
-

- Inconsistência entre as informações do Anexo 2 – Cálculo da ROL e Anexo 6 – Movimentações Contábeis (em decorrência de ajustes, mudanças de base, dentre outros fatores);
- Problemas relacionados à metodologia de cálculo da SELIC sobre a obrigação (item 6), onde foram identificadas exceções em 8 (oito) dos 10 (dez) relatórios da amostra;
- Limitações sistêmicas ou de processos da EEE.

Aproximadamente 44% dos testes relacionados ao Anexo 6 trouxe exceções aos relatórios de auditoria do programa.

Itens 15 ao 18 – Análise dos boletos e comprovantes de recolhimento ao FNDCT e MME

Com 20% de exceções dentre os testes realizados, de acordo com a amostra de relatórios selecionada, as questões relacionadas aos recolhimentos ao FNDCT e MME geralmente contemplam os seguintes quesitos:

- Diferença entre os valores constantes no Anexo 2 (cálculo da obrigação) e os montantes efetivamente recolhidos;
- Pagamentos em atraso;
- Não apresentação de boletos ou comprovantes bancários de liquidação financeira (que ocasionalmente são substituídos, de forma compensatória, pelas EEE na disponibilização dos relatórios de pagamentos do FNDCT e MME)

Itens 19 e 20 – Análise do limite regulatório dos saldos das contas de P&D e PEE

A partir da fórmula de cálculo para verificação do limite regulatório dos saldos das contas de P&D e PEE foram identificadas exceções em 2 (dois) dos 10 (dez) relatórios selecionados por amostra, estando relacionadas a saldo a aplicar pelas empresas auditadas. Nesses casos, as EEE justificaram se comprometendo a ajustar o seu limite no final do ano no qual a auditoria foi realizada.

4.2 Relatórios de Auditoria dos Projetos e Planos de Gestão de P&D e PEE

Foram selecionados 10 (dez) relatórios de projetos e planos de gestão para análise. Dentro da amostra selecionada, foram identificadas exceções em apenas 1 (um) dos relatórios, relacionadas a lançamentos realizados no projeto anteriores à data de início informada à ANEEL. Tais despesas foram justificadas pela companhia como sendo aplicáveis ao projeto de gestão do ano anterior, mas devido ao processo interno de aprovação, não houve tempo hábil de registro no mesmo, impactando na necessidade de lançamento da despesa no projeto do ano seguinte, o qual estava sendo auditado.

Vale ressaltar que 2 (dois) projetos selecionados na amostra não tiveram despesas registradas, com base na verificação dos relatórios.

4.3 Relatórios de Auditoria dos Projetos de P&D

Foram analisados neste estudo 40 (quarenta) relatórios de projetos de Pesquisa e Desenvolvimento, na execução de 11 (onze) testes constantes no PPA para cada relatório.

Num contexto geral da amostra, os auditores identificaram diferenças em 7,9% dos testes realizados. Pode-se verificar, a seguir, um resumo das considerações mais frequentes nos relatórios de auditoria. Importante destacar que as diferenças a seguir apresentadas referem-se

apenas à análise da amostra, pois caso esta tivesse sido ampliada, outras exceções poderiam ser identificadas e relatadas.

Item 1 – Análise do período de execução do projeto

3 relatórios com exceção.

- Lançamentos anteriores à data de início da execução do projeto informada à ANEEL
- Lançamentos posteriores à data de conclusão da execução do projeto informada à ANEEL

Item 2 – Análise do processo de contratação de instituição executora

3 relatórios com exceção.

- Lançamentos registrados no projeto fora do prazo de vigência contratual com a instituição executora

Item 3 – Análise de notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes

4 relatórios com exceção.

- Diferenças entre valores registrados no REFP e valores dos documentos de suporte apresentados pela EEE
- Não disponibilização do documento de suporte pela EEE aos auditores
- Duplicidade de lançamentos no projeto

Item 4 – Verificação das liquidações financeiras

3 relatórios com exceção.

- Diferença entre valor líquido da nota fiscal e valor efetivamente pago
-

- Pagamento à empresa diferente da contratada
- Pagamento realizado em atraso

Item 5 – Verificação do período de execução do projeto com base nas notas fiscais selecionadas

3 relatórios com exceção.

- Lançamentos anteriores à data de início da execução do projeto informada à ANEEL
- Lançamentos posteriores à data de conclusão da execução do projeto informada à ANEEL

Item 6 – Conferência dos registros de mão-de-obra própria

5 relatórios com exceção.

- Comprovantes de apontamento de horas não apresentados pela EEE
- Metodologia de cálculo da taxa homem/hora por centro de custo e não por profissional com horas alocadas no projeto

Item 7 – Análise da tratativa sobre o ISS para as despesas com serviços

Sem exceções.

Para esse item, a incidência de exceções é pequena, porém, cabe ao auditor analisar todas as despesas de serviços de terceiros com o objetivo de identificar possível dupla cobrança do ISS.

Item 8 – Verificação dos registros contábeis do projeto

1 relatório com exceção.

- Diferença entre valor total do REFP e montante registrado na ODS do projeto
-

Item 9 – Análise do processo de contratação para materiais e serviços

2 relatórios com exceção.

- Diferença entre documentação suporte relacionada o processo de contratação e dados do REFP
- Lançamentos registrados no projeto fora do prazo de vigência contratual

Item 10 – Conferência do procedimento de encerramento contábil do projeto

6 relatórios com exceção.

- Encerramento contábil não realizado, programado para data posterior
- Documentação suporte do encerramento contábil não apresentada pela EEE

Item 11 – Análise das despesas de viagens

5 relatórios com exceção.

- Despesa com o CITENEL registrada no projeto de P&D e não em um projeto de gestão, conforme orienta o PROP&D

4.4 Relatórios de Auditoria dos Projetos de EE

Foram analisados neste estudo 40 (quarenta) relatórios de projetos de Eficiência Energética, na execução de 11 (onze) testes constantes no PPA para cada relatório.

Num contexto geral da amostra, os auditores identificaram diferenças em 15,4% dos testes realizados. Pode-se verificar, a seguir, um resumo das considerações mais frequentes nos relatórios de auditoria. Importante destacar que as diferenças a seguir apresentadas referem-se

apenas à análise da amostra, pois caso esta tivesse sido ampliada, outras exceções poderiam ser identificadas e relatadas.

Item 1 – Análise do período de execução do projeto

18 relatórios com exceção.

- Lançamentos posteriores à data de conclusão da execução do projeto informada à ANEEL

Importante comentar que no Programa de Eficiência Energética não se costuma utilizar o XML de Prorrogação, assim como no P&D. Portanto, a extensão do período de execução do projeto é reportada à ANEEL quando do envio do Relatório Final – RF do projeto.

Item 2 – Análise do processo de contratação de instituição executora

5 relatórios com exceção.

- Valor dos registros no projeto superior ao montante contratado, devido ao diferencial de alíquota de ICMS
- Registros efetuados no projeto após o término do prazo de vigência contratual

Item 3 – Análise de notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes

11 relatórios com exceção.

- Despesas registradas no REFP pela data de lançamento e não pela data de emissão do documento de suporte
 - Documentação suporte não apresentada
 - Diferença entre valor da nota fiscal e REFP
 - Valor gasto com Marketing superior ao limite regulatório
-

Item 4 – Verificação das liquidações financeiras

4 relatórios com exceção.

- Diferença entre nota fiscal e liquidação financeira
- Não apresentação pela EEE das evidências de liquidação financeira
- Recolhimento indevido do ISS pela contratante, sendo que o mesmo é de responsabilidade da contratada

Item 5 – Verificação do período de execução do projeto com base nas notas fiscais selecionadas

18 relatórios com exceção.

- Lançamentos posteriores à data de conclusão da execução do projeto informada à ANEEL

Assim como no item 1, é importante comentar que no Programa de Eficiência Energética não se costuma utilizar o XML de Prorrogação, assim como no P&D. Portanto, a extensão do período de execução do projeto é reportada à ANEEL quando do envio do Relatório Final – RF do projeto.

Item 6 – Conferência dos registros de mão-de-obra própria

4 relatórios com exceção.

- Metodologia de cálculo da taxa homem/hora por centro de custo e não por profissional com horas alocadas no projeto

Item 7 – Análise da tratativa sobre o ISS para as despesas com serviços

1 relatório com exceção.

- Recolhimento indevido do ISS pela contratante, sendo que o mesmo é de responsabilidade da contratada
-

Item 8 – Verificação dos registros contábeis do projeto

Sem exceções.

Para a amostra selecionada, todos os registros contábeis estavam de acordo com os relatórios de execução financeira dos projetos – REFP.

Item 9 – Análise do processo de contratação para materiais e serviços

5 relatórios com exceção.

- Valor registrado no projeto maior do que o constante no instrumento contratual
- Instrumento contratual não previa subcontratação, porém, despesa com subcontratado foi registrada no projeto
- Registros realizados no projeto posteriores ao prazo de vigência contratual

Item 10 – Conferência do procedimento de encerramento contábil do projeto

2 relatórios com exceção.

- Diferença entre valor constante no REFP e encerramento contábil

Nesse caso, a EEE se comprometeu a realizar o ajuste do encerramento contábil efetuado.

Item 11 – Análise das despesas de viagens

Sem exceções.

Nos projetos de eficiência energética analisados, as despesas com viagens e diárias não foram necessárias para o desenvolvimento das atividades.

5 CONCLUSÃO

O setor elétrico brasileiro passa constantemente por alterações normativas e regulatórias, tanto nos aspectos técnicos, quanto nas práticas contábeis, financeiras e de gestão. Os programas de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética acompanham essa evolução, a partir das medidas adotadas pela ANEEL e pelo governo, com base nas discussões conjuntas de autarquias, empresas do setor e suas associações, conselheiros, consumidores e outros interessados no desenvolvimento do processo regulatório.

Nesse sentido, a colaboração entre ANEEL, Ministério de Minas e Energia, concessionárias de energia e auditores independentes tem contribuído para a melhoria no controle dos recursos públicos destinados aos programas. Certamente, os processos ainda carecem de melhorias e detalhamento em algumas ações. Porém, num contexto principal de controle contábil e financeiro, a fiscalização e a auditoria trouxeram benefícios e continuidade aos projetos voltados à inovação, desenvolvimento, otimização do consumo e eficiência energética.

De acordo com os resultados das análises deste trabalho, verificou-se que 63% (sessenta e três por cento) dos relatórios de auditoria contábil e financeira continham inconsistências por parte das empresas auditadas, sendo que esse número representa um índice alto, considerando que as atividades possuem uma regulamentação específica e detalhada. Importante ressaltar que todos os relatórios de auditoria do programa analisados continham exceções em, no mínimo, 1 (um) procedimento.

Dos testes de auditoria oriundos dos procedimentos previamente acordados, 12,7% (doze inteiros e sete décimos percentuais) continham exceções identificadas pelos auditores independentes, a partir da média ponderada entre relatórios de auditoria de programas, projetos de gestão e projetos técnicos de P&D e EE.

A maior parte das exceções identificadas refere-se ao fornecimento de informações adequadas pelas empresas de energia elétrica aos auditores, que estejam em linha com seus registros contábeis e controles financeiros.

A partir dos resultados supramencionados, esse estudo permitiu concluir, considerando os índices e a análise das inconsistências identificadas nos relatórios verificados, que as ações de auditoria contábil e financeira são, atualmente, necessárias e essenciais, trazendo subsídios

concretos para a ANEEL na aprovação ou reprovação dos programas e projetos, bem como, possibilitando que recursos inadequadamente utilizados possam ser reinvestidos pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas. Adicionalmente, a análise dos relatórios possibilitou a apresentação de pontos que devem ser discutidos e aperfeiçoados pelos agentes do setor nos âmbitos de governança corporativa, controles internos, normas contábeis e adequação das informações, maximizando seus resultados para o bem do setor elétrico e dos consumidores.

Vale ressaltar que, além do aperfeiçoamento na regulamentação, cabe aos agentes do setor elétrico o aprimoramento do seu nível de maturidade no âmbito da governança corporativa, controles internos, gerenciamento de riscos e compliance, bem como, fortalecimento da cultura interna de importância do uso adequado de recursos públicos.

Os aspectos contábeis e financeiros, assim como os procedimentos de auditoria independente são dignos de novos estudos e pesquisas, pelos meios acadêmico e profissional, para dar suporte ao agente regulador, atender às dificuldades das empresas do setor elétrico e adequar os controles sobre o erário.



6 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 10.848 de 15 de março de 1984.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 9.991, de 24 de julho de 2000.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 11.465, de 28 de março de 2007.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 12.212, de 20 de janeiro de 2010.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 13.203, de 8 de dezembro de 2015.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Lei nº 13.280, de 3 de maio de 2016.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). **Manual para elaboração do Programa de Eficiência Energética.** Brasília: ANEEL, 2008. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). **Manual do programa de pesquisa e desenvolvimento do setor de energia elétrica / Agência Nacional de Energia Elétrica.** Brasília: ANEEL, 2008. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). **Manual do programa de pesquisa e desenvolvimento tecnológico do setor de energia elétrica / Agência Nacional de Energia Elétrica.** Brasília: ANEEL, 2006. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). **Manual do programa de pesquisa e desenvolvimento tecnológico do setor de energia elétrica / Agência Nacional de Energia Elétrica.** Brasília: ANEEL, 2012. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). **Manual do programa de pesquisa e desenvolvimento tecnológico do setor de energia elétrica: Ciclo 2005-2006.** Brasília: ANEEL, 2006. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.



_____. **RESOLUÇÃO ANEEL Nº 185, DE 21 DE MAIO DE 2001.** Revogada pela Resolução Normativa ANEEL nº 233, de 24.10.2006. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO Nº 394, DE 17 DE SETEMBRO DE 2001.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 176, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2005.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 219, DE 11 DE ABRIL DE 2006.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 316, DE 13 DE MAIO DE 2008.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 504, DE 14 DE AGOSTO DE 2012.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 754, DE 13 DE DEZEMBO DE 2016.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 300, DE 12 DE FEVEREIRO DE 2008.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **RESOLUÇÃO Nº 492, DE 3 DE SETEMBRO DE 2002.** Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Manual de Orientação dos Trabalhos de Auditoria dos Programas e Projetos de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – PEE.** Regulados pelas REN 316/2008 e 300/2008. Versão 01 de 2010. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Manual de Orientação dos Trabalhos de Auditoria Contábil e Financeira dos Projetos, Projetos/Planos de Gestão e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – PEE** Regulados pelas REN 316/2008 e 300/2008. Versão 02 de 2010. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Manual de Orientação dos Trabalhos de Auditoria Contábil e Financeira dos Projetos, Projetos/Planos de Gestão e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – PEE** Regulados pelas REN 316/2008 e 300/2008. Versão 01 de 2011. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento–P&D e Eficiência Energética–EE.** Regulados pelas REN 316/2008 e 300/2008 e respectivas alterações. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

_____. **Manual de Procedimentos Previamente Acordados para Auditoria Contábil e Financeira de Projetos, Planos e Programas de Pesquisa e Desenvolvimento – P&D e Eficiência Energética – EE.** Versão 2016 PPA/2016. Disponível em www.aneel.gov.br. Acesso em 18 de abril de 2017.

CARDOZO, J.. ORIGEM E CONCEITOS DE AUDITORIA. **REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ**, América do Norte, 2, jun. 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/1570/1548>. Acesso em: 20 de abril de 2017.

7 LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL
Eficiência Energética - EE
Empresa de Auditoria Independente – EAI
Empresa de Energia Elétrica - EEE
Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON
Manual de Contabilidade do Setor Elétrico - MCSE
Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica - MCPSE
Ministério de Minas e Energia – MME
Ordem de Serviço - ODS
Pesquisa e Desenvolvimento – P&D
Procedimentos do Programa de Eficiência Energética – PROPEE
Procedimentos do Programa de Pesquisa e Desenvolvimento – PROP&D
Programa de Eficiência Energética – PEE
Receita Operacional Líquida – ROL
Relatório de Execução Financeira do Projeto – REFP
Relatório Final – RF
Resolução Normativa – REN
Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira – SFF
Superintendência de Pesquisa e Desenvolvimento e Eficiência Energética - SPE
Taxa de Juro Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC
