

**AUDITORIA E CERTIFICAÇÃO DE INVESTIMENTOS NO SETOR
DE SANEAMENTO: ATIVIDADES DA LEI Nº 11.445/07 A SER
EXECUTADA PELAS AGÊNCIAS REGULADORAS**

RESOLUÇÃO Nº 010/2020



RESOLUÇÃO Nº 010/2020

A Superintendência da Agência Reguladora de Serviços Públicos do Município de Casa Branca – ARESPCAB, criada pela Lei Complementar Municipal nº 3.634, de 6 de dezembro de 2019, que instituiu o Regimento Interno da Agência Reguladora de Serviços Público do Município de Casa Branca – ARESPCAB, no uso de suas atribuições,

RESOLVE:

Estabelecer diretrizes e normas a respeito de auditoria e certificação de investimentos no setor de saneamento, embasadas nas atividades da Lei nº 11.445/07, na sua totalidade, a ser executada pela Agência Reguladora de Serviços Públicos de Casa Branca – ARESPCAB

Contextualização

A atividade regulatória de monitoramento dos custos, aprovação de plano de contas e mecanismos de informação, auditoria e certificação de ativos são exemplos de obrigações que serão objetos da edição de normas pela Agência Reguladora, conforme previsto nos incisos VI e VIII do art. 23 e art. 42 da Lei Federal nº 11.445/07.

Em relação à monitoração de custos, plano de contas e mecanismos de informação, Rehbein e Gonçalves (2008) apresentam a contabilidade regulatória como instrumento de geração das informações necessárias à regulação econômico-financeira dos contratos de concessão dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Como os autores relatam, a contabilidade regulatória é fundamental para o controle patrimonial dos ativos que serão remunerados pelas tarifas, bem como para proporcionar informações que assegurem a aplicação

De procedimentos de auditoria e certificação dos investimentos realizados pelo prestador de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário.

Segundo o art. 42 da Lei nº 11.445/07, os valores investidos em bens reversíveis pelos prestadores constituirão créditos perante o titular e os valores já recuperados e os respectivos saldos deverão ser anualmente auditados e certificados pela Agência Reguladora. A abrangência do art. 42, transcrito a seguir, caracteriza a auditoria completa dos valores investidos, envolvendo os bens imobilizados na prestação dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, em especial os bens reversíveis.

Art. 42. Os valores investidos em bens reversíveis pelos prestadores constituirão créditos perante o titular, a serem recuperados mediante a exploração dos serviços, nos termos das

normas regulamentares e contratuais e, quando for o caso, observada a legislação pertinente às sociedades por ações. [...]

§ 2º os investimentos realizados, os valores amortizados, a depreciação e os respectivos saldos serão anualmente auditados e certificados pela entidade reguladora. [Destaques no original]

A auditoria dos investimentos visa certificar os valores investidos pelo prestador de serviços, após a auditoria certificada por uma empresa especializada, contratada pela concessionária, que apresentará a constatação efetiva das obras e dos investimentos executados, através de laudos e vistorias técnicas, que serão objetos de remuneração pelas tarifas, devendo ser controlados pelo Município para fins de reversão dos bens durante ou ao final do contrato, caso necessário.

Nesse caso, a tarifa deverá remunerar o capital investido, mediante a aplicação de taxa de retorno adequada para a atividade sobre o investimento devidamente certificado e auditado. Quando tratam da política tarifária, Freitas e Barbosa (2008) propõem, por norma de referência, o regime de regulação por incentivo, objetivando a busca da eficiência técnica e operacional dos prestadores de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Nesse sentido, Rehbein e Gonçalves (2008, p. 478 e 479), ao tratarem da normatização da contabilidade regulatória para a política tarifária, propõem:

Art. 32. O sistema contábil do prestador de serviços deverá reconhecer adequadamente os custos operacionais eficientes, segundo o nível de qualidade dos serviços ofertados, bem como deve ser realizado o controle adequado dos investimentos realizados.

§ 1º O controle dos custos operacionais eficientes visa proporcionar a modicidade tarifária, preservado o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

§ 2º As informações sobre os investimentos realizados visam assegurar a remuneração adequada ao prestador de serviços, bem como o controle da depreciação de acordo com a vida útil dos bens. [Destaques no original]

Mencionados autores (2008, p. 480) descrevem a necessidade de relatórios contábeis destinados ao controle sobre os investimentos realizados:

Art. 37. O prestador de serviços deverá encaminhar anualmente à Agência Reguladora seu Plano de Investimentos na forma e no prazo por ela definido.

Parágrafo único. Os custos relativos aos investimentos necessários ao cumprimento dos Planos de Investimentos deverão ser discriminados detalhadamente pelo Município,

devendo o prestador de serviços enviar à Agência Reguladora relatórios periódicos para acompanhamentos **físicos e financeiros dos investimentos**, que serão objeto de **auditoria e certificação pela Agência**. [Destaques no original]

Em relação à política tarifária, conforme descrevem Freitas e Barbosa (2008, p. 453, 466 e 467), o regime tarifário possui implicações diretas no referente aos investimentos realizados pelo prestador de serviços, conforme consta dos seguintes artigos da norma de referência proposta por estes autores:

Art. 2º O regime tarifário adotado será o de Regulação por Incentivos, obedecida a legislação pertinente.

Parágrafo único. Entende-se por Regulação por Incentivos um conjunto de regras que estimulam as empresas a aumentarem sua produtividade e a compartilharem os resultados com os usuários na forma de **redução da parcela das tarifas destinadas à remuneração de seus custos e investimentos**. [...]

Art. 41. A Agência Reguladora editará normas específicas sobre a aplicação das metodologias, observando-se os anexos a esta Resolução, adaptadas aos condicionantes locais, e, se for o caso, a cada prestador de serviços, depois de amplamente discutida em Consulta Pública, para:

[...]

IV – Definição da base de remuneração do capital investido – Anexo IV.

Parágrafo único. **Por base de remuneração se compreendem os investimentos prudentes realizados** pelo prestador de serviços abastecimento de água e/ou de esgotamento sanitário, de acordo com as condições estabelecidas nos contratos e nas normas legais e regulamentares, em especial com os níveis de qualidade exigidos.

[...]

Art. 44. Uma vez definida a base de remuneração inicial, a movimentação dos ativos deverá ser efetuada de acordo com Resolução específica emitida pela Agência Reguladora, observada a legislação pertinente.

Parágrafo único. Até a publicação da norma referida no caput deste artigo, deverão ser utilizados os seguintes critérios:[...] [destaques no original]

Nesse contexto, este capítulo apresenta uma proposta de norma de referência para auditoria e certificação dos investimentos na prestação dos

serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, em especial aos bens reversíveis, buscando atender o Art. 42 da Lei nº 11.445/07, que atribui essa atividade, de forma explícita e direta, à execução anual pelas Agências Reguladoras.

Fundamentação teórica

A fundamentação teórica para o atendimento da premissa legal sobre auditoria e certificação de investimentos realizados pelos prestadores de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário abrange os seguintes pontos: controle interno do ativo imobilizado; auditoria contábil de forma geral; auditoria contábil específica para o ativo imobilizado e instruções contábeis para o controle do ativo imobilizado.

Controle interno do ativo imobilizado

A abordagem sobre o controle interno do ativo imobilizado visa fornecer os elementos teóricos a serem examinados em uma auditoria sobre investimentos efetuados na operação de determinada atividade. Já a revisão do controle interno tem a finalidade de determinar ao auditor qual a confiabilidade que este sistema lhe oferece para a definição dos procedimentos, extensão e profundidade dos trabalhos de auditoria. Portanto, é fundamental que o auditor dedique tempo à revisão dos controles internos existentes no prestador de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, para avaliar sua eficiência e eficácia.

Na revisão do controle interno dos bens do ativo imobilizado devem-se questionar, no mínimo, se: Existem autorizações para compras de bens; existe sistema de identificação dos bens; existe controle das baixas e transferências; existe política para contabilização de gastos com imobilizado; existe controle dos custos, depreciações e outras peculiaridades; há conciliação do controle físico dos bens com o contábil; há levantamento físico periódico dos bens com inspeção local; há identificação dos bens obsoletos, totalmente depreciados para baixa ou aproveitamento.

Alguns autores, a exemplo de Franco e Marra (2001), Oliveira (2006) e Discrepa (2007), apresentam exemplos de pontos de controle interno comumente encontráveis na área do imobilizado, tais como: contagens físicas periódicas com investigação das diferenças; sistema de autorização para aquisições e vendas de bens do imobilizado apontando sua finalidade, custo estimado e, possivelmente, localização prevista; sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do imobilizado; limites de capitalização quanto a valores e tempo de vida útil; segregação de funções entre o setor de compras, recepção dos bens do imobilizado e controle patrimonial; cadastros dos bens segundo a sua natureza, discriminando as taxas de depreciação de forma a facilitar o seu cálculo; compras de bens patrimoniais planejadas e cobertas por verba orçamentária; documentação dos bens patrimoniais, principalmente imóveis, cuidadosamente arquivada e protegida; nominação de todo bem patrimonial mediante aposição de etiquetas apropriadas, para facilitar sua identificação e a do responsável pelo uso dos

bens, que deve assinar o Termo de Responsabilidade específico; movimentação do bem patrimonial móvel entre os órgãos da empresa acompanhada de documentação na qual conste a autorização correspondente; e existência de política de cobertura de seguros adequada.

Auditoria contábil de forma geral

A auditoria contábil pode ser de diversos tipos e cada uma delas possui características próprias e objetivos específicos com o objeto a ser analisado. Oliveira e Diniz Filho (2001) apresentam o tipo de auditoria denominado de cumprimento normativo ou *compliance audit*, o qual aplicado na verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pelas Agências Reguladoras em suas atividades. Nos procedimentos de auditoria e certificação dos investimentos, a serem executados pelas Agências Reguladoras, pode-se eleger um modelo híbrido de auditoria que inclui procedimentos quanto à auditoria das demonstrações contábeis, auditoria operacional e de cumprimento normativo ou *compliance audit*.

Segundo Crepaldi (2002, p. 23), “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”. Por meio dos objetivos, a auditoria obtém a certificação do patrimônio como um todo. Nesse processo, pode levar em consideração informações obtidas fora da empresa como confirmações de contas de terceiros.

Para Attie (1998), a finalidade estabelecida para uma auditoria contábil é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, porém com capacitação técnica e profissional para emití-la. O objeto a ser examinado pode estar apresentado em diversas formas, como, por exemplo, um saldo contábil, um documento e um formulário.

As normas relativas à pessoa do auditor e à execução do trabalho de auditoria contábil são estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e classificam-se em Normas Profissionais, que estabelecem regras para o exercício profissional, caracterizadas pelo prefixo NBC-P, e em Normas Técnicas, que definem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados pela contabilidade, caracterizadas pelo prefixo NBC-T.

Alguns conceitos e procedimentos, como os expostos a seguir, são tradicionalmente utilizados pelo processo de auditoria contábil e se coadunam perfeitamente com os objetivos a serem atingidos pelas Agências Reguladoras de auditar e certificar os investimentos realizados pelas prestadoras de serviços de água e esgotamento sanitário. São eles: Planejamento de Auditoria; Procedimentos de Auditoria (Exame Físico, Confirmação, Exame da Documentação Original, Conferência de Cálculos; Exame dos Lançamentos Contábeis, Investigação Minuciosa, Inquérito, Exame dos Registros Auxiliares, Correlação das Informações Obtidas, Observação); Papéis de Trabalho; e Emissão dos Relatórios de Auditoria.

Auditoria contábil específica para o ativo imobilizado

O campo de exame do ativo imobilizado compreende os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades do prestador de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram ao prestador de serviços os benefícios, riscos e controle desses bens. Nesse conceito estão incluídos os bens tangíveis, como, por exemplo, terrenos, prédios, instalações, máquinas, equipamentos, veículos, móveis e utensílios, benfeitorias em imóveis de terceiros, bem como as imobilizações em andamento. Também deverão ser incluídos no exame os almoxarifados de bens do imobilizado, isto é, aqueles com peças ou equipamentos reservados à aplicação nas imobilizações e que tenham vida útil que justifique o tratamento, bem como as contas retificadoras do ativo imobilizado da qual fazem parte as depreciações, amortizações e exaustão.

Até o advento da Lei nº 11.638/07, a defasagem entre o valor de mercado dos bens e os seus valores contábeis, em virtude, não só, de efeitos inflacionários, mas da existência de uma valorização natural dos bens em função de diversos fatores, era reconhecida mediante a reavaliação de bens, contabilizada para eliminar essa distorção, e representava a diferença entre o valor de mercado do bem e o seu valor líquido contábil. A partir da mencionada lei, a companhia não poderá reconhecer contabilmente a reavaliação do ativo imobilizado, mas isto não impede se fazer uma avaliação dos ativos e registrá-la em controles extra contábeis.

Ao se referirem ao objetivo básico do exame e auditoria do imobilizado, Franco e Marra (2001) e Crepaldi (2007) fazem os seguintes apontamentos: assegurar-se de que o custo corrigido desses bens não representa superavaliação e de que as depreciações acumuladas estão em bases aceitáveis; constatar a existência, posse e propriedade dos bens, bem como a existência, ou não, de ônus e, em caso afirmativo, sua natureza e extensão; examinar a adequação da classificação contábil, consideradas a natureza, vida útil e utilização de tais bens; determinar se foram utilizados os princípios fundamentais de contabilidade, em bases uniformes; e estudar e avaliar o controle interno existente para os bens do imobilizado.

Sobre a metodologia para realização dos procedimentos de auditoria do ativo imobilizado, Franco e Marra (2001) assim a descrevem: a primeira auditoria deverá ser extensa, abrangendo o exame da quase totalidade dos bens, excluídos apenas aqueles de reduzida expressão monetária. No inventário anual, as verificações devem incluir os bens do ativo imobilizado para testar sua existência, localização, utilização e estado de conservação. Referido exame deverá ser acompanhado de listagem detalhada de todos os bens de forma que permita a fácil identificação e contenha os demais dados indispensáveis ao objetivo do exame, tais como: natureza, data de aquisição, custo original, custos agregados, correção monetária, depreciações ou amortizações corrigidas, etc. Em seguida, o auditor selecionará os itens relevantes e, sobre esses, fará as verificações necessárias, de acordo com os objetivos do exame.

Nas auditorias seguintes, ainda conforme Franco e Marra (2001), o auditor deverá concentrar suas verificações nos lançamentos de “adições” ao imobilizado durante o exercício, isto é, nos acréscimos de bens. Nesse caso, o auditor deverá analisar as respectivas contas do ativo imobilizado, mediante verificações sobre os débitos lançados no exercício, recorrendo, posteriormente, ao exame da documentação de suporte aos lançamentos. A verificação dos débitos e da respectiva documentação tem por objetivo assegurar que os lançamentos correspondam realmente a acréscimos do imobilizado, apropriados corretamente.

Consoante Almeida (1996, p. 243), o exame das baixas do imobilizado (bens inservíveis, obsoletos, etc.) deve ser auditado de acordo com os seguintes procedimentos de auditoria:

- Inspecionar os registros individuais e conferir os cálculos do custo corrigido e da depreciação acumulada corrigida;
- Inspecionar autorização para baixa, segundo definido no manual interno da empresa;
- No caso de venda, inspecionar a documentação comprobatória, identificar o valor da venda na conta de “receita na venda de bens do ativo imobilizado” (receitas não operacionais) e verificar se o valor da venda é razoável em relação ao bem vendido;
- Selecionar alguns bens vendidos, partindo da conta de receita na venda de bens de ativo imobilizado, e verificar se o valor contábil dos vendidos foi baixado do ativo imobilizado;
- Verificar se o valor das baixas, segundo o papel de trabalho de movimentação de contas (custo corrigido deduzido da depreciação acumulada corrigida), concorda com o saldo de conta de “valor contábil de bens do ativo imobilizado baixados” (despesas não operacionais).

Como recomendado, a existência de ônus ou qualquer restrição à livre propriedade de bens do Imobilizado devem ser averiguadas. No exame das depreciações e amortizações do imobilizado verificam-se as taxas utilizadas e sua adequação com a vida útil dos bens.

Deve ser verificada a regularidade das imobilizações em andamento no referente à aplicação de custos, ou seja, se as contas específicas do projeto vêm recebendo custos normalmente. A ausência de débitos recentes na conta poderá ser decorrente de alguns motivos. Entre estes, o projeto pode ter sido abandonado, por não ser mais viável, ou até mesmo já ter sido concluído. Quando da inspeção do plano do projeto, contrato de construção e orçamento de custos, deve se levar em conta a situação existente (custos acumulados, desenvolvimento físico, etc.). É recomendável visitar o local da obra, com vistas a se certificar de que não existe nenhuma anormalidade. Além disso, os projetos encerrados durante o período devem ter seus custos transferidos para as contas definitivas do ativo imobilizado na data adequada. Neste caso, além da verificação deste fato, deve-se examinar a documentação comprobatória. Crepaldi (2007, p. 440 e 441) relata os procedimentos gerais de auditoria:

- Exame físico: inspeção física dos bens do imobilizado; inspeção física das obras em andamento; inspeção física do imobilizado fora de uso.
- Confirmação: confirmação dos cartórios para as escrituras; confirmação dos fornecedores quanto a bens adquiridos a prazo; confirmação de advogados sobre processos em andamento.
- Documentos originais: exame documental das compras realizadas de imobilizado; exame documental das vendas realizadas de imobilizado; exame das atas de assembleias; exame dos contratos de empréstimos; exame dos certificados de propriedade de veículos; exame de escrituras de bens imóveis.
- Cálculo: cálculo da correção monetária do exercício; cálculo da depreciação do exercício; soma das fichas individuais dos bens do imobilizado; cálculo do lucro ou prejuízo da venda de imobilizado.
- Escrituração: exame da conta de razão do imobilizado; exame da conta de correção de reparos e manutenção; exame da contabilização no período de competência.
- Investigação: exame minucioso de documentação de compras; exame minucioso de documentação de vendas; exame minucioso das aprovações e autorizações; exame minucioso das escrituras de imóveis; exame minucioso das contas de manutenção e reparos; exame minucioso das documentações de veículos.
- Inquérito: inquisição sobre adequada variação do saldo do imobilizado; inquisição sobre a existência de obsoletos; inquisição sobre tendências de expansão ou remodelação.
- Registros Auxiliares: exame das fichas individuais dos bens do imobilizado; exame dos mapas de cálculos de depreciação; exame da razão analítica do imobilizado.
- Correlação: relacionamento da depreciação com o resultado, se o valor da despesa foi lançado corretamente; relacionamento das contas de manutenção e reparos com o imobilizado.
- Observação: aplicação correta dos princípios fundamentais de contabilidade; classificação adequada das contas; observação da existência de bens do imobilizado fora de uso; existência de adiantamentos para imobilizações; contabilização correta de consórcio e leasing.
- Preparar papéis de trabalho de movimentação de contas dando os seguintes detalhes por categoria de bens do ativo imobilizado: custo corrigido – saldo no início do período; aquisições; baixas; transferências; Depreciação acumulada corrigida
 - Saldo no início do período; depreciações; baixas; correção monetária; saldo no fim do período;
- Conferir os saldos iniciais e finais do ano anterior;
- Selecionar bens para serem identificados fisicamente;
- Selecionar, aleatoriamente, bens fisicamente e identificá-los na listagem;
- Durante a inspeção física, verificar se não existem bens do ativo imobilizado obsoletos ou deteriorados;

- Selecionar itens para serem testados. Observar se o total do universo de itens sujeitos à seleção concorda com o total da coluna “aquisição” do papel de trabalho de movimentação de contas;
- Para os itens selecionados, executar os seguintes procedimentos de auditoria:
 - Conferir o valor selecionado com a documentação de compra (observe se está em nome da empresa);
 - Inspeccionar a documentação de compra (nota fiscal, pedido de compra e/ou contrato, mapa de licitação, cotações de preços e requisição de material/serviço) e atentar a sua autenticidade;
 - Conferir a aprovação da compra segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa.
- No caso de construção própria, verificar se foram debitados no ativo imobilizado todos os custos referentes à matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de construção;
- Selecionar itens para serem testados. Observar se os gastos com manutenção (para manter os bens em bom estado operacional) e os gastos com reparos (para voltar os bens ao bom estado operacional) não aumentam a vida útil do bem e, portanto, devem ser tratados como despesa do ano. Inspeccionar a documentação comprobatória dos itens selecionados;
- Verificar se a vida útil, estabelecida para cada classe de bens, é adequada e se está consistente com o ano anterior;
- Verificar se as benfeitorias em imóveis de terceiros estão sendo amortizadas de acordo com o prazo do contrato de aluguel;
- Verificar se o método de depreciação está de acordo com os princípios contábeis e consistentes com o ano anterior;
- Efetuar o cálculo global da depreciação (por conta);
- Acompanhar os casos de bens transferidos da conta de imobilização em andamento e para os bens que se tornaram 100% depreciados no período. Comparar os cálculos (depreciação sobre o saldo inicial mais a depreciação sobre as aquisições e menos a depreciação sobre as baixas do período) com o valor de depreciações mencionado no papel de trabalho de movimentação de contas e investigar eventuais diferenças anormais;
- Estar atento também para os procedimentos da companhia, relacionados com o mês que inicia a depreciação sobre as aquisições (mês da compra ou mês seguinte) e o mês que cessa a depreciação sobre as baixas (mês da baixa ou mês seguinte);
- Selecionar, por meio dos registros contábeis (verifique se o total concorda com o papel de trabalho de movimentação de contas), itens a serem testados e executar os seguintes procedimentos de auditoria:
 - Inspeccionar registros individuais e confira os cálculos do custo corrigido e da depreciação acumulada corrigida;
 - Inspeccionar autorização para a baixa, segundo definido no manual interno da empresa;
 - No caso de venda, inspeccionar a documentação comprobatória, identificar o valor da venda na conta de “receita na venda de bens do ativo imobilizado” (receitas não operacionais) e verificar se o valor da venda é razoável em relação ao bem vendido.

- Selecionar alguns bens vendidos, partindo da conta de receita na venda de bens do ativo imobilizado, e verifique se o valor contábil dos bens vendidos foi baixado do ativo imobilizado;
- Verificar se o valor das baixas, segundo o papel de trabalho de

Movimentação de contas (custo corrigido deduzido da depreciação acumulada corrigida), concorda com o saldo de conta de valor contábil de bens do ativo imobilizado baixados (despesas não operacionais).

Instruções contábeis para o controle do ativo imobilizado

Os investimentos realizados pelos prestadores de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário deverão ser objetos de controle patrimonial segregados por Município e por sistema, ou seja, de abastecimento de água ou de esgotamento sanitário, em especial os bens reversíveis, bem como bens de uso geral, diferenciando-se o imobilizado técnico das obras em andamento.

Em sequência, para fins de apresentar conceitos e procedimentos técnicos sobre o controle patrimonial do ativo imobilizado, representado pelos investimentos realizados na prestação dos serviços, expõem-se as sugestões elaboradas por Rehbein e Gonçalves (2008) em Norma de Referência sobre a Contabilidade Regulatória. Em seguida, descrevem-se as previsões sobre o ativo imobilizado apresentados nos manuais de contabilidade regulatórias elaboradas pela ARCE e pela AESBE.

O ativo imobilizado na publicação Regulação: normatização da prestação de serviços de água e esgoto – ABAR

Como consta neste documento, o controle dos ativos deve se concentrar nos bens utilizados na captação, produção e distribuição de água. Também devem ser controlados, separadamente, os bens empregados na coleta, tratamento e lançamento final de esgoto. Além disso, os bens doados pelos Municípios ou outro órgão público, a serem revertidos quando do término do período de delegação do serviço público, bem como possíveis indenizações aos Municípios, devem receber controle adequado.

O controle do ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades do prestador de serviços. Quanto às imobilizações, algumas contabilizações deverão ser realizadas, como, por exemplo: aquisição de bens móveis e imóveis, destinados à execução das atividades da empresa, e gastos com benfeitorias em bens de terceiros; recebimento de qualquer bem utilizado para a operação da entidade em forma de doação; recebimento em forma de transferência do imobilizado antes registrado em imobilizado em andamento; contabilização dos gastos em ativo de futura utilização (imobilizado em andamento); e reforma que aumente a vida útil do imobilizado adquirido.

No caso do gasto incorrido com reparos, consertos ou reformas, quando representar um aumento da eficiência ou produtividade ou da vida útil do bem, deve ser acrescido ao imobilizado. Na aquisição dos bens, o custo compreende o preço faturado pelo fornecedor mais todos os gastos necessários para poder efetivar a compra e instalar o bem. Quanto ao imobilizado em andamento, a entidade deverá manter, sistematicamente, um controle e acompanhamento dos custos, e os investimentos realizados serão objeto de auditoria e certificação pela Agência Reguladora.

De modo geral, as baixas de ativo imobilizado poderão ocorrer principalmente em função de inexistência de benefícios econômicos futuros, com suporte em laudo técnico, e venda, doação ou transferência a terceiros do imobilizado. O controle da depreciação deverá receber especial atenção quanto aos seus critérios (taxas).

Periodicamente, o valor contábil do ativo imobilizado deve ser revisado e quando o valor recuperável for inferior ao valor contábil deve-se reconhecer contabilmente.

Ao tratarem da normatização da contabilidade regulatória, Rehbein e Gonçalves (2008, p. 473 a 476) assim se pronunciam sobre o controle patrimonial:

Art. 14. O Ativo Imobilizado consiste nos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Art. 15. O Prestador de Serviço deverá organizar e manter registro de **inventário dos bens** vinculados à prestação dos serviços.

[...]

Art. 16. O controle patrimonial é fundamental para garantir a avaliação dos ativos, a depreciação, a apuração do custo de capital e das movimentações físicas dos ativos operacionais, com destaque ao controle de bens reversíveis pelo prestador de serviço.

Art. 17. O imobilizado deve ser controlado por Município, segregando-se as informações em sistema de abastecimento de água, sistema de esgotamento sanitário e bens de uso geral, diferenciando-se o imobilizado técnico, o imobilizado administrativo e as obras em andamento.

Art. 18. No sistema de **abastecimento de água**, devem ser realizados os controles segregados dos ativos empregados na captação de água, produção de água tratada e distribuição de água tratada. **Art. 19.** No sistema de **esgoto sanitário**, devem ser realizados os controles segregados dos ativos empregados na coleta, tratamento e disposição final.

Art. 20. Todos os bens que forem constituídos, totais ou parcialmente, a partir de recursos de terceiros devem ser controlados separadamente.

[...]

Art. 21. O controle patrimonial deverá contabilizar, principalmente:

I – As aquisições de bens móveis e imóveis destinados à execução das atividades da companhia;

II – Os gastos com benfeitorias realizadas em bens de terceiros;

III – os recebimentos de qualquer bem utilizado para a operação da entidade em forma de doação;

IV – Recebimento em forma de transferência do imobilizado antes registrado em Imobilizado em Andamento;

V – Contabilização dos gastos realizados em ativo de futura utilização (Imobilizado em Andamento); e

VI – Reforma que aumente a vida útil de imobilizado adquirido.

Art. 22. As baixas de Ativo Imobilizado poderão ocorrer principalmente em função de inexistência de benefícios econômicos futuros, com base em laudo técnico, e, ainda, em função da venda, doação ou transferência a terceiros do Ativo Imobilizado.

Art. 23. A depreciação de ativos deverá receber especial atenção quanto ao seu controle e critérios (taxas), sendo essas informadas à Agência Reguladora, quando solicitado, recebendo devida análise pela Agência em relação aos objetivos regulatórios.

Art. 24. Os gastos incorridos em reparos, consertos ou reformas, quando representarem um aumento da eficiência ou produtividade ou da vida útil do bem deverão ser incorporados ao seu valor.

Art. 25. Quanto ao **Imobilizado em Andamento**, o Prestador de Serviços deverá manter, sistematicamente, controle e acompanhamento dos custos, sendo os investimentos realizados objeto de certificação pela Agência Reguladora.

Art. 26. Os **custos de imobilização** devem considerar o preço de compra, inclusive impostos, e os custos diretamente atribuíveis para instalar e colocar o ativo em condições operacionais para o uso.

[...]

Art. 27. O valor contábil do Ativo Imobilizado deve ser revisado periodicamente, observando normas e práticas contábeis pertinentes. [Destaques no original]

O ativo imobilizado nos manuais de contabilidade da ARCE e da AESBE

Durante a realização deste estudo, observou-se a divulgação de dois manuais de contabilidade com foco na atividade de prestação de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário: o Manual de contabilidade da ARCE e o da AESBE. Ambos os documentos foram elaborados pela Pricewaterhousecoopers, com vistas a atender às demandas da regulação do setor no âmbito da Lei nº 11.445/07. Assim, diante da inexistência de outros manuais de referência sobre a contabilidade regulatória, a base para elaboração dos temas relacionados ao controle patrimonial dos investimentos realizados nos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário foi extraída desses documentos.

Nas instruções contábeis para escrituração das operações da companhia deverão ser observados, basicamente, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, segundo a Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade. Serão também observados os procedimentos contábeis específicos estabelecidos pela Agência Reguladora e pela legislação societária, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelas seguintes entidades: o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Merecem destaque as instruções contábeis elencadas a seguir, previstas nos manuais de contabilidade da ARCE e da AESBE, pois se referem a assuntos específicos para fins de controle patrimonial, representado pelo ativo imobilizado, relacionando-se aos investimentos realizados pelo prestador de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário.

A) Controle do ativo imobilizado

A Lei nº 6.404/76, mediante seu art. 179, item IV, alterado pela Lei nº 11.638/07, conceitua como contas a serem classificadas no ativo imobilizado: “Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Portanto, o ativo imobilizado compreende os ativos tangíveis que:

- a)** São mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas;
- b)** têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses;

c) têm a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização;

d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.

Quando a entidade espera usá-los durante mais de doze meses, as peças maiores e equipamentos sobressalentes devem ser classificados como ativo imobilizado. Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem ser usados somente em determinado item do ativo imobilizado devem ser registrados como imobilizado.

Entretanto, as peças de reposição e equipamentos de manutenção não-enquadrados no conceito anterior devem ser reconhecidas no resultado quando consumidos. Itens de valor não-relevantes podem ser agrupados por natureza do bem e aplicados ao valor total dos itens os critérios para reconhecimento como ativo imobilizado.

Outros ativos adquiridos, como, por exemplo, por motivos de segurança ou ambientais, devem ser registrados no ativo imobilizado, se essas aquisições permitirem que futuros benefícios econômicos dos ativos sejam percebidos pela entidade, além daqueles que ela perceberia se tais aquisições não tivessem sido feitas.

Depois do reconhecimento como ativo, um item do imobilizado deve ser mantido pelo seu custo, menos a depreciação acumulada e as perdas para reduzir ao valor recuperável. O custo de um bem do imobilizado compreende:

- a)** Preço de compra, inclusive impostos de importação e impostos não-recuperáveis sobre a compra, deduzidos de descontos comerciais e abatimentos;
- b)** Custos diretamente atribuíveis para instalar e colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido;
- c)** Custo estimado para desmontar e remover o ativo e restaurar o local no qual está instalado, quando existir a obrigação futura para a entidade.

Como estabelecido, o reconhecimento de custo no valor contábil de bem do imobilizado cessa quando o bem é instalado e está em condições de operação. Por isso, os seguintes custos não devem ser incluídos no valor contábil de bem do imobilizado:

- a)** Custo incorrido enquanto um item capaz de operar ainda precisa ser colocado em uso ou está operando abaixo da sua plena capacidade;
- b)** Perdas operacionais iniciais, tais como aquelas incorridas enquanto a demanda para aumento da produção do item cresce;
- c)** Custo de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Ademais, o resultado de operações eventuais que podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento de um ativo

imobilizado, tais como a utilização do local da construção como estacionamento até o início das obras, deve ser reconhecido no resultado do exercício.

O custo de um ativo de construção própria é determinado usando os mesmos princípios aplicáveis a um ativo adquirido. Mas os custos de quantidades anormais de desperdício de material, mão de obra ou outros recursos, incorridos na produção de um ativo, não devem ser incluídos no custo.

Ainda como estabelecido, os custos de manutenção diária de item do imobilizado que incluem, principalmente, mão de obra, bens de consumo e pequenas peças, devem ser reconhecidos no resultado quando incorridos. Nesse caso, a entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do imobilizado o custo da reposição de parte quando este é incorrido, devendo o valor contábil das partes substituídas ser baixado.

Por custo de um bem do imobilizado entende-se o preço pago ou equivalente na data da aquisição. Os encargos financeiros de empréstimos e financiamentos de terceiros para a construção ou montagem de bens do imobilizado devem ser capitalizados até o momento em que o bem estiver em condições de operação.

Periodicamente, deve se revisar o valor contábil do ativo imobilizado e quando o valor recuperável for inferior ao valor contábil deve ser constituída provisão para perdas. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado quando alienado ou não se prevê obter benefícios econômicos futuros com seu uso ou venda.

De acordo com as novas disposições legais, os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado não-operacional quando o item for baixado. O ganho ou perda decorrente de baixa de um item do imobilizado deve ser determinado como a diferença entre o valor líquido da venda, se houver, e o valor contábil do item. Quando for retirado da operação, o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser transferido para Investimentos, Realizável a Longo Prazo ou Ativo Circulante, conforme a destinação, e reduzido ao seu valor de realização quando este for menor. Integram o imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada, mesmo que ainda não em operação, mas que se destinam a tal finalidade, a exemplo de construções em andamento, importações em andamento, adiantamento para inversões fixas, etc.

B) Controle da depreciação do ativo imobilizado

Enquanto as imobilizações tangíveis serão reintegradas por meio de quota de depreciação, as intangíveis e as despesas registradas no ativo diferido o serão por intermédio de quota de amortização, e apropriadas nas respectivas subcontas. Nesse caso, os valores registrados como depreciação ou amortização serão contabilizados nas contas de custo ou despesa, dependendo da finalidade do bem. Por exemplo, se um bem está ligado diretamente à finalidade da concessionária deve ser alocado em conta de custo.

As taxas anuais de depreciação utilizadas pelo prestador de serviços deverão ser homologadas pela Agência Reguladora. Serão admitidas taxas diferenciadas daquelas a serem fixadas, para cada tipo de imobilizado, em que haja situações especiais devidamente comprovadas, suportadas por laudo técnico emitido por peritos devidamente habilitados, desde que submetidas e aprovadas pela Agência Reguladora.

A quota de amortização das imobilizações intangíveis e das despesas diferidas será estabelecida em função do prazo de duração do benefício propiciado pelo direito e pela despesa diferida, respectivamente, devidamente suportado e evidenciado em projeções orçamentárias. Entretanto, nesse último, deve ser obedecido o limite de amortização de despesas alocadas ao diferido previsto na legislação societária. Se, porém, as imobilizações intangíveis gerarem benefício de caráter permanente, não haverá amortização a registrar.

É importante ressaltar que para fins contábeis o prestador de serviços não deve simplesmente adotar as taxas de depreciação aceitas pela legislação fiscal. O prestador de serviços deve elaborar uma análise técnica detalhada dos bens que compõem o imobilizado e estimar sua vida útil econômica, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros fatores passíveis de influenciar na vida útil.

Dessa forma, quando determinado bem ou classe de bens tivesse vida útil provável diferente da permitida fiscalmente, adotar-se-ia a vida útil estimada como base para registro da depreciação na contabilidade, e a diferença entre tal depreciação e a aceita fiscalmente seria lançada como ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real.

Se o prestador de serviços concluir que determinado bem tem vida útil econômica inferior à normalmente admitida pelo Fisco, e não puder contornar tal problema por meio de laudo pericial junto a este, não poderá deduzir seu valor totalmente para fins fiscais. Nesse caso, registra contabilmente o valor maior de depreciação e o excedente ao valor admitido é ajustado por meio do Livro de Apuração do Lucro Real.

A depreciação dos bens do ativo imobilizado será calculada pelo método linear, de acordo com os critérios previstos na legislação societária e na regulação contábil brasileira. Já as taxas de depreciação devem ser expressas em percentuais ao ano. São as taxas vigentes para uso normal dos bens em turno de oito horas diárias.

Para fins contábeis, deve-se fazer uma análise criteriosa dos bens do prestador de serviços que formam seu ativo imobilizado e estimar sua vida útil econômica, considerando suas características técnicas, condições gerais de uso e outros que podem influenciar em sua vida útil.

As Taxas Anuais de Depreciação, definidas em percentuais anuais por natureza de bens, apresentadas nos manuais de contabilidade, são as seguintes, embora as taxas de depreciação para os ativos regulatórios ou não regulatórios, quer sejam ou não reversíveis, possam ser futuramente

modificadas pela Agência Reguladora: Adutoras 2; Redes Distribuidoras 2; Redes Coletoras 2; Obras Civas 4; Poços 5; Ligações Prediais 5; Troncos, Interceptores, Emissários e Recalque 5; Máquinas, Aparelhos e Equipamentos 10; Instalações 10; Móveis e Utensílios 10; Reservatórios 10; Estações Elevatórias 10; Medidores 10; Ferramentas 10; Veículos 20; Ferramentas 20; Computadores, Periféricos e Software 20; Tratores, Caminhões e Similares 25.

A experiência de normatização do controle patrimonial pela Aneel

No setor de energia elétrica, a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) define que investimentos realizados em bens reversíveis deverão ser contabilizados de acordo com as previsões do Manual de contabilidade regulatória. O processo de imobilização dos investimentos deverá manter um sistema de controle interno adequado para garantir a consistência dos valores registrados, bem como proporcionar riscos inerentes baixos ao processo de auditoria dos investimentos realizados.

Pelo Manual de contabilidade da energia elétrica, o controle da imobilização baseia-se no conceito de Ordem de Imobilização (ODI), que visa o processo de registro, acompanhamento e controle de valores, a qual será utilizada para apuração do custo dos bens integrantes do ativo imobilizado.

Segundo prevê a metodologia adotada pela Aneel, nos casos de ampliação ou reforma, deve-se utilizar a ODI já existente, desde que constitua, no mínimo, uma Unidade de Adição e Retirada (UAR). No caso de desativação de ativos, adota-se o conceito de Ordem de Desativação (ODD), que representa um processo de registro, acompanhamento e controle de valores. Tal ordem será usada para apuração dos custos referentes à retirada (baixa) de bem integrante do ativo imobilizado. Cada ODD deverá estar vinculada a uma ODI existente.

Para o cadastro e controle do imobilizado utilizam-se sistemas auxiliares ou registros suplementares, por meio de Unidade de Cadastro (UC) e da Unidade de Adição e Retirada, por Ordem de Imobilização conta contábil, data de sua transferência (capitalização) para o imobilizado em serviço. Nesse caso:

- a)** Unidade de Cadastro: a parcela dos bens integrantes do ativo imobilizado, que deve ser registrada individualmente no cadastro da propriedade;
- b)** Unidade de Adição e Retirada: a parcela ou o todo de uma Unidade de Cadastro, que adicionada, retirada ou substituída, deve ser refletida nos registros contábeis do ativo imobilizado da concessionária e da permissionária;
- c)** Componente Menor (COM): corresponde à parcela de uma Unidade de Adição e Retirada, que, quando adicionada, retirada ou substituída, não deve refletir nos registros contábeis do ativo imobilizado da concessionária. Entretanto, se ocorrer a adição com a Unidade de Adição e Retirada, de Componente Menor, deve integrar o custo desta.

Os gastos que implicarem alteração das especificações técnicas estabelecidas na legislação própria, por acréscimo de Componente Menor, serão objeto de incorporação à UC/UAR, devendo estes ser contabilizados como imobilizado. Todavia, mesmo não se aplicando esse critério, quando da recuperação de um equipamento envolvendo a substituição de COM de valor relevante, o tratamento poderá ser de imobilizado, aplicando-se os procedimentos de Transformação, Fabricação e Reparo de Materiais.

Todas as compras, imobilizações, desativações, despesas pré-operacionais, serviços próprios e para terceiros, alienações, dispêndios reembolsáveis e outros que venham a ser definidos, deverão ser acompanhados por meio das respectivas Ordens em Curso e seus valores apropriados diretamente nas correspondentes contas patrimoniais, controladas em nível de registro suplementar ou pelos sistemas auxiliares. Mas a aquisição do novo bem, em substituição ao desativado, será objeto de uma nova ODI.

A existência de um nível de controles internos adequados sobre as ODI permite à administração da concessionária concluir satisfatoriamente sobre o valor correto dos bens que serão futuramente colocados em serviço e que farão parte dos bens da concessão.

Elaboração da Norma de Referência de Auditoria e Certificação dos Investimentos

De acordo com o exposto por Rehbein e Gonçalves (2008) na Norma de Referência sobre Contabilidade Regulatória, art. 39, o prestador de serviços estará sujeito à auditoria e certificação periódicas, cujo procedimento será objeto de regulamentação pela Agência Reguladora, a qual definirá o escopo e a forma de execução.

Considerando o previsto no art. 42 da Lei nº 11.445/07, o trabalho de auditoria a ser realizado envolve todos os investimentos feitos pelo prestador de serviços que representam os bens utilizados na concessão e que estão discriminados qualitativamente e quantitativamente no ativo imobilizado do prestador de serviços.

Conforme observado, a norma de referência proposta nessa publicação foi elaborada com base na fundamentação teórica apresentada nesse capítulo, buscando atender ao marco regulatório (Lei nº 11.445/07), o qual determina o processo de auditoria e certificação dos valores investidos pelos prestadores de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, em especial aos bens reversíveis.

A resolução proposta, que introduz a norma de referência, visa determinar o processo de auditoria contábil para os valores investidos pelo prestador de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, em especial aos bens reversíveis. Nesse caso, os esclarecimentos necessários à aplicação da resolução serão prestados pela Agência Reguladora.

Na auditoria e certificação dos investimentos será empregado um modelo híbrido de auditoria que inclui procedimentos quanto à auditoria das demonstrações contábeis, auditoria operacional e de cumprimento normativo (*compliance audit*), onde se buscará verificar o cumprimento de normativos emitidos pela Agência Reguladora.

Como determinado, o processo de auditoria será realizado anualmente, e tanto o período de competência da auditoria como o período no qual se fará o trabalho de auditoria serão determinados pela Agência Reguladora e comunicados oficialmente ao prestador de serviços.

A Norma de Referência da Auditoria e Certificação de Investimentos é composta pelos seguintes anexos:

- Anexo I: Conceitos, Princípios e Metodologia Aplicável à Auditoria e Certificação dos Investimentos, integrado pelos demais Anexos;
- Anexo II: Planejamento e Programa de Auditoria Contábil do Ativo Imobilizado;
- Anexo III: Questionário de Avaliação dos Controles Internos;
- Anexo IV: Conceituação e Movimentação das Contas;
- Anexo V: Elenco de Contas do Ativo Imobilizado;
- Anexo VI: Controle dos Investimentos – Ativo Imobilizado.

Na elaboração da norma de referência utilizaram-se as publicações sobre conceitos, práticas contábeis e procedimentos de controle patrimonial expostos nos documentos a seguir, acrescidos de agitações necessárias ao objetivo específico desta norma:

a) Norma de referência de contabilidade regulatória, publicada no primeiro livro sobre normatização dos serviços de água e esgoto pela Associação Brasileira das Agências de Regulação (ABAR);

b) Manual de Contabilidade publicado pela Agência Reguladora dos Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE);

c) Manual de contabilidade, publicado pela Associação das Empresas de Saneamento Básico Estaduais (AESBE).

Abordam-se na norma as exigências legais, a metodologia e o escopo do trabalho de auditoria e certificação. Também se define o atendimento aos princípios e normas contábeis emanados da legislação societária brasileira sobre ativo imobilizado. Mas o ponto mais extenso da norma de referência trata do controle patrimonial dos bens utilizados na concessão, elaborado de acordo com as referências teóricas já referidas neste capítulo.

A norma de referência sugere um programa de auditoria contábil dos investimentos, apresentando o Elenco de Contas descrito pelos Manuais de contabilidade da ARCE e da AESBE como objeto de aplicação para fins de exemplificar de maneira prática o campo de atuação da auditoria.

Outro ponto sugerido pela norma de referência são as informações a serem prestadas periodicamente à Agência Reguladora para fins de orientar os trabalhos de auditoria e certificação a serem realizados anualmente. Ainda, sugerem-se o planejamento e o programa de auditoria a ser executado no processo de certificação dos investimentos, que inclui a aplicação de procedimentos para o levantamento do controle interno realizado pelo prestador de serviços em relação aos bens do imobilizado, em especial aos bens reversíveis.

Consoante estabelecido, as principais questões a serem consideradas no processo de auditoria dos investimentos, sobretudo os bens reversíveis, contemplam: o controle do processo de imobilização dos investimentos mediante rubricas contábeis de obras em andamento; o controle da contabilização das transferências de obras em andamento para o ativo imobilizado, quando concluídas; e o controle da depreciação e amortização dos bens.

Ademais, o Manual de contabilidade regulatória exigido pela Agência Reguladora deverá prever as informações necessárias à regulação econômico-financeira dos contratos de concessão e de programa de prestação dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, apresentando a discriminação adequada das rubricas contábeis para fins de controle patrimonial.

Apesar da norma de referência ter sido elaborada com base em publicações técnicas sobre a matéria, não pode ser considerada como de aplicação direta em todos os casos, representando um padrão de referência para a regulação da prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Portanto, pode receber as devidas adaptações em cada caso, para melhor se adequar às relações entre o regulado e a Agência Reguladora.

Considerando que os ativos vinculados à concessão compõem a base de remuneração pelas tarifas e que devem ser segregados os bens pertencentes aos Municípios, a primeira auditoria do ativo imobilizado dos prestadores dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário deverá ser extensa, abrangendo o exame da totalidade dos bens reversíveis. Essa primeira auditoria será denominada de **Primeiro Ciclo** e as demais constituirão um ciclo adicional.

A segunda auditoria do ativo imobilizado será denominada de **Segundo Ciclo**. Nele o auditor deverá concentrar suas verificações nos lançamentos de “adições” ao imobilizado durante o exercício, que representam os investimentos realizados, isto é, nos acréscimos de bens reversíveis utilizados na concessão.

A cada ciclo de auditoria realizado, a base de dados anterior será denominada de Base Blindada. A Base Blindada, em cada ciclo de auditoria, deverá ser conferida e auditadas as baixas, transferências, depreciações e amortizações feitas no último exercício.

De acordo com a Lei nº 11.445/07, a cada ano deverá se promover um ciclo de auditoria para fins de acompanhar os investimentos realizados pelo prestador de serviços, em especial aos bens reversíveis, considerando que no

primeiro ciclo se tem os seguintes objetivos: a) certificar a base de ativos onerosa que será remunerada pelas tarifas; b) certificar os ativos que foram financiados por fontes não onerosas; c) certificar os ativos de propriedade dos Municípios e que estão em uso pelo prestador serviços; d) certificar a totalidade dos ativos reversíveis utilizados na exploração dos serviços por Município ou contrato de concessão. A partir do segundo ciclo, haverá a auditoria e a certificação dos investimentos, das depreciações e amortizações, das baixas e das transferências verificadas no ano-base do ciclo de auditoria, em consonância com as exigências do art. 42 da Lei nº 11.445/07.

Conforme sugerido por Rehbein e Gonçalves (2008), os relatórios dos investimentos realizados deverão ser enviados periodicamente à Agência Reguladora, e nortearão o planejamento da auditoria, o período, a equipe necessária, a extensão e a profundidade de cada ciclo de auditoria.

Considerações Finais

O recente marco regulatório (Lei nº 11.445/07) da prestação dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário apresenta complexas atividades a serem desenvolvidas pelas Agências Reguladoras. Tais atividades implicam grandes esforços técnicos e financeiros, além de tempo necessário para elaboração e implementação de normas que orientarão o prestador de serviços.

Por exemplo, a implantação da contabilidade regulatória demanda recursos e estudos cujo período de maturação é de médio prazo, envolvendo mudanças sistêmicas e conceituais no tratamento dos dados contábeis pelo prestador de serviços, no intuito de atender às necessidades regulatórias. A regulação tarifária, na qual se incluem os estudos de subsídios, também envolve trabalhos complexos que requerem profundidade e gradualismo nas transições para novos modelos a serem implementados em consonância com políticas públicas e regulatórias.

Ao se referir à auditoria e certificação dos investimentos, a Lei nº 11.445/07 foi explícita e direta, prescrevendo que esse procedimento deverá ser executado anualmente. Para a realização da auditoria surtir maior efeito, a contabilidade regulatória já deveria estar em pleno funcionamento. Contudo, a aplicação dos procedimentos de auditoria, de forma concomitante à implementação da contabilidade regulatória, poderia aumentar o nível de conhecimento sobre o acervo patrimonial necessário à prestação dos serviços, bem como de suas fontes de aplicação. Desse modo, contribuiria para a elaboração do plano de contas a ser utilizado com vistas ao devido controle dos ativos para fins das revisões tarifárias.

As contabilidades regulatórias, em conjunto com a auditoria e certificação dos investimentos, proporcionarão a base de informações e certificações necessárias aos processos de revisões tarifárias em benefício do equilíbrio econômico-financeiro do prestador de serviços e da modicidade tarifária, bem como o controle da titularidade dos bens reversíveis.

A norma de referência apresentada nesse trabalho visa subsidiar as Agências Reguladoras quanto aos procedimentos iniciais na implementação da auditoria e certificação anuais dos ativos utilizados pelos prestadores dos serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário. As agências precisam estar preparadas com corpo técnico e recursos financeiros para contratar serviços de apoio aos trabalhos de auditoria, caso necessário, para fins de realizarem essa importante exigência legal periodicamente.

A utilização como fonte de consulta das publicações sobre contabilidade regulatória para o setor de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, tal como a norma de referência elaborada por Rehbein e Gonçalves (2008), e os manuais de contabilidade publicados pela ARCE e pela AESBE, ambos elaborados pela empresa de auditoria Pricewaterhousecoopers, permitiram materializar os aspectos teóricos sobre auditoria e apresentar uma proposta de Norma de Referência para Auditoria e Certificação de Ativos conforme determina a Lei nº 11.445/07.

As referências dessa Resolução foram embasadas na publicação: REGULAÇÃO – NORMATIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ÁGUA E ESGOTO, volumes I e II da Agência Brasileira de Agência Reguladoras – ABAR e Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará – ARCE de 2009.

Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.

Casa Branca, 07 de outubro de 2020.

LUIS RICARDO FERREIRA FILIPPINE
Superintendente da ARESPCAB

LUIZ FERNANDO DE OLIVEIRA NUNES
Chefe da Divisão Financeira e Administrativa

JAIR RICARDO BRITO
Chefe da Divisão de Assessoria Jurídica