

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REGULATÓRIOS DO SANEAMENTO BÁSICO PARA AGÊNCIAS REGULADORAS INTERMUNICIPAIS E MUNICIPAIS

Julho
2020

Agências Reguladoras Intermunicipais de Saneamento Básico

Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento (ARIS)



Agência Intermunicipal de Regulação do Médio Vale do Itajaí (AGIR)



Agência Reguladora dos Serviços de Saneamento das Bacias dos Rios Piracicaba, Capivari e Jundiá (ARES-PCJ)



Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento do Rio Grande do Sul (AGESAN-RS)



Agência Reguladora Intermunicipal de Saneamento Básico de Minas Gerais (ARISB-MG)



Agência Reguladora Municipal



Equipe Técnica

Adir Faccio	Diretor-Geral (ARIS)
Ananias Ribeiro de Castro	Diretor-Geral (ARISB-MG)
André Domingos Goetzinger	Gerente de Regulação Econômica e Financeira (AGIR)
Antoninho Luiz Baldissera	Diretor de Regulação (ARIS)
Dalto Favero Brochi	Diretor-Geral (ARES-PCJ)
Daniel Antonio Narzetti	Gerente de Regulação (AGIR)
Daniela Pinho Rocke	Assessora Ambiental (AGESAN-RS)
Demétrius Jung Gonzalez	Diretor-Geral (AGESAN-RS)
Fábio Augusto Alho da Costa	Presidente (AGEMAN-Manaus)
Geyse Renata Zonzini Tapia	Analista de Fiscalização e Regulação (ARES-PCJ)
Guilherme Augusto Silva Araújo	Analista de Fiscalização de Regulação (ARISB-MG)
Heinrich Luiz Pasold	Diretor-Geral (AGIR)
Lucas Candido dos Santos	Coordenador de Contabilidade Regulatória
Ricardo Francisco Pitta	Analista de Fiscalização de Regulação (ARIS)
Samuel Pacheco Menezes	Analista de Fiscalização de Regulação (ARISB-MG)
Tiago Luís Gomes	Diretor de Regulação (AGESAN-RS)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO	7
3 VISÃO GERAL.....	10
4 OBJETIVOS DO ESTUDO.....	12
5 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REGULATÓRIOS – PCRs	13
6 CONCEITOS DO PCR	14
6.1 CONCEITOS DE CONTABILIDADE	14
6.1.1 Contabilidade Pública	16
6.1.2 Contabilidade Societária.....	17
6.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	17
6.3 CONTABILIDADE REGULATÓRIA.....	17
6.4 REGULAÇÃO ECONÔMICA.....	18
6.5 RECEITAS	19
6.5.1 Receitas Regulatórias.....	19
6.5.2 Receitas Não Regulatórias	20
6.6. GASTOS	20
6.6.1 Gastos Regulatórios.....	22
6.6.2 Gastos Não Regulatórios	25
7 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS PRESTADORES DE SERVIÇO ...	27
7.1 INSTRUÇÕES CONTÁBEIS	27
7.1.1 Estimativas Contábeis	28
7.1.2 Despesa para Provisão de Créditos de Liquidação Duvidosa	29
7.1.3 Estoques	29
7.1.4 Ativo Imobilizado Regulatório.....	30
7.1.4.1 Reconhecimento	30
7.1.4.2 Mensuração.....	31
7.1.4.3 Reavaliação do Ativo Imobilizado.....	31
7.1.4.4 Depreciação	32
7.1.4.5 Redução ao Valor Recuperável e Desreconhecimento do Valor Contábil de um Item do Ativo Imobilizado.....	34
7.1.5 Amortização de Dívidas	35
7.1.6 Remuneração na Base de Ativos Regulatória (BAR)	35

7.1.6.1 Base de Ativos Regulatória (BAR)	35
7.1.6.2 Tratamento da Base de Ativos Regulados	36
8 CONSIDERAÇÕES DO PLANO DE CONTAS.....	37
8.1 PLANO DE CONTAS	37
8.2 PCASP e AESBE	39
8.3 PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS NO PCASP e NA AESBE	40
9 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	41
9.1 BALANÇO PATRIMONIAL	42
9.1.1 Ativo	42
9.1.2 Passivo.....	43
9.1.3 Patrimônio Líquido.....	44
9.2 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO	44
9.2.1 Critérios Básicos de Apresentação	44
9.3 DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA FINANCEIRO	45
9.4 NOTAS EXPLICATIVAS.....	46
9.5 BALANCETE CONTÁBIL	47
9.5.1 Balancete das Receitas.....	48
9.5.2 Balancete das Despesas.....	49
9.6 RAZÃO	49
9.7 ANÁLISE REGULATÓRIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	50
10 APURAÇÃO DE CUSTOS.....	52
10.1 APLICAÇÃO DE CUSTOS	52
10.2 OBJETO DE CUSTOS	53
10.2.1 Classificação dos Custos	53
10.2.2 Alocação	54
10.2.3 Direcionadores	55
10.2.4 Centros de Custos ou de Lucros	55
10.2.5 Departamentalização.....	55
10.2.6 Consistência dos Critérios	56
11 INDICADORES	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

1 INTRODUÇÃO

A regulação envolve, no mínimo, quatro atores, destacando-se o governo, o prestador de serviços públicos, o usuário e a entidade de regulação. A falta de diretrizes e procedimentos padrões pode dificultar a gestão e a transparência entre os envolvidos, originando conflitos. Nesse contexto, os interesses entre os *stakeholders* são conflitantes e, por esse motivo, a participação da agência reguladora como mediadora se torna relevante e de suma importância, mitigando essas divergências.

O sistema de contabilidade regulatória é uma fonte importante - embora não única - de informação confiável e útil para que os reguladores cumpram adequadamente seus objetivos. Portanto, a definição da pauta da contabilidade regulatória é parte do processo de transparência, que é um objetivo formal da regulação.

A informação boa, exata e consistente é a base para a regulação eficaz, resultando na eficiência e na efetividade das ações regulatórias. São os Procedimentos Contábeis Regulatórios (PCR) que fornecem um conjunto de princípios e regras de apresentação da informação para os prestadores de serviços públicos regulados do setor, viabilizando a alocação de seus gastos, receitas, ativos e passivos e possibilitando o controle dos objetivos regulatórios.

Atualmente, no Brasil, há mais de 70 agências reguladoras ligadas ao saneamento básico, mas apenas seis possuem Manual de Contabilidade Regulatória (MCR) publicado, uma quantidade irrisória, considerando que o marco legal do saneamento básico é datado de 2007.

A falta de um PCR que estabeleça diretrizes e padronização dos dados operacionais e econômico-financeiros a serem solicitados pelas agências reguladoras traz insegurança jurídica aos prestadores de serviços públicos de saneamento básico. Essa ausência de padronização é uma das maiores críticas à pulverização da regulação em diversas entidades.

Os MCRs já publicados demonstram riqueza de detalhes em sua elaboração, o que torna sua aplicação dificultosa. Portanto, essa dificuldade tem como grande obstáculo a aceitação do prestador de serviços em atender às

demandas regulatórias, sendo um processo cíclico e contínuo até seu amadurecimento.

Em função dessas peculiaridades, surge a necessidade de elaboração em conjunto do PCR pelas diversas agências reguladoras de destaque no cenário nacional. O objetivo do PCR é padronizar os entendimentos e os procedimentos de contabilidade regulatória, estabelecendo maior segurança jurídica aos prestadores de serviços de saneamento.

Um grande desafio à elaboração deste PCR é considerar o tratamento regulatório para cada tipo de prestador de serviços (prefeitura municipal por meio de secretaria municipal ou órgão do município; autarquia municipal; empresa pública; sociedade de economia mista; concessão). Outro desafio relevante é a utilização do PCR por diversas agências reguladoras, cada uma com suas peculiaridades administrativas, institucionais e técnicas.

A aplicação dos conceitos do PCR demanda conhecimentos práticos aprofundados de contabilidade societária avançada, contabilidade pública e o próprio tratamento regulatório das informações coletadas, que fornecem dados para definição de qualidade dos serviços prestados e das tarifas praticadas pelos prestadores de serviços, nos termos da lei.

2 ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO

A Análise de Impacto Regulatório (AIR) é um instrumento de melhoria da qualidade regulatória utilizado para embasar decisões que incidam sobre a sociedade, sobre os usuários dos serviços de saneamento básico, sobre os prestadores de serviço regulado, sobre a administração pública, sobre a competitividade nacional ou sobre o meio ambiente, entre outros aspectos relevantes. Embora a AIR não seja capaz de determinar, por si só, as decisões a serem tomadas, ela fornece dados e explicita a posição dos agentes envolvidos, provendo informações importantes que podem esclarecer pontos relevantes e melhor orientar as opiniões acerca de determinados processos decisórios, legitimando as ações adotadas pela Agência.

Em suma, a AIR é um procedimento ordenado de auxílio à tomada de decisão no âmbito da atividade regulatória do Estado, pois subsidia o agente regulador com

dados e informações relevantes sobre os possíveis impactos das opções aventadas (VALENTE, 2013).

Dentre os benefícios resultantes da aplicação da AIR, destacam-se, além da melhoria da qualidade regulatória e do suporte ao processo de decisão, a coordenação entre políticas públicas que estão inter-relacionadas; a participação da sociedade no processo regulatório; a provisão de transparência e *accountability* às ações de quem a implementa. Ademais, a AIR fortalece as decisões e confere mais segurança ao ambiente regulatório, dois dos principais motivos que ensejaram a criação de Agências Reguladoras pelo direito brasileiro na década de 1990. Portanto, essa análise deve ser realizada antes da tomada de decisões, de modo a embasar tanto o processo decisório quanto o monitoramento e a avaliação *ex post* das ações regulatórias implementadas.

A Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica (*Organization for Economic Co-operation and Development – OCDE*, 1997) definiu dez boas práticas para estabelecer a AIR. São elas:

1. garantir o comprometimento político com a AIR;
2. alocar cuidadosamente responsabilidades para cumprimento das etapas da AIR;
3. treinar reguladores;
4. utilizar um método analítico, porém flexível;
5. desenvolver e implementar estratégias de coleta de dados;
6. concentrar esforços em objetivos precisos;
7. integrar a AIR com os processos de elaboração de políticas, dando início a integração o mais cedo possível;
8. conferir publicidade aos resultados;
9. envolver o público extensivamente; e
10. aplicar AIR tanto a novas propostas regulatórias como à revisão de regulação existente.

Verifica-se a grande preocupação do órgão de controle quanto ao grau de incorporação da AIR no processo de tomada de decisão das Agências Reguladoras, conforme as melhores práticas regulatórias internacionais. Isso ocorre porque a AIR não é apenas mais um requisito burocrático a ser cumprido; na verdade, a AIR

constitui-se uma ferramenta de apoio essencial à garantia da qualidade na tomada de decisão no processo regulatório.

Como apontado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2014, explicitar os motivos para a tomada de decisão e a exposição deles para a avaliação da sociedade são ações que aduzem maior legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência e *accountability* para o processo regulatório, ou seja, faz como que todos os princípios da boa governança sejam devidamente observados.

Contudo, não basta que os motivos estejam devidamente explicitados pelo regulador, afinal toda regulação tende a suscitar dúvidas por parte do mercado:

Não somente os custos de uma regulação que levam os indivíduos a questionarem a sua validade e pertinência, e nem uma cabal demonstração dos seus benefícios convencerá todas as pessoas envolvidas que uma determinada opção regulatória irá melhorar a sociedade. Valores não monetizáveis também orbitam o quadro de referência da população e, em defesa desses valores, igual ou maior empenho poderá ser observado do que aquele que é empregado simplesmente para que o Estado regulador siga editando normas economicamente equilibradas.

Pode estar fadada à sucumbência, no entanto, uma sociedade que, persistentemente, se oriente por normas cuja aplicação sequer está dotada de recursos para implementar, seja (i) do ponto de vista dos gastos necessários à manutenção de autoridades públicas responsáveis pela fiscalização; seja (ii) do ponto de vista das pessoas e das empresas cuja riqueza é deslocada das atividades produtivas para atividades de cumprimento ineficiente de comandos normativos (DIAS, 2014).

Ademais, a AIR apresenta-se como um instrumento não só de comunicação com a sociedade quanto às razões de uma decisão regulatória, mas principalmente de reflexão por parte do Estado Regulador:

O âmago da Análise de Impacto Regulatório (AIR) é fazer com que as liberdades das pessoas e empresas, como o bem mais sagrado em um estado democrático de direito, não sejam sacrificadas desnecessariamente, por incompetência, paixões pessoais, desconhecimento da realidade a ser regulada, pressa ou amor aos holofotes das pessoas que ocasionalmente estiverem exercendo a função de regulador (ARAGÃO, 2012).

A AIR, portanto, pode funcionar, no mínimo, como um redutor de deficiência. Mais otimistamente, ela pode promover valores positivos, como a eficiência e a equidade, ao modular intervenções governamentais que visem a suprir a ausência de circunstâncias ideais de racionalidade, informação e competitividade no mercado (STIGLITZ, 2009).

Além disso, a AIR reserva para si o relevante papel institucional de trazer para o campo científico aquilo que muitas vezes é marcado por simples impressões

gerais sobre um determinado conteúdo normativo. Também a AIR pode auxiliar na identificação de algumas complicações que, permanentemente, ameaçam os bons resultados que uma determinada política regulatória deve e pode, frequentemente, alcançar, tais como:

[...] dificuldades geradas em matéria de *compliance* com os comandos positivos e negativos emanados na norma; criação de restrições à pura inovação dos agentes econômicos e sociais; surgimento de riscos em função de desdobramentos não previstos do conteúdo regulatório; aparecimento de distorções mercadológicas perpetradas por agentes econômicos interessados em prejudicar competidores por meio da regulação; possibilidade de equívocos por partes dos reguladores, ou de que ignorem os efeitos adversos de suas escolhas; possibilidade de reguladores buscarem engrandecer o seu próprio poder; de servirem aos interesses de um pequeno grupo, em vez de diligenciar pelo interesse público; introdução de novos riscos no mercado regulado ou alocação dos riscos existentes a cargo de grupos diferentes, em razão da limitação nas informações de que dispõem quanto à decisão que devam tomar ou em razão da ausência de manifestação das pessoas afetadas pela regulação (WIENER e ALEMANN, 2010, apud DIAS, 2014).

Assim, dependendo da complexidade do problema, pode ser identificada a necessidade de se desenvolver uma análise mais aprofundada de acordo com critérios e normativas definidos pela Agência Reguladora.

3 VISÃO GERAL

A Lei Federal 11.445/07 prevê a criação de Agências Reguladoras independentes, autônomas e com incremento massivo na produção regulamentar dessas agências no Brasil.

O órgão regulador visa salvaguardar os direitos dos usuários quanto à qualidade, ao bom atendimento de suas demandas, à modicidade das tarifas de acordo com a sua capacidade de pagamento, à sustentabilidade econômica e financeira, à universalização e ao fiel cumprimento dos contratos de prestação dos serviços de saneamento básico regulados.

A Lei de Diretrizes estabelece a regulamentação técnica, enumerando, nos incisos do art. 23, os conteúdos gerais:

Art. 23. A entidade reguladora editará normas relativas às dimensões técnica, econômica e social de prestação dos serviços, que abrangerão, pelo menos, os seguintes aspectos:
I - Padrões e indicadores de qualidade da prestação dos serviços;
II - Requisitos operacionais e de manutenção dos sistemas;
III - As metas progressivas de expansão e de qualidade dos serviços e os respectivos prazos;

- IV - Regime, estrutura e níveis tarifários, bem como os procedimentos e prazos de sua fixação, reajuste e revisão;
- V - Medição, faturamento e cobrança de serviços;
- VI - Monitoramento dos custos;
- VII - Avaliação da eficiência e eficácia dos serviços prestados;
- VIII - Plano de contas e mecanismos de informação, auditoria e certificação;
- IX - Subsídios tarifários e não tarifários;
- X - Padrões de atendimento ao público e mecanismos de participação e informação;
- XI - Medidas de contingências e de emergências, inclusive racionamento.

Como evidenciado, a possibilidade de regulamentação do aspecto contábil pela agência reguladora encontra respaldo legal no art. 23, inciso VIII. O art. 12, § 1º, inciso V, também determina a definição pela entidade reguladora de sistema contábil específico, para o caso de prestadores de serviço que atuem em mais de uma municipalidade. O art. 18 é específico quanto à necessidade de sistema contábil que possibilite observar, de forma separada, o controle de contas quando o serviço é prestado em mais de um município e quando há a prestação de mais de um dos serviços de saneamento básico – abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos e drenagem e manejo de águas pluviais – por um mesmo prestador. Deve ser ainda levado em consideração o disposto no parágrafo único desse dispositivo:

A entidade de regulação deverá instituir regras e critérios de estruturação de sistema contábil e do respectivo plano de contas, de modo a garantir que a apropriação e a distribuição de custos dos serviços estejam em conformidade com as diretrizes estabelecidas nesta Lei.

Esse papel é reforçado pelo art. 25 da Lei de Diretrizes do Saneamento Básico, *in verbis*:

Art. 25. Os prestadores de serviços públicos de saneamento básico deverão fornecer à entidade reguladora todos os dados e informações necessários para o desempenho de suas atividades, na forma das normas legais, regulamentares e contratuais.

§ 1º Incluem-se entre os dados e informações a que se refere o caput deste artigo aquelas produzidas por empresas ou profissionais contratados para executar serviços ou fornecer materiais e equipamentos específicos.

§ 2º Compreendem-se nas atividades de regulação dos serviços de saneamento básico a interpretação e a fixação de critérios para a fiel execução dos contratos, dos serviços e para a correta administração de subsídios.

Os prestadores de serviços de saneamento básico, com a Lei 11.445/07, passam a ficar obrigados a prestar informações relevantes à agência reguladora, inclusive quando houver determinação por meio de regulamentos próprios. Em

consequência, a agência reguladora assume parcela de responsabilidade pelo processamento ou análise da informação adquirida e pela veiculação da informação analisada, devendo observar com atenção os limites relativos aos segredos empresariais e dados confidenciais dos prestadores.

4 OBJETIVOS DO ESTUDO

É objetivo do PCR apresentar as principais diretrizes para o processo de desenvolvimento e implementação dos procedimentos contábeis regulatórios para agências reguladoras e prestadores de serviços no setor saneamento básico.

Assim, são objetivos específicos do desenvolvimento e da implementação dos PCRs por agências reguladoras no setor de saneamento básico:

- a) padronizar os PCRs adotados pelas prestadoras de serviços públicos de saneamento básico, permitindo o controle e o acompanhamento das respectivas atividades, considerando as peculiaridades dos diversos tipos de prestadores de serviços;
- b) atender aos preceitos da legislação brasileira, em especial ao artigo 23 da Lei Federal 11.445/07, que define que a entidade reguladora editará normas relativas às dimensões técnica, econômica e social de prestação dos serviços, que contemplam, dentre outras, o monitoramento dos custos, o plano de contas e os mecanismos de informação, auditoria e certificação;
- c) permitir a elaboração das demonstrações contábeis regulatórias;
- d) permitir a elaboração de indicadores econômico-financeiros;
- e) permitir a elaboração de relatórios operacionais;
- f) permitir maior integração entre a fiscalização operacional e a regulação econômico-financeira por meio dos PCRs;
- g) conferir maior transparência na definição das tarifas dos prestadores dos serviços públicos de saneamento básico, mantendo o equilíbrio econômico-financeiro e a modicidade tarifária;
- h) segregar os custos, as despesas e os investimentos por município, quando o prestador de serviços for responsável pela prestação de serviços em mais de um município;

- i) segregar as receitas, os custos, as despesas e os investimentos por atividades operacionais;
- j) segregar as receitas, os custos, as despesas e os investimentos do saneamento básico;
- k) segregar os dados operacionais e comerciais do saneamento básico.

5 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS REGULATÓRIOS - PCRs

O artigo 23 da Lei Federal 11.445/2007 define que a entidade reguladora editará normas relativas às dimensões técnica, econômica e social de prestação dos serviços, que contemplarão, entre outros aspectos, regime, estrutura e níveis tarifários, bem como os procedimentos e prazos de sua fixação, reajuste e revisão; monitoramento dos custos; plano de contas e mecanismos de informação, auditoria e certificação; e subsídios tarifários e não tarifários.

Os PCRs são a concentração de informações necessária para dar isonomia e simetria de conceitos para produção de informações regulatórias, capaz de traduzir em relatórios específicos o esforço empregado pelo prestador no atingimento de seus objetivos. A divulgação clara, simples e objetiva desenvolve um ambiente regulatório transparente e eficaz.

Nesse sentido, os PCRs buscam de forma didática relatar assuntos pertinentes ao saneamento básico capazes de concentrar dados para geração de informações e para a tomada de decisão regulatória quanto aos aspectos econômicos e financeiros, como definir tarifas e preços públicos de forma adequada, considerando os custos, as despesas, os investimentos e a remuneração regulatória.

Os procedimentos regulatórios são instruções, geralmente na forma de documentos detalhados, que descrevem todas as etapas necessárias para cumprimento de tarefas, no caso específico, os procedimentos contábeis regulatórios. Portanto, o procedimento é uma forma específica de executar uma atividade ou processo. Assim, é o procedimento que determinará o método que colocará o processo em prática, as etapas da execução e a definição do momento em que deve ser realizada cada atividade.

No âmbito da regulação do saneamento básico, os procedimentos regulatórios são todos os métodos estabelecidos em lei, normas, resoluções e instruções normativas com a finalidade de atender às demandas regulatórias referente aos serviços de saneamento básico, auxiliando a fiscalização operacional, a avaliação dos investimentos realizados, a definição das tarifas dos prestadores de serviço e demais atividades regulatórias.

Ressalta-se que os PCRs têm como escopo os dados contábeis e operacionais dos prestadores de serviços de saneamento básico regulados, respeitando as peculiaridades dos diversos tipos de prestadores de serviços: órgãos municipais, autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e delegações.

A Lei Federal 11.445/07 define claramente os contornos regulatórios para o setor de saneamento básico. O ente regulador deve estabelecer padrões e normas, garantir o cumprimento das condições e metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento, prevenir e reprimir o abuso do poder econômico e definir tarifas que assegurem o equilíbrio econômico-financeiro e a apropriação social dos ganhos de produtividade.

Portanto, o PCR é aplicável a todas as entidades que operam serviços de saneamento básico, reguladas de acordo com as diretrizes estabelecidas pela Lei 11.445/2007.

O PCR se aplica a todos os serviços regulados, inclusive suprindo as lacunas contratuais; todavia, sem contrariar as disposições contratuais vigentes.

Os casos omissos não previstos nesta normativa serão apreciados e submetidos à agência reguladora para avaliação.

6 CONCEITOS DO PCR

Adotar-se-ão os conceitos a seguir explanados, visando uniformizar e simplificar o entendimento dos termos utilizados.

6.1 CONCEITOS DE CONTABILIDADE

De acordo com a estrutura conceitual básica da contabilidade,

a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover os usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (FIPECAFI, 2020).

Os princípios fundamentais de contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. Seus princípios fundamentais de contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização e expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

São princípios fundamentais de contabilidade:

- a) o princípio da entidade - reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa ou a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou à instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.
- b) o princípio da continuidade - pressupõe que a entidade continuará em operação no futuro. Portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.
- c) o princípio da oportunidade - refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que originaram.
- d) o princípio do registro pelo valor original - define que os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expresso a valor presente na moeda do país, que será mantido na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurar agregações ou decomposições no interior da entidade.

- e) o princípio da competência - define que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
- f) o princípio da prudência - determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Os serviços de saneamento básico no Brasil são realizados por diversos tipos de prestadores, e eles utilizam dois tipos de contabilização: 1) contabilidade pública: para órgãos (secretarias), autarquias, fundações de direito público, consórcios públicos; e 2) contabilidade societária: para empresas públicas ou sociedades de economia mista, concessões e parceiras privadas.

6.1.1 Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada ao setor público é definida como o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e os fatos da administração pública, tratando as informações relativas à previsão das receitas, à fixação das despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas de governo. A Resolução nº 1.128/2008, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade T 16.1, define a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A Norma Brasileira de Contabilidade T 16.1 também define que o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público.

6.1.2 Contabilidade Societária

A contabilidade societária, relacionada com a atividade privada, rege-se pela Lei das Sociedades Anônimas e pelo Código Civil, que estabelecem regras de procedimentos contábeis. Ela tem como foco principal o patrimônio e as suas avaliações, de tal forma que a principal peça é o balanço patrimonial.

6.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Leone,

a contabilidade de custo é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão.

Conforme Slomski, “a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, a contabilidade de custos torna-se relevante e, assim, desperta o interesse de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos”. O autor ainda descreve:

faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de tomarem as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços.

6.3 CONTABILIDADE REGULATÓRIA

A contabilidade regulatória representa um conjunto de princípios e regras de apresentação de informações de entidades reguladas. Essas regras possibilitam alocar custos, receitas, ativos e passivos das entidades de forma a facilitar o monitoramento dos objetivos regulatórios a serem atingidos. O objetivo da contabilidade regulatória é fornecer informações que auxiliem os reguladores a abordarem a situação específica do mercado de serviços públicos. Essas informações devem possibilitar que os reguladores confirmem o cumprimento dos objetivos regulatórios.

A contabilidade regulatória compreende um

conjunto de princípios e regras de controle emanadas do órgão regulador, pautada na legislação societária brasileira e na legislação específica do

serviço público de saneamento básico, que define procedimentos e forma de apresentação das informações contábeis do ente regulado.¹

Neste contexto, a contabilidade regulatória tem o papel de fornecer informações viáveis para o estudo das variações quantitativas e qualitativas inerentes às atividades desenvolvidas pelos responsáveis dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Dessa forma, ela exerce importância significativa para o alcance dos objetivos dos órgãos reguladores, estabelecidos em lei e em outros normativos. Essas informações constituem suporte essencial para assegurar a fiscalização financeira da prestadora de serviços públicos, o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão dos serviços e a modicidade tarifária para o consumidor.

6.4 REGULAÇÃO ECONÔMICA

A regulação econômico-financeira tem como principal instrumento de controle as tarifas, orientando-as para a obtenção de eficiência no uso dos recursos e alcance dos objetivos da regulação, como a universalização e a qualidade dos serviços, além de garantir o equilíbrio econômico-financeiro da prestação dos serviços, associados aos custos operacionais, de capital e de tributos, dentre outros. O seu modelo tarifário pode ser determinante para induzir comportamentos desejáveis de prestadores de serviços e usuários, e sua principal fonte de informações é a contabilidade do prestador de serviços. Ainda, faz uso do plano de negócios do prestador, de indicadores operacionais e econômicos, de informações de mercado, de índices financeiros, de objetivos e metas contratuais e do Plano Municipal de Saneamento Básico (PMSB), dentre outros elementos.

A regulação econômica pode ser definida como

o estabelecimento e a implementação de um conjunto de regras específicas para a instituição de tarifas e preços. Mais tecnicamente, a regulação

¹Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal – ADASA. **Manual de Contabilidade Regulatória e Plano de Contas Regulatório do Setor de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Distrito Federal regulado pela ADASA.** Disponível em: <<http://www.adasa.df.gov.br/images/stories/anexos/3Consumidor/2AudienciasPublicas/2016/AP008-2016/Manual de Contabilidade Regulatoria e Plano de Contas Regulatorio.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2019. p.10.

econômica procura a maximização do bem-estar social, induzindo os operadores a produzirem aquilo que é desejável, de forma a alcançar resultados ótimos no que concerne aos preços praticados, às quantidades produzidas e aos padrões de qualidade oferecidos (MARQUES, 2011).

A Lei 11.445/2007 estabelece a regulamentação técnica, econômica e social de prestação dos serviços, conforme item 3 deste documento.

6.5 RECEITAS

Receita é a entrada de benefícios econômicos durante o período em que ocorrem as atividades ordinárias da empresa, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, dos acionistas ou dos cotistas, pois tais valores não geram obrigações para os agentes econômicos e sociais.

6.5.1 Receitas Regulatórias

Para a classificação das receitas como regulatórias, são considerados todos os valores faturados provenientes da prestação dos serviços públicos de saneamento básico regulados ou proveniente de ações não operacionais, como juros recebidos e venda de ativos, desde que relacionados à atividade fim da empresa.

Para fins regulatórios, as receitas devem ser registradas conforme sua fonte, de forma compatível com a modicidade tarifária:

- a) receita direta, ou receita operacional - corresponde aos valores arrecadados e relacionados diretamente à comercialização das atividades-fim do objeto social da empresa. Neste contexto, o conceito de receita é demonstrado como elemento “bruto” antes dos impostos, e “líquido” ao montante já excluída a parcela dos custos correspondentes.
- b) receita indireta - corresponde aos valores arrecadados, relacionados indiretamente à comercialização das atividades-fim do objeto social da empresa (como receita de serviços indiretos, receitas financeiras, entre outras). Neste contexto, a receita indireta é demonstrada como

elemento líquido, ou seja, já considerada a exclusão da parcela dos custos correspondentes.

Para tanto, o Curso Nacional sobre Regulação e Fiscalização dos Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário (2018) apresentou os seguintes encaminhamentos para a classificação regulatória do elenco de receitas admissíveis para fins de tarifação, em conformidade com a legislação vigente e observada a metodologia tarifária de cada regulador:

- a) separar as receitas conforme os serviços prestados;
- b) segregar as receitas de origem tarifária de outras fontes (serviços não tarifados, subvenções etc.);
- c) diferenciar as receitas não típicas auferidas pelo prestador dos serviços que serão deduzidas no cálculo das tarifas, compartilhando ganhos do prestador com o usuário.

6.5.2 Receitas Não Regulatórias

São tratadas como receitas não regulatórias todo o montante faturado pelo prestador dos serviços, não vinculado à atividade-fim do objeto social da empresa, de origem não tarifária.

Em regra, as receitas não regulatórias não serão revertidas em prol da tarifação, como, por exemplo, as rubricas contábeis referentes às receitas de aplicações financeiras, doações e subvenções, juros, indenizações, participações, entre outras, quando caracterizadas de natureza diversa à prestação dos serviços públicos regulados.

6.6 GASTOS

Gasto representa um sacrifício financeiro, geralmente em espécie, pela entrega ou compromisso de entrega de recursos para a aquisição de bens e serviços.

Este é um conceito amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos, sendo possível ter gastos com a compra de matérias-primas, com mão

de obra (tanto na produção como na distribuição), com honorários da diretoria, com a compra de um imobilizado.

Dessa forma, só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, isto é, quando há o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento (MARTINS, 2010).

Contabilmente, os gastos são reconhecidos pelo regime de competência (liquidação para a contabilidade pública) e alocados no plano de contas da entidade, conforme sua natureza de expediente, em:

- a) custo: referente a todo o dispêndio efetuado ou ainda devido pela entidade, necessário para a aquisição ou a produção de bens e serviços a fim de transformá-los em produtos ou serviços que façam parte do objeto social da empresa, disponibilizando-os em condições de venda ao mercado consumidor. Sendo o produto ou o serviço comercializado, o custo dissipado em seu valor final é, diretamente, recuperado na venda, aumentando o ativo.
- b) despesa: gasto relativo ao setor administrativo, financeiro e comercial necessário para a manutenção das atividades da entidade, não vinculados diretamente à obtenção do produto ou do serviço final. As despesas não serão recuperadas na comercialização do produto ou serviço, sendo contabilizadas no resultado e provocando a redução do ativo (quando adquiridas à vista) ou aumento do passivo (quando adquiridas a prazo).
- c) perda: gasto inerente às atividades de produção para a obtenção do objeto social da entidade, com características de ocorrência anormal e involuntária. Para tanto, o dispêndio não tem a intenção de obtenção de receita e não é recuperado na comercialização do produto ou do serviço, sendo contabilizado diretamente no resultado. Quando de ocorrência normal, intencional, conhecida e/ou esperada, deve ser registrado como custo.
- d) investimento: aplicação de recurso destinado à aquisição de bens, direitos e serviços a serem incorporados ao patrimônio da entidade como ativos, absorvidos em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros.

6.6.1 Gastos regulatórios

Em âmbito regulatório, o padrão contábil para registro e interpretação das informações econômico-financeiras deve estar em conformidade com a contabilidade social da entidade e aderente às metodologias de cálculos tarifários, de forma a fornecer subsídios para a determinação de *Operational Expenditure* (OPEX) e *Capital Expenditure* (CAPEX) regulatórios nos sistemas operacional e de resultado.

Os gastos regulatórios compreendem os custos, as despesas e os investimentos incorridos exclusivamente para a obtenção do objeto social da empresa, apresentados de forma segregada e conforme o tratamento regulatório de cada agência reguladora (por exemplo, de acordo com o serviço prestado, o município atendido e a natureza do lançamento). A saber:

- a) custo regulatório: referente a todo o dispêndio diretamente relacionado à obtenção do serviço afim ao objeto social do prestador, vindo a interferir na formação do preço final e do preço de transferência, nos casos de prestação regionalizada. Para fins de apuração, os custos regulatórios são registrados como diretos, indiretos, fixos e variáveis:
 - custos diretos: todos aqueles imediatamente identificáveis com o serviço produzido. Eles podem ser alocados direta e exclusivamente na prestação do serviço, ou atribuídos ao serviço devido à prestação simultânea em mais de um centro de custo (município/serviço). No caso de custo direto atribuído, os critérios de alocação devem ser claramente definidos e registrados, conferindo ao serviço seu custo de transferência;
 - custos indiretos: referente aos custos imediatamente identificáveis com o serviço produzido, mas incorridos indiretamente para a prestação por meio de unidades administrativas de apoio. Nestes casos, os critérios de rateio dos custos entre serviços ou localidades devem ser claramente definidos e registrados, conferindo ao serviço seu custo de transferência;

- custos fixos: todos aqueles que não sofrem alterações de valores em caso de variação de produção/atividade;
 - custos variáveis: todos aqueles que têm seus valores alterados de maneira proporcional à variação de produção/atividade.
- b) despesa regulatória: todo o dispêndio relacionado à manutenção da atividade social do prestador, influenciando na composição do preço final e vindo a ser revertida em prol da modicidade tarifária em evento de reposicionamento de tarifa. Para fins de apuração, as despesas regulatórias são registradas em comerciais e administrativas:
- despesas comerciais: incluindo gastos com pessoal, ocupação, serviços de terceiros, publicidade e propaganda, entre outros;
 - despesas administrativas: incluindo gastos com pessoal, ocupação, serviços de terceiros, publicidade e propaganda, despesas fiscais e tributárias, entre outros.
- c) investimentos regulatórios: referente a toda destinação de recurso financeiro que promova o acréscimo ao ativo regulatório, principalmente a fim de cumprir as previsões do Plano Municipal de Saneamento Básico, além de dispêndios visando à adequação, à qualificação e à atualização dos sistemas, desde que tecnicamente justificáveis. Para fins de apuração, os investimentos regulatórios são registrados como onerosos e não onerosos:
- investimentos onerosos: referente aos valores dos ativos a serem remunerados via tarifa, observada a origem do recurso financeiro (recursos próprios ou via empréstimo);
 - investimentos não onerosos: referente aos valores dos ativos para os quais não cabe remuneração financeira ao agente financiador, observada a origem do recurso financeiro (recurso de origem pública).

São considerados custos regulatórios, dentre outros:

- a) custos com pessoal, como remunerações, encargos, benefícios, provisões e outros;
- b) material para tratamento, como produtos químicos destinados aos processos de tratamento da água;

- c) material para manutenção de sistemas e conservação de veículos, equipamentos e redes de água e esgoto;
- d) materiais diversos, como combustíveis, lubrificantes, materiais de expedição;
- e) serviços de terceiros, podendo ser energia elétrica, serviços de conservação e manutenção, processamento de dados, comunicação, profissionais contratados, entre outros.

São consideradas despesas regulatórias, dentre outras:

- a) perdas por inadimplência;
- b) locação de bens móveis;
- c) despesas administrativas com pessoal, materiais de escritório, combustível e lubrificante;
- d) despesas com serviços diversos, como aluguel de imóveis, serviços de pessoa física e jurídica, auditorias e consultorias;
- e) taxa de regulação.

São considerados investimentos regulatórios, dentre outros:

- a) investimentos destinados à ampliação de cobertura dos serviços prestados;
- b) manutenção dos sistemas operacionais e comerciais;
- c) melhorias e atualização das condições de prestação dos serviços (eficiência);
- d) previsões para gestão de perdas.

A definição do elenco de investimentos que deverão ser viabilizados por meio de tarifas no ciclo tarifário futuro deve acolher, prioritariamente, ao que está no Plano Municipal de Saneamento Básico, atendendo à sua viabilidade financeira ou, na ausência, a outras formas de financiamento.

Para a deliberação quanto à validação regulatória dos gastos e definição de possíveis glosas, poderão também ser observados dados extracontábeis (informações de volume de produção, medição e faturamento, entre outros), admitindo possíveis adequações nos lançamentos contábeis que permitam a utilização direta dos dados contábeis societários.

Em se tratando de prestação do serviço realizada por concessão, com atendimento a mais de um município, os critérios de rateio dos gastos regulatórios entre localidades devem ser claramente definidos e registrados.

6.6.2 Gastos Não Regulatórios

A fim de acompanhar o desempenho econômico-financeiro do prestador de serviços, os lançamentos no sistema patrimonial e de resultados, registrados conforme a legislação contábil vigente, deverão ser assistidos pelo ente regulador.

A absorção de lançamentos, entretanto, não incorridos exclusivamente para a obtenção do objeto social da empresa na base regulatória, observado o tratamento regulatório adotado, pode ocasionar um inchaço nos gastos, refletindo no sistema de resultados e, conseqüentemente, na composição tarifária e na eficiência dos serviços.

O tratamento regulatório do elenco de contas, com a classificação dos gastos quanto à sua natureza, é de competência do ente regulador, com observância no que está descrito no capítulo 6 quanto às considerações mínimas a serem atendidas.

Resguardada a atribuição regulatória, a seguir são apresentados exemplos de gastos passíveis de questionamento quanto à sua admissão em prol da tarifação:

- a) despesas com pessoal: gastos administrativos relacionados à gestão do prestador de serviços, cuja natureza não seja inerente à prestação do serviço delegado. Exemplo: participação nos resultados (PPR); contribuição a órgãos de classe; indenização de ações trabalhistas originárias de problemas de gestão.
- b) despesas com materiais: gastos com materiais não pertinentes à prestação do serviço delegado ou às suas atividades e operações indiretas.
- c) despesas com serviços de terceiros: despesas com serviços não relacionados direta ou indiretamente à delegação, bem como serviços terceirizados não justificados.
- d) despesas com divulgações e doações: gastos para fins de marketing do prestador, não se configurando de natureza educativa na matéria de

saneamento. Exemplos: avisos e publicações; publicidade e propaganda; publicidade com incentivos fiscais; doações/incentivos fiscais; patrocínios com recursos próprios; doações em geral; comunicação social e ações institucionais.

- e) indenizações a terceiros: indenizações cuja motivação tenha sido por deficiências na gestão do prestador de serviços. Exemplos: indenizações por danos materiais e pessoais; indenização por danos ambientais; indenização por uso de bens móveis e imóveis; indenização pela concessão dos sistemas.
- f) multas/acréscimos e tributos: gastos com infrações decorrentes de penalidades geradas por responsabilidade de gestão do prestador ou responsabilidade individual do operador, sem implicações diretas na prestação dos serviços. Exemplos: multas de trânsito; multas sobre títulos; juros e multas sobre tributos municipais, estaduais e federais.
- g) desembolso financeiro para fins não inerentes à prestação dos serviços delegados. Exemplos: investimentos em promoção institucional; investimentos no desenvolvimento operacional institucional; investimentos em promoção comercial.

Também não serão passíveis de reconhecimento regulatório e remuneração financeira os seguintes eventos:

- a) gastos não associados, direta ou indiretamente, à atividade-fim do prestador de serviço;
- b) investimento com recursos de fonte não onerosa;
- c) investimentos em ampliação dos sistemas, não previstos no Plano Municipal de Saneamento Básico ou sem a expressa aprovação do poder concedente;
- d) valores investidos fora da margem prevista no Plano Plurianual de Investimentos/Plano de Investimentos, sem prévia aprovação do poder concedente ou ente regulador;
- e) desembolso destinado direta ou indiretamente à ampliação ou a melhorias dos serviços prestados, sem comprovação de necessidade e viabilidade técnica e econômico-financeira.

7 LEGISLAÇÃO CONTÁBIL APLICÁVEL AOS PRESTADORES DE SERVIÇO

Em se tratando de regulação econômica, bem como tarifas, logo é possível destacar que a contabilidade está diretamente ligada a esses temas, pois fornece ferramentas para que os estudos tarifários, assim como toda a análise documental, sejam realizados com mais segurança e eficiência.

Conforme Madeira (2010), as tarifas precisam ser suficientes para cobrir os custos das empresas e ainda garantir novos investimentos e manutenção, ou seja, o serviço precisa ter sustentabilidade econômico-financeira, como previsto no artigo 29 da Lei 11.445/2007.

Em relação à assimetria de informações, vale reafirmar que a Agência Reguladora Intermunicipal possui diversos consorciados, havendo órgãos públicos e empresas privadas dos mais variados tamanhos e com informações diferenciadas e em volumes bem discrepantes. Como destaca Pinto Jr. e Pires (2000),

quanto ao problema da assimetria, há um aspecto que vai além da questão do conhecimento técnico e que é essencial nessa relação regulador-regulado: não há como o regulador conhecer todas as atividades de uma firma. Isso dificulta sobremaneira a atividade do regulador, que tem a tarefa de fazer a firma cumprir objetivos sociais, distintos de seus próprios objetivos, sem ter controle e conhecimentos plenos de suas atividades.

Nesse sentido, considerando a assimetria de informações, o próximo item trata das instruções contábeis a serem observadas pelos regulados das agências reguladoras criadas em forma de consórcio público.

7.1 INSTRUÇÕES CONTÁBEIS

Como já citado anteriormente, os PCRs não têm a finalidade de ser um manual de contabilidade regulatória, o qual é composto por plano de contas e detalhes pormenorizados de contabilização.

A contabilidade possui como norte as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), que se constituem num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, os princípios, a estrutura técnica e os procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitida pelo CFC.

Sabe-se que prestadores regulados e fiscalizados pelas agências às quais este manual se dirige usam contabilidade pública e contabilidade societária. Logo, as instruções e a contabilização das contas para os prestadores de serviços que se utilizam da contabilidade aplicada ao setor público deverão seguir as orientações e os procedimentos pautados nos seguintes documentos e órgãos:

- a) Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964;
- b) Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993;
- c) Lei Complementar nº 101, de 04 de maio 2000;
- d) Lei Federal nº 10.520, de 17 de julho de 2002;
- e) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;
- f) Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- g) Conselho Federal de Contabilidade -CFC;
- h) Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

As instruções e contabilização das contas para os prestadores de serviços que se utilizam da contabilidade societária deverão seguir as orientações e os procedimentos pautados nos seguintes documentos e órgãos:

- a) Conselho Federal de Contabilidade - CFC;
- b) Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e suas alterações;
- c) Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;
- d) Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- e) Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Committee - IASC*).

7.1.1 Estimativas Contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade, no uso de suas atribuições, estabelece conceito de estimativa contábil na NBC T 11.13.1.2 como:

[...] uma previsão quanto ao valor de um item que considera as melhores evidências disponíveis, incluindo fatores objetivos e subjetivos, quando não exista forma precisa de apuração, e requer julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

Portanto, no momento dos registros contábeis, deve-se ter conhecimento da metodologia adotada e explicitar, em nota explicativa, a técnica adotada nas demonstrações contábeis para os casos das seguintes provisões: redução de ativos

para alocar custos (depreciação, exaustão ou amortização); perdas em geral; garantia e indenizações; receita auferida; custos e despesas incorridos; impostos diferidos; recuperação do imobilizado; intangível; provisões de liquidação duvidosa; créditos tributários; contencioso civil e trabalhista; além de instrumentos financeiros.

7.1.2 Despesa para Provisão de Créditos de Liquidação Duvidosa

Essas despesas para provisão de créditos de liquidação duvidosa são estimativas dos prestadores de serviços pelo potencial de não recebimento de suas receitas faturadas e não quitadas num período não inferior a 24 meses, levado à média para mensuração. São consideradas como despesas, portanto, de natureza devedora em Contas de Resultado, normalmente, serviços faturados e que não tenham sido liquidados. Nesse sentido, são lançados como despesas, a fim de melhor salvaguardar os benefícios futuros da entidade, ou seja, a receita.

Em notas explicativas, o prestador de serviço deve evidenciar as ações desenvolvidas, a fim de trazer o resultado mais próximo de zero ou a patamares regulatórios aceitáveis.

A provisão para crédito de liquidação duvidosa pode se dar em percentual sobre a receita para formação dos custos e despesas regulatórias, a fim de determinar a tarifa requerida.

7.1.3 Estoques

São as aquisições de materiais que não foram utilizados imediatamente. Esses materiais deverão ser mantidos em estoque de forma segura para que não seja comprometida a sua integridade, bem como deve ser identificado o fim a que se destinam quando forem requisitados. Na demonstração contábil, o estoque é uma conta do ativo, normalmente circulante, de natureza devedora, sendo sua mensuração realizada pelo preço médio ponderado, exclusivamente para o setor público e opcional para o setor privado. O sistema de controle de entradas e saídas do estoque poderá ser o PEPS - primeiro material que entra é o primeiro que sai.

Os casos omissos devem levar em conta os principais normativos vigentes de tratamento contábil, sendo possível sua inspeção, avaliação e mensuração por parte da agência reguladora, quando couber.

Estoques são os valores referentes às exigências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da entidade.

O termo "estoque" refere-se a todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário de negócio, bens em processo de produção para venda ou para uso próprio, ou que se destinam ao consumo na produção de mercadorias para venda ou uso próprio.

7.1.4 Ativo Imobilizado Regulatório

O ativo imobilizado regulatório é aquele tangível que pode ser empregado em outra atividade após o final da concessão e podem ser vendidos a terceiros, como imóvel comercial e veículos. Quando ele não atende às premissas anteriores, é conceituado como Ativo Intangível, que é reversível ao poder concedente e deve ser amortizado ao longo do contrato, isto é, o prestador possui direito de uso e não de propriedade.

Conceituam-se nesses casos as redes de água, esgoto, ETA, ETE, elevatórias, reservatórios e outros. Quando, ao final do contrato, devido à vida útil do ativo ser superior ao seu tempo, e não ocorrendo a amortização, denomina-se Ativo Financeiro.

Nesse cenário, abordam-se, nas seções que seguem, as diretrizes regulatórias aplicadas ao saneamento para o Ativo Imobilizado.

7.1.4.1 Reconhecimento

Um item imobilizado deve possuir uma base de valor confiável, sendo mensurado com segurança a seu custo inicial e aos subsequentes, os quais são os custos para reformá-lo ou para substituição de partes, na perspectiva de benefícios econômicos futuros ou potenciais geradores de serviço, constituindo uma parte

complementar do bem, que deve ser depreciada separadamente da inicial ou com um novo critério de depreciação.

Uma redução patrimonial deve ser aplicada quando não ocorre a geração de benefícios futuros na reforma ou na substituição de partes. Dentre outros, são caracterizados como ativos de infraestrutura que não possuem utilização alternativa, pelo nível de especialização da atividade.

7.1.4.2 Mensuração

O órgão ou a entidade deve admitir os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos e, após isso, adotar os procedimentos de mensuração pelo seu valor justo ou de custo (incluindo até mesmo um ativo imobilizado que foi doado) e não considerar despesas administrativas e gastos indiretos para contabilizar a mensuração.

Os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado nem operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total não são incluídos no seu valor contábil.

Como a atividade de saneamento, por sua vez, pode exigir ativos especializados, como ETAs, ETEs, elevatórias, entre outros, talvez seja difícil uma comparação e, por conseguinte, poderiam perfazer a mensuração após o reconhecimento do ativo a atribuição de um preço justo baseado no valor de replicação do bem, da reposição do depreciado ou ainda do custo para a restauração.

7.1.4.3 Reavaliação do Ativo Imobilizado

Quando ocorrem divergências entre o valor contábil e o valor justo, há a necessidade de uma reavaliação do ativo imobilizado. A frequência dessa reavaliação depende necessariamente se o ativo difere significativamente o seu valor de um ano para o outro, mas poderia ser trienal, quinquenal ou em período superior, a depender da necessidade. O reconhecimento facultativo de diminuições ou aumentos em uma reavaliação não mais será permitido a contar do ano de 2021.

7.1.4.4 Depreciação

A depreciação, que corresponde à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos à desgaste ou à perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, terá início a partir do momento em que um ativo imobilizado estiver disponível para uso. As causas que podem influenciar na redução do valor do ativo à título de depreciação são a existência de duração limitada, o prazo legal ou prazo contratualmente limitado.

A identificação das circunstâncias da depreciação deve estar prevista no resultado do prestador de serviço, por meio de uma variação patrimonial diminutiva (VPD), quando tal prestador aplica a contabilidade pública em sua escrituração; ou será lançada como uma despesa de depreciação, diretamente na Demonstração do Resultado do Exercício, quando de prestadores privados.

No momento da disponibilidade do ativo para uso, a apuração do valor depreciado deve ser mensal, devendo-se utilizar o método linear das quotas constantes, visto que tal método gera informações consistentes e comparáveis. Nesse método, divide-se o valor depreciável do ativo (o qual corresponde ao seu valor contábil subtraído do valor residual) pelo seu tempo de vida útil estimado. O valor resultante de tal operação será a variação patrimonial diminutiva (VPD) mensal à título de depreciação para os prestadores públicos, assim como também será a despesa de depreciação para os prestadores privados.

Salienta-se também que, para bens de patrimônio cultural, terrenos, ou semelhantes, não há incidência de depreciação, sendo que o prestador do serviço deve determinar as suas próprias tabelas de depreciados, vida útil e valores residuais, com as devidas notas explicativas.

Já no que tange aos ativos imobilizados que possuem mais de um componente em sua estrutura, o componente que possui um custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. Em tal caso, a entidade deverá alocar o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os depreciar separadamente. Acrescenta-se também que um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter, conjuntamente, a mesma vida útil e o mesmo método de depreciação que outro componente significativo desse mesmo item do

ativo imobilizado. Em tais casos, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da variação patrimonial diminutiva do prestador público, ou na despesa de depreciação do prestador privado.

Ativos com as mesmas características podem possuir vidas úteis distintas, dependendo da aplicação, como é o caso das estações elevatórias de esgoto e de água bruta. Ambas são estações elevatórias com diversas semelhanças, mas a primeira tende a possuir um ataque químico com maior agressividade aos componentes estruturais e hidromecânicos e, portanto, terá vida útil inferior. Já componentes com a mesma taxa de depreciação e vida útil podem estar presentes no mesmo agrupamento pelo prestador.

O quadro a seguir apresenta a vida útil em meses e anos de estruturas e equipamentos de saneamento.

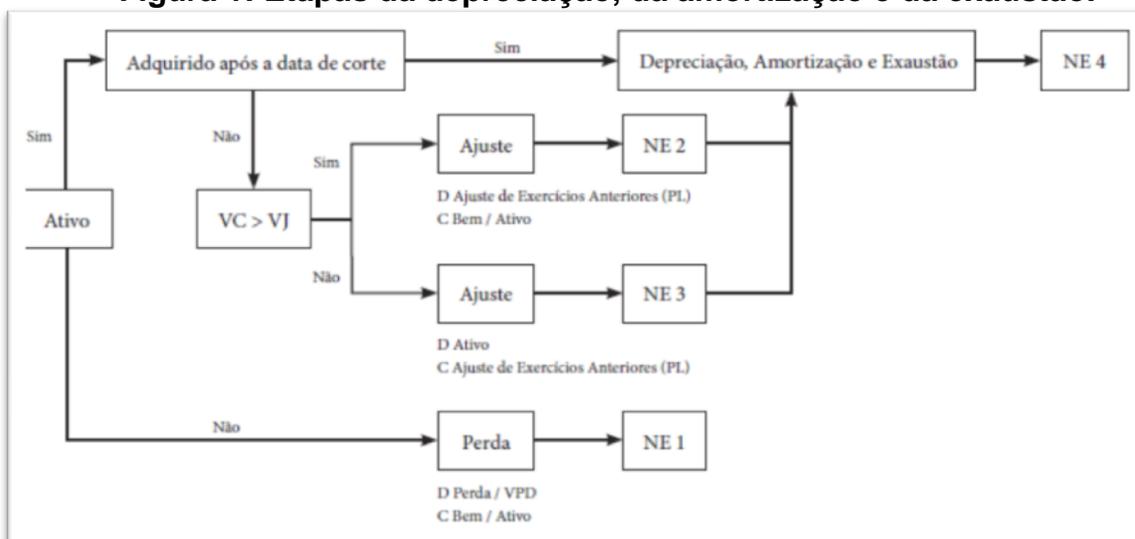
Quadro 1: Vida útil em meses e anos de estruturas e equipamentos de saneamento.

UC	DESCRIÇÃO UC	VIDA ÚTIL	
		Meses	Anos
1	Terrenos	----	----
2	Estruturas de Saneamento	600	50
3	Equipamentos de Telecontrole	96	8
4	Galerias e Túneis	720	60
5	Instalações Equipamentos Bombeamento	240	20
6	Instalações Equipamentos Elétricos	180	15
7	Poços	240	20
8	Tubulações e Peças Hidráulicas	600	50
9	Filtros, Equipamentos e Instalações de Tratamento e Laboratório	120	10
10	Hidrômetros	120	10
11	Ligações Domiciliares	600	50
12	Equipamentos de Aferição, Mediação e Teste	96	8
13	Equipamentos de Telecomunicação Teleprocessamento, Som, Imagem e Foto	60	5
14	Equipamentos de Serviço e de Oficina	180	15
18	Móveis e Equipamentos de Escritório	180	15
19	Módulos e Armazenamento e/ou Transporte Líquidos, Sólidos e Gases	240	20
20	Equipamentos de Segurança em Geral	120	10
21	Equipamentos Odontológicos e de Medicina em Geral	120	10
22	Veículos e Embarcações	120	10
23	Equipamentos de Informática	60	5
24	Equipamentos de Copa, Cozinha e Refeitório	120	10
25	Equipamentos de Gráfica, Reprodução e Desenho	120	10
26	Redes Elétricas	240	20
27	Válvulas Motorizadas	120	10
28	Edifícios e estruturas	600	50
29	Conjunto Moto-bomba Submersa Monobloco	180	15
30	Equipamentos de Controle de Perdas	120	10
31	PV - Poços de Visita - Esgoto	600	50

Fonte: São Paulo (p.130, 2013) NT CRS/0001/2013 ARSESP.

Na Figura 1, a seguir, observa-se, esquematicamente, as etapas que devem ser seguidas para a avaliação: a depreciação, a amortização e a exaustão. A figura também aponta que essas etapas devem ser divulgadas em notas explicativas.

Figura 1: Etapas da depreciação, da amortização e da exaustão.



Fonte: Brasil (p. 186, 2019)

Legenda:

VC = Valor contábil

VJ = Valor justo

NE = nota explicativa

7.1.4.5 Redução ao Valor Recuperável e Desreconhecimento do Valor Contábil de um Item do Ativo Imobilizado

Redução ao valor recuperável pode ser caracterizada como uma perda do ativo em relação aos seus benefícios econômicos futuros ou potenciais e que não deve ser confundida com a depreciação, pois a primeira constitui uma desvalorização, enquanto a segunda uma redução gradual do valor para gerar serviços. Para a primeira situação, deve ser aplicado a redução ao valor recuperável, a fim de adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico.

Para fins de redução ao valor recuperável, a entidade deverá apurar qual é o valor justo líquido de despesa de venda do ativo, bem como qual é seu valor em uso. Desses dois valores, deverá ser verificado qual é o maior e, assim, chega-se ao valor recuperável. Tal valor deverá ser comparado com o valor contábil do ativo

registrado no Balanço Patrimonial do prestador. Caso o valor contábil registrado no Balanço Patrimonial seja maior, tem-se um caso de supervalorização do ativo, e a entidade deverá, então, reconhecer uma perda por redução ao valor recuperável.

À medida que cessarem os benefícios econômicos potenciais ou futuros de gerarem serviços, deve haver o desreconhecimento do valor contábil, com perdas ou ganhos dispostos no resultado patrimonial.

7.1.5 Amortização de Dívidas

A amortização de dívidas corresponde aos pagamentos realizados para a redução ou a extinção de dívidas decorrentes de financiamentos ou empréstimos. Devem ser incluídos os juros e os encargos, bem como as parcelas do principal.

7.1.6 Remuneração na Base de Ativos Regulatória (BAR)

A metodologia tarifária aplicada ao setor de saneamento básico baseia-se no cálculo dos custos de operação, de manutenção e de capital, possibilitando uma remuneração sobre os capitais investidos, ou seja, é uma tarifação baseada na regulação por taxa de remuneração. A Base de Ativos regulatórios tem como finalidade determinar o montante a ser remunerado.

A Base de Ativo Regulatório (BAR) pode ser utilizada para definir a remuneração do prestador quando da adoção do método de remuneração pela base de ativo. Em virtude da variedade de tipos de contratação, como o Concessionário Estadual (misto ou privado) ou prestador local (público, privado ou misto), a presente normativa não fixa um modelo padrão, pois cada caso será definido a partir da modalidade licitatória ou outorga adotada.

7.1.6.1 Base de Ativos Regulatória - BAR

A BAR representa os investimentos realizados pelo prestador de serviços públicos de saneamento básico, conforme as condições estabelecidas nos contratos, convênios e demais normas regulatórias.

Os ativos considerados na BAR deverão ser devidamente validados pelo cadastro técnico da prestadora de serviços, o qual deverá conter informações sobre suas características, como material e diâmetro para tubulações em geral e ligação predial; e classe, diâmetro e vazão nominal para hidrômetros.

A descrição dos ativos deve conter o fabricante, o modelo, as especificações técnicas e outras características que os definam de forma unívoca, possibilitando a sua clara identificação e adequada valoração.

7.1.6.2 Tratamento da Base de Ativos Regulados

O montante de valor determinado a partir do imobilizado e de outros valores, somados, constitui-se no que podemos chamar de Base de Ativos Regulatórios – BAR. E, deste montante, pode-se aplicar uma taxa de retorno que vai determinar o retorno dos investimentos. Segundo a literatura, ele pode ser determinado a partir de três métodos: a) Valor Econômico ou de Mercado; b) Valor Custo de Reposição; e c) Combinação de Métodos.

Pelo método Valor Econômico ou de Mercado, o valor determinado é proposto pelos investidores que, através de laudos, buscam identificar o valor da empresa ou dos ativos postos à disposição. As formas de apurar o valor podem ser por leilão de oferta, por valor presente líquido, por valor das ações ou por valor de comparação.

O método Valor Custo de Reposição tem relação com os bens propriamente ditos, considerando-os pela quantidade, pelo estado de conservação, pelo arranjo, pelo desenho etc. Além disso, são considerados, para efeito de cálculo, a mudança tecnológica, a depreciação, a inflação, entre outros. As metodologias para estimar o custo de reposição são: custos históricos corrigidos, custo de reposição depreciado, custo de reposição depreciado otimizado e valor novo de reposição – VNR.

O método Combinação de Métodos, como o nome já revela, é a combinação de alguns métodos anteriores que, tomados em conjunto, formam um método híbrido.

Além dos métodos acima descritos, podem ser consideradas as variadas vidas úteis para cada ativo a partir de sua aquisição, sendo elas: vida útil física, vida útil econômica, vida útil contratual e, por último, vida útil contábil.

A seguir, no Quadro 2, têm-se os métodos de mensuração da BAR.

Quadro 2: Métodos de mensuração da BAR.

Foco	Método	Características
Métodos baseados no Valor Econômico ou de Mercado	Lance de Leilão	Corresponde ao lance mínimo do leilão de venda ou ao lance ganhador.
	Valor Presente Líquido (VPL)	Somatório dos valores presentes dos fluxos estimados de custos, impostos, investimentos e receitas, calculados a partir de uma taxa de desconto.
	Valor das ações	Consiste no valor determinado pela cotação das ações da empresa negociadas na bolsa.
	Valor de comparação	Determinado a partir de valores pagos por empresas similares com uma amostra de arquivos comparáveis.
Métodos baseados no custo de reposição	Custo histórico corrigido	Considera a adoção do preço de aquisição original, depreciado com base na vida útil e atualizada por indicador monetário.
	Custo de reposição depreciado	Consiste no custo de substituir cada ativo por outro novo, repondo-o em condições idênticas.
	Custo de reposição depreciado otimizado	Avalia o custo atual de repor cada ativo considerando a vida útil remanescente e a melhor condição tecnológica e econômica existente.
	Valor Novo de Reposição (VNR)	Desconsidera a idade dos ativos e emula os mesmos para serem operados por um novo prestador hipotético e eficiente, com custos e tecnologias atuais.
Métodos híbridos	Optimised Depreival Value (ODV)	Consiste no menor valor entre o valor econômico e o custo de reposição.
	Rolling Forward	Representa a blindagem da base inicial, avaliada por qualquer método e atualizada por índices econômicos, considerando as baixas, as depreciações e as adições.

Fonte: Apostila UNIABES, 2018.

8 CONSIDERAÇÕES DO PLANO DE CONTAS

8.1 PLANO DE CONTAS

Plano de Contas (ou Elenco de Contas) é uma relação de contas que resume o fato contábil (evento ou operação realizada pela pessoa jurídica) em uma ou mais

palavras para o seu efetivo registro. O fato contábil é a essência do registro contábil. Quando uma entidade realiza uma compra, por exemplo, existe um conjunto de contas que receberão registro, como fornecedores a pagar e estoques.

Essa relação de contas é previamente estabelecida por sua liquidez, ou seja, a hierarquização do mais próximo do papel moeda para o mais difícil em transformar o direito em dinheiro. Além disso, o elenco de contas deve servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis.

Seu principal objetivo é estabelecer normas de conduta para o registro das operações da organização e, na sua montagem, devem ser levados em conta três objetivos fundamentais:

- a) atender às necessidades de informação da administração da empresa;
- b) observar formato compatível com os princípios de contabilidade e com a norma legal de elaboração do balanço patrimonial e das demais demonstrações contábeis (Lei 6.404/76 e Lei 4.320/64);
- c) adaptar-se tanto quanto possível às exigências dos agentes externos, principalmente às exigências da legislação do imposto de renda e das agências reguladoras.

O Plano de Contas, genericamente tido como um simples elenco de contas, constitui, na verdade, um conjunto de normas do qual deve fazer parte, ainda, a descrição do funcionamento de cada conta, o chamado "Manual de Contas". Esse manual contém comentários e indicações gerais sobre a aplicação e o uso de cada uma das contas, discriminando-as para que serve, o que nelas deve conter e outras informações sobre critérios gerais de contabilização.

A empresa deve manter escrituração contábil com base na legislação comercial e com observância das Normas Brasileiras de Contabilidade.

O balanço patrimonial é uma das demonstrações contábeis que visa evidenciar, de forma sintética, a situação patrimonial da empresa e dos atos e fatos consignados na escrituração contábil.

Essa demonstração deve ser estruturada de acordo com os preceitos da Lei 6.404/76 (chamada "Lei das S/A") e suas alterações, bem como segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade para as entidades do Setor Privado (SAs, Ltdas, EPE, Pequenas/Médias/Microempresas) emitidos pelo CFC – Conselho

Federal de Contabilidade, que é o órgão responsável por emitir as normas contábeis dentro do território brasileiro.

8.2 PCASP e AESBE

A Contabilidade aplicada ao setor público tem como grande função a de auxiliar na fiscalização da gestão dos recursos de origem pública. Diante da consolidação das contas nacionais, trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou um plano de contas para facilitar esse registro dos atos e fatos contábeis brasileiros.

No geral, o objetivo do plano de contas se resume em “padronizar” os registros contábeis para permitir um maior detalhamento das contas, de modo que todas as esferas do governo e sua administração direta e indireta sejam atendidas pelas contas. Dessa forma, espera-se por um aumento na transparência, o que impacta positivamente na tomada de decisão, na prestação de contas e na responsabilização.

As contas foram dispostas em grupos, de acordo com as suas funções, sendo ordenadas por classe e natureza. Anualmente, a STN, que tem a competência para a manutenção e a instituição do plano e é o Órgão Central de Contabilidade da União, atualiza e disponibiliza, na internet, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) para uso obrigatório no exercício seguinte.

O PCASP foi estruturado levando em consideração as seguintes naturezas:

- a) informação orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) informação patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.
- c) informação de controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

A Associação das Empresas de Saneamento Básico Estaduais - AESBE é uma sociedade civil da qual participam 24 Companhias Estaduais de Saneamento

Básico. Ela foi criada em 1985 para desenvolver ações voltadas à melhoria da prestação dos serviços de saneamento básico e realiza diversas atividades para capacitação de técnicos através de Câmaras Técnicas ou de trabalhos específicos que promovem intercâmbio de informações de experiências exitosas, além de divulgar e disseminar as melhores práticas.

No ano 2009, a Associação publicou o Manual de Contabilidade para as Companhias Estaduais de Saneamento Básico, contendo também, o Plano de Contas Contábil, que foi desenvolvido por um grupo de técnicos acompanhados por empresa de consultoria.

Esse Manual de Contabilidade, além de buscar uniformidade de procedimentos, descrever rotinas e servir como instrumento orientador para a correta escrituração contábil e financeira, se preocupa em atender aos pressupostos da Lei 11.445/2007, que, dentre outros, prevê a segregação dos custos por município, podendo gerar demonstrações por serviço e por município.

O PCASP é adotado pelas entidades públicas (do direito público), que devem registrar os dados no seu nível mais analítico, adotar e criar contas com classificação distinta para cada um dos serviços prestados de saneamento básico, possibilitando a identificação e a classificação dos gastos nas mais variadas contas, segregando cada um pelo objeto de custo a ser analisado pelo regulador.

O mesmo vale para as empresas privadas e públicas do direito privado, adotando o Plano de Contas do Manual da AESB como norteador, inclusive para os conceitos de débito e crédito, tendo o cuidado na segregação das contas no nível mais analítico para abastecimento de água potável e esgotamento sanitário, sendo possível sua rápida identificação para o regulador.

8.3 PRESTADORES DE SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS NO PCASP E NA AESBE

Cabe ao ente regulador apreciar, mensurar e avaliar a solução e, posteriormente, validar o plano de contas dos prestadores de serviços públicos de saneamento básico que não adotam o plano de Contas da AESBE nem o PCASP.

9 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis têm por finalidade, segundo o item 9 do pronunciamento técnico CPC 26 (R1), apresentar, de forma estruturada, a posição patrimonial, financeira e do desempenho da entidade; já seu objetivo é proporcionar informação a respeito da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a muitos usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas (SANTOS, 2015, p. 39).

Na regulação dos serviços de saneamento, os demonstrativos contábeis são usados para apresentar os resultados do prestador de serviços, e os principais deles para análise econômica e financeira são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstrativo de Resultado;
- c) Fluxo de Caixa Financeiro;
- d) Notas Explicativas;
- e) Balancete Contábil (para órgãos públicos);
- f) Razão.

A informação contábil é válida para todos os prestadores, ficando à exceção para os grupos públicos ou privados que apresentam demonstrações distintas.

Conforme apresentado no Curso Nacional sobre Regulação e Fiscalização dos Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário (2018), para a classificação regulatória do elenco de rubricas admissíveis para fins de tarifação e determinação de glosas de gastos incorridos pelo prestador, em conformidade com a metodologia tarifária e legislação vigente, deverão ser consideradas as seguintes etapas:

- a) base: balancetes dos meses de referência para o cálculo tarifário, com plano de contas;
- b) de/para: das rubricas contábeis apresentadas nos balancetes para as rubricas definidas pelo regulador, para uma classificação regulatória preliminar;
- c) apresentação da classificação regulatória preliminar ao prestador, com questionamentos sobre possíveis dúvidas sobre a natureza de determinados registros;

- d) esclarecimentos do prestador sobre a natureza dos registros e validação da classificação regulatória final;
- e) consistência (conciliação contábil).

9.1 BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial demonstra a situação patrimonial e financeira do prestador, ou seja, todos os bens, os direitos, as obrigações e os valores integrados anteriormente ao patrimônio (Manual AESB, p. 434).

Essa demonstração tem por finalidade evidenciar, de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos registrados na escrituração contábil. Essa demonstração deve ser escriturada de acordo com os preceitos da Lei de Sociedade por Ações e segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade (SANTOS, 2015, p. 03).

O artigo 178 da Lei nº 6.404/76 estabelece que, no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registram e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira do prestador.

A Comissão de Valores Mobiliários - CVM tornou obrigatório para as companhias abertas a adoção da NPC 27, que trata das Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações, do IBRACON, onde a principal mudança é a apresentação entre ativos e passivos circulantes e não circulantes em separado no próprio balanço (Manual AESB, p. 333).

Como o prestador executa serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no próprio balanço oferece informações úteis, distinguindo-se o ativo líquido, que está continuamente circulando como capital de giro, daqueles usados nas operações de longo prazo da entidade (Manual AESB, p. 333).

9.1.1 Ativo

De acordo com Santos e Schmidt (2015, p. 45), o ativo, que pode ser classificado em circulante e não circulante, é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros

benefícios econômicos para a entidade. Ele deve ser classificado como circulante quando se espera que seja realizado, ou seja, mantido para venda ou consumo dentro dos doze meses seguintes à data do balanço, ou é um ativo em dinheiro ou equivalente, cuja utilização não está restrita.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não circulantes. O grupo de "não circulante" deverá ser desdobrado em ativo realizável a longo prazo, investimentos, ativo imobilizado e ativo intangível.

9.1.2 Passivo

Como explica Santos e Schmidt (2015), o passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos. O passivo também é classificado em circulante e não circulante.

O passivo deve ser classificado como circulante somente quando:

- a) é esperada sua liquidação dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço;
- b) é mantido, principalmente, com a finalidade de ser transacionado; ou
- c) a companhia não tem nenhum direito de postergar sua liquidação por período que exceda aos 12 meses da data do balanço.

Todas as demais obrigações devem ser classificadas como passivos não circulantes.

A companhia deve classificar dívidas de longo prazo como passivo circulante quando, por disposições contratuais ou renegociação, estiver obrigada a liquidá-la dentro de 12 meses da data do balanço. Esses casos, com informações que respaldem o procedimento adotado, devem ser divulgados em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Alguns contratos de empréstimo incorporam cláusulas que têm o efeito de tornar a dívida, mesmo de longo prazo, pagável à vista, se certas condições, normalmente relacionadas à posição financeira do devedor, forem descumpridas. Observado esse descumprimento na data-base das demonstrações contábeis, ou antes, o passivo deve ser classificado como circulante, exceto se o credor tiver concordado formalmente, antes da autorização para conclusão da elaboração das

demonstrações contábeis, em não exigir o pagamento imediato das parcelas a vencer, como consequência do descumprimento de cláusula contratual.

9.1.3 Patrimônio Líquido

O Patrimônio Líquido, de acordo com Santos e Schmidt (2015, p. 52), é definido como sendo o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Conforme a Lei 6.404, art. 178, § 2º, inciso III, o Patrimônio Líquido é constituído, basicamente, pelas seguintes contas:

- a) Capital social;
- b) Reservas de capital;
- c) Ajustes de avaliação patrimonial;
- d) Reservas de lucros;
- e) Ações em tesouraria; e
- f) Prejuízos acumulados.

9.2 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO

A Demonstração do Resultado visa fornecer, de maneira esquematizada, os resultados (lucro ou prejuízo) obtidos pela empresa em determinado exercício social, os quais são transferidos para contas do Patrimônio Líquido. O lucro (ou prejuízo) é resultante de receitas, custos e despesas incorridas pela empresa no período e apropriadas segundo o regime de competência, isto é, independentemente de que esses valores tenham sido pagos ou recebidos.

9.2.1 Critérios Básicos de Apresentação

A composição da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) discriminará, no mínimo, a receita bruta dos serviços prestados, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, como segue:

- a) a receita líquida dos serviços prestados, o custo dos serviços prestados e o lucro bruto;

- b) as despesas com as vendas, as despesas gerais e administrativas, outras despesas ou receitas operacionais e as despesas financeiras, deduzidas das receitas;
- c) o lucro ou o prejuízo operacional e as receitas e as despesas não operacionais;
- d) o resultado do exercício antes do imposto de renda e as respectivas provisões do imposto de renda e da contribuição social ou créditos tributários constituídos;
- e) as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias; e
- f) o lucro líquido ou o prejuízo do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Vale lembrar que as informações da despesa pública devem ser da liquidação, fase esta em que é lançado no subsistema patrimonial.

9.3 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA FINANCEIRO

As informações sobre os fluxos de caixa de uma empresa são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a empresa gerar caixa e valores equivalentes à caixa e às necessidades da empresa para utilizar esses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem essa avaliação da capacidade de a empresa gerar caixa e valores equivalentes à caixa, bem como da época e da certeza na geração de tais recursos (Manual AESB, p. 341).

Uma Demonstração do Fluxo de Caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que habilitam os usuários a avaliar as mudanças nos ativos líquidos de uma empresa, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua habilidade para afetar as importâncias e os prazos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e às oportunidades. As informações sobre o fluxo de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a empresa produzir recursos de caixa e valores equivalentes e habilitar os usuários a desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente de futuros fluxos de caixa de diferentes empresas. Também

aumenta a comparabilidade dos relatórios do desempenho operacional para diferentes empresas, porque reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos (Manual AESB, p. 342).

Informações históricas dos fluxos de caixa são frequentemente usadas como um indicador da importância, da época e da certeza de futuros fluxos de caixa. Também são úteis para conferir a exatidão de avaliações anteriormente feitas de futuros fluxos de caixa e examinar a relação entre a lucratividade e o fluxo de caixa líquido e o impacto de variações de preços (Manual AESB, p. 342).

A Lei nº 11.638/07 modificou o art. 188 da Lei nº 6.404/76, substituindo a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração do Fluxo de Caixa, tornando-a obrigatória.

Para elaboração dessa demonstração, a companhia deverá adotar como parâmetro as normas e os procedimentos definidos na CPC 03 – Demonstrações de Fluxo de Caixa, que faz correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 7 (IASB), ou outro instrumento que vier a substituí-la.

9.4 NOTAS EXPLICATIVAS

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou ainda para menção de fatos que podem alterar, futuramente, tal situação patrimonial.

As notas explicativas às demonstrações contábeis devem incluir as seguintes principais informações, elaboradas de forma sistemática, ordenada e uniforme:

- a) a data da autorização de divulgação das demonstrações contábeis;
- b) o responsável por tal autorização;
- c) se os acionistas/quotistas do prestador, ou outros, têm o poder de alterar as Demonstrações Contábeis após sua divulgação;
- d) as bases para a elaboração das Demonstrações Contábeis (ex.: elaboradas em consonância com as práticas contábeis aplicáveis no Brasil etc.);

- e) as políticas contábeis específicas, selecionadas e aplicadas a eventos e a operações significativas; e
- f) detalhes para o pleno entendimento dos valores apresentados nas demonstrações contábeis, inclusive comparativamente ao exercício anterior.

As seguintes informações devem ser destacadas e repetidas sempre que necessário, para o correto entendimento das informações apresentadas:

- a) nome do prestador ou outras formas de identificação;
- b) se as demonstrações contábeis englobam outras empresas (por exemplo, consolidadas);
- c) data do balanço ou o período abrangido pelas demonstrações contábeis; e
- d) unidade monetária (moeda) das demonstrações contábeis e nível de precisão (por exemplo, milhares ou milhões de unidades da moeda).

Quando as demonstrações contábeis forem apresentadas em moeda nacional e também em outra moeda, exclusivamente à critério da administração, deve ser divulgada a razão e os critérios de conversão adotados e as taxas de conversão utilizadas.

O prestador que apresentar demonstrações contábeis elaboradas com as aplicações de princípios e normas contábeis diferentes daquelas constantes do manual, para exigências específicas e que não tenham caráter exclusivamente gerencial (como obrigações legais por emissão de títulos ou para fins de consolidação por empresa relacionada sediada no exterior), deverá divulgar, também, no Brasil, essas informações, incluídas em nota explicativa específica, podendo, entretanto, ser feito de forma resumida, desde que não prejudique o entendimento.

9.5 BALANCETE CONTÁBIL

O balancete contábil, também conhecido como balancete de verificação, é um relatório extraído do livro contábil e que abrange todas as informações contábeis das contas em movimento na empresa, bem como o seu respectivo saldo.

O Balancete Contábil do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público é composto pelas seguintes contas:

- a) Ativo;
- b) Passivo e Patrimônio Líquido;
- c) Variação Patrimonial Diminutiva;
- d) Variação Patrimonial Aumentativa;
- e) Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
- f) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
- g) Controles Devedores;
- h) Controles Credores.

9.5.1 Balancete das Receitas

No balancete das receitas são apresentadas todas as receitas orçamentárias do ente público, classificadas em receitas correntes e de capital.

As receitas correntes, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP,

são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas. Classificam-se como correntes as receitas provenientes de tributos; de contribuições; da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial); da exploração de atividades econômicas (Agropecuária, Industrial e de Serviços); de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes); por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (Outras Receitas Correntes).

Já as receitas de capital, também de acordo com MCASP,

são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido. Receitas de Capital são as provenientes tanto da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas e da conversão, em espécie, de bens e direitos, quanto de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

Em saneamento básico, as principais receitas correntes são as decorrentes da prestação dos serviços de captação, adução, tratamento e distribuição de água,

assim como coleta, afastamento e tratamento de esgoto. Já nas receitas de capital são registrados os recursos recebidos, bem como empréstimos para a realização de investimentos.

9.5.2 Balancete das Despesas

No balancete das despesas são apresentadas todas as despesas orçamentárias do ente público, classificadas em receitas correntes e de capital.

As despesas correntes, de acordo com o MCASP, são todas as despesas que não contribuem diretamente para formação ou aquisição de um bem de capital. Já as despesas de capital, conforme conceituado no MCASP, são as que contribuem diretamente para formação ou aquisição de um bem de capital.

As despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou de investimento, ou ainda com o registro de desincorporação de um passivo (amortização de dívidas).

É muito importante que as despesas sejam classificadas de acordo com suas funções e subfunções, assim como os programas e as ações. No saneamento básico, é importante a separação das despesas com os serviços de captação, de adução, de tratamento e de distribuição de água, assim como de coleta, de afastamento e de tratamento de esgoto.

9.6 RAZÃO

O Razão da conta contábil é um registro de escrituração que visa coletar todas as informações por ordem cronológica de transações registradas no Livro Diário e organizada por contas individualizadas.

Com esse registro, é possível controlar o movimento de todas as contas contábeis separadamente, permitindo apurar saldos e seus resultados, como, por exemplo, o saldo de uma determinada despesa ou da receita de tarifa de água.

Dessa forma, o Livro Razão fornece, durante o período selecionado, um histórico detalhado de transações e o saldo atual de cada conta do sistema contábil. No final do exercício, o livro serve como fonte autorizada de dados para a criação de relatórios contábeis/financeiros de uma empresa, como o balancete.

O presente relatório deve conter, no mínimo, o seguinte: data, competência, grupo de conta, analítico de conta, débito/crédito, fornecedor, histórico e valor à época do lançamento, devendo ser disponibilizado em formato digital em planilha eletrônica em formato (xls ou xlsx).

9.7 ANÁLISE REGULATÓRIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A análise das demonstrações contábeis oferece um diagnóstico sobre a real situação econômica e financeira da organização, utilizando relatórios gerados pela contabilidade e outras informações necessárias à tomada de decisões dos usuários internos (gestores) e externos (mercado, instituições financeiras, fisco, órgãos reguladores, governos e outros).

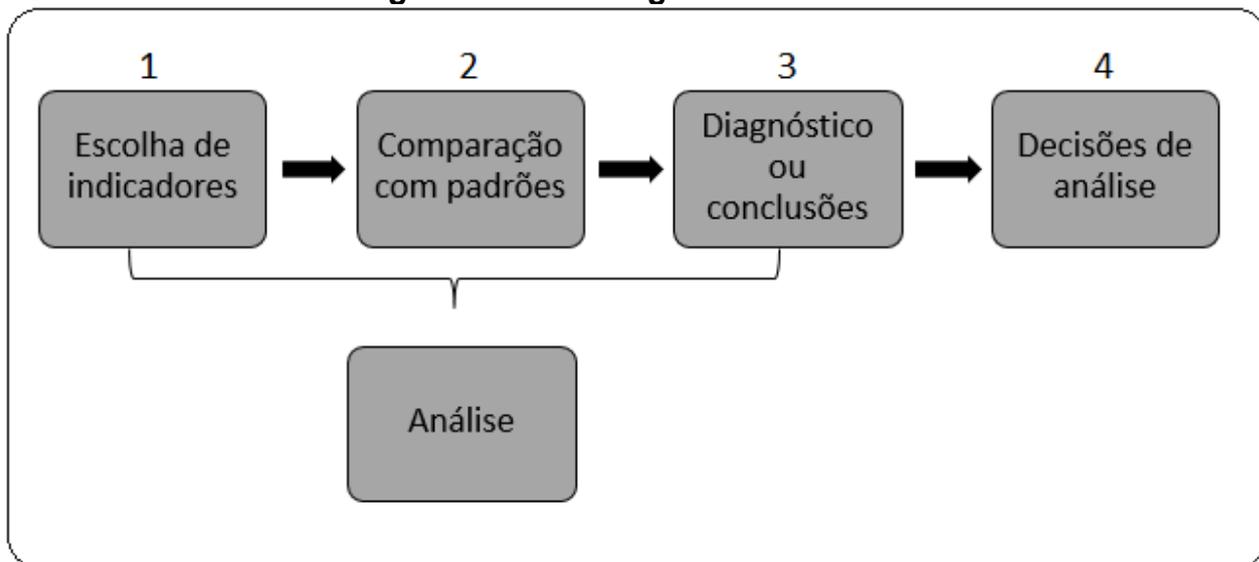
O produto da análise é apresentado em forma de um relatório que inclui análise da estrutura, composição do patrimônio e um conjunto de indicadores que são cuidadosamente estudados, formando a conclusão do profissional analista.

Para que a análise possa espelhar a realidade de uma empresa, é necessário ter certeza dos números retratados nas demonstrações contábeis e que eles efetivamente espelham a real situação líquida e patrimonial da entidade, observados os princípios fundamentais de contabilidade e todos os procedimentos recomendados pelas normas vigentes. Marion (2012) relaciona algumas técnicas de análise das demonstrações contábeis mais atuais, destacando-se:

- a) indicadores financeiros e econômicos;
- b) análise horizontal e vertical;
- c) análise da taxa de retorno sobre investimentos (margem de lucro x giro do ativo).

O autor cita, ainda, que o Prof. Anísio Castelo Branco faz uma abordagem interessante sobre a metodologia de análise, demonstrado na Figura 2:

Figura 2: Metodologia de análise.



Fonte: José Carlos Marion (2019).

A análise deverá resultar no “Relatório de Análise das Demonstrações Contábeis”, que poderá ser estruturado da seguinte forma:

- a) introdução;
- b) escolha dos indicadores;
- c) comparação com padrões;
- d) diagnóstico ou conclusões;
- e) decisões de análise.

Destacam-se os seguintes indicadores nas análises das demonstrações contábeis: liquidez seca; liquidez corrente; liquidez geral; participação de capitais de terceiros; composição do endividamento; imobilização do patrimônio líquido; imobilização dos recursos não correntes; margem líquida; giro do ativo; retorno sobre o ativo; retorno sobre o patrimônio líquido. Essa lista é exemplificativa e cada agência reguladora deverá adotar os indicadores mais adequados à sua realidade e a seus objetivos.

Ressalta-se a importância do PCR na medida em que padroniza as informações que fazem parte das demonstrações contábeis e permite análise comparativa, estabelecimento de padrões e indicadores de medidas que podem auxiliar na tomada de decisões, na definição de preços e tarifas, no grau de risco e na detecção de inconsistências.

10 APURAÇÃO DE CUSTOS

Esta seção apresenta a aplicação e o objeto de custos.

10.1 APLICAÇÃO DE CUSTOS

Os custos dos serviços prestados devem contemplar os gastos relacionados diretamente às operações e/ou alocados nas referidas operações, sendo os principais os seguintes: pessoal, material, serviços de terceiros, depreciação/amortização dos itens de imobilizado/intangível utilizados para a prestação dos serviços e outros.

Os demais gastos, relacionados à administração ou à venda, que não estejam diretamente relacionados à prestação do serviço de saneamento básico, ou ligados a atividades que não sejam atividades-fim dos prestadores de serviços deverão ser classificados como despesas. São exemplos de despesas dos prestadores de serviços: publicidade, treinamento de pessoal administrativo, material de escritório e outros.

O objetivo principal da identificação dos custos dos prestadores de serviços é analisar os custos diretos e indiretos da prestação dos serviços de saneamento básico por meio de informações de qualidade sobre a formação do custo de prestação de serviços de “Água” ou de “Esgoto”, além da alocação dos demais custos envolvidos nas operações, sendo possível confrontar os custos incorridos com as receitas efetivamente por eles geradas.

De acordo com o artigo 18, da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico:

os prestadores que atuarem em mais de um município ou que prestarem serviços públicos de Saneamento Básico diferentes em um mesmo município manterão sistema contábil que permita registrar e demonstrar, separadamente, os custos e as receitas de cada serviço em cada um dos municípios atendidos e, se for o caso, no Distrito Federal.

Em atenção a esse normativo legal, os custos deverão ser alocados entre as atividades de custeio: a) Sistema de Abastecimento de Água: captação, adução de água bruta, tratamento, adução de água tratada, distribuição; e b) Sistema de Esgotamento Sanitário: coleta, afastamento, tratamento, destinação.

10.2 OBJETO DE CUSTOS

Muito além de calcular o custo dos produtos, a contabilidade de custos é fundamental para a análise da apropriação dos projetos e atividades relacionados à produção, para a apropriação dessas atividades ao resultado do exercício, assim como para auxiliar os administradores a demonstrar para os cidadãos a correlação entre custos – volume de atividades e resultados – e, conseqüentemente, dar conhecimento a quantos reais cada contribuinte recolheu ao tesouro em comparação com o valor dos serviços que recebeu do ente público (MARTINS, 2003).

Nesse contexto, a contabilidade regulatória não busca definir a metodologia de como o prestador de serviços irá processar seus custos, uma vez que se entende que a competência dessas definições recai sobre a administração da entidade. Contudo, a contabilidade regulatória pretende estabelecer parâmetros de informações mínimos que permitam a análise, a crítica e o fomento a boas práticas contábeis e de gestão de custos.

Tem-se a observância dos princípios contábeis como pressuposto padrão para a análise das informações contábeis apresentadas pelos prestadores de serviços a suas respectivas agências reguladoras. Dentre os princípios contábeis aplicáveis à gestão de custos destacam-se: realização da receita, da competência ou da confrontação entre despesas e receitas, do custo histórico como base de valor, da consistência ou uniformidade, do conservadorismo ou prudência e, por fim, da materialidade ou relevância (MARTINS, ELISEU, 2003).

10.2.1 Classificação dos Custos

Uma das principais classificações de custos é baseada na relação que o custo tem com o produto. Os custos com objetiva e direta aplicação no produto devem ser classificados como diretos. Os demais custos que necessitam de esquemas especiais para alocação, como rateios e estimativas, devem ser classificados como indiretos (ARAÚJO e SILVA, 2010).

Outra classificação de custos é baseada em volume de produção e montante de custos. Os custos que incorrem independentemente do volume produzido devem

ser classificados como fixos, enquanto os custos que variam diretamente com o volume produzido são classificados como variáveis.

10.2.2 Alocação

A alocação dos custos diretos deve ser apropriada diretamente aos produtos, enquanto a alocação dos custos indiretos deve ser apropriada por rateio ou procedimento de estimativa. A apropriação direta é preferível ao rateio por sua precisão e confiabilidade. Dessa forma, o rateio só deve ser utilizado quando não for possível outro tipo de alocação (MARTINS, 2003).

O prestador de serviço regulado deve apresentar esquema básico (mapa) de alocações diretas e rateios dos seus principais insumos de produção. Os custos indiretos que serão rateados devem ser destacados, assim como os critérios utilizados no rateio, e, conforme o caso, devem ser destacados os departamentos, os centros de custos e os direcionadores utilizados nos rateios.

Os custos devem ser alocados por meio de métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características similares.

As concessionárias deverão efetuar a alocação dos seus custos por meio dos seguintes direcionadores de custos:

- a) Percentual de Conclusão da Obra – POC: devem ser alocados de acordo com o Percentual, mensurado através de relatórios de medição dos engenheiros responsáveis e embasados em análises de orçamento orçado x realizado e demais relatórios e estudos (Vide CPC 17 – Contratos de Construção);
- b) horas de mão de obra trabalhadas (primário): direcionador principal para alocação de custos com funcionários, encargos da folha e serviços de terceiros;
- c) quantidade de funcionário (secundário): direcionador auxiliar para alocação de custos com funcionários, encargos da folha e serviços de terceiros;
- d) volume de água e esgoto tratado (primário): modo de mensurar quando as instalações foram utilizadas. É o principal direcionador para

despesas ligadas à utilização dos tangíveis dos prestadores de serviços e outros custos gerais;

e) proporção de receita apurada (secundário): direcionador auxiliar para despesas ligadas à utilização dos tangíveis dos prestadores de serviços e outros custos gerais.

10.2.3 Direcionadores

Direcionadores são definidos como a principal causa dos custos, ou seja, o fator determinante dos custos de uma atividade. Os produtos podem ser custeados através dos *Direcionadores* que levam os custos das atividades até eles (DENDASCK, 2017).

O prestador não só deverá elencar as atividades de produção como também listar os direcionadores utilizados, seus respectivos montantes, os rateios e os centros de custos a eles vinculados. Os dados a serem entregues ao ente regulador devem permitir análise não só dos custos do produto, mas também os recursos produtivos aplicados na entidade.

10.2.4 Centros de Custos ou de Lucros

Centro de Custos são unidades dentro de empresas, normalmente departamentos ou projetos. Eles têm como função acumular custos indiretos para posterior alocação nos produtos ou mesmo em outros centros de custos (DENDASCK, 2017).

O prestador que utilize Centros de Custos (CCs) deverá informar ao ente de regulação o mapa de CCs, os valores alocados nos CCs, os montantes e critérios de rateio e, conforme o caso, os *Direcionadores* e *Departamentos* a eles atrelados.

10.2.5 Departamentalização

O departamento é uma unidade que realiza atividades homogêneas, normalmente caracterizado por pessoas e/ou máquinas. Os departamentos de produção modificam diretamente o produto, enquanto os departamentos de serviços

não atuam nem recebem o produto. Na maioria das vezes, um departamento é um centro de custos.

Em geral, os custos indiretos são alocados nos departamentos, e os custos presentes nesses departamentos são liquidados por meio de rateios nos produtos ou mesmo em outros departamentos (MARTINS, 2003).

O prestador que utiliza a Departamentalização deverá informar ao ente de regulação o mapa de departamentos, os valores alocados nos departamentos, os montantes e os critérios de rateio e, conforme o caso, os direcionadores e centros de custo a eles atrelados.

10.2.6 Consistência dos Critérios

Cabe ressaltar a importância da consistência dos critérios na gestão de custos, pois alterações nos critérios de alocação, apropriação ou rateio podem provocar diferenças significativas nos resultados e, conseqüentemente, no objetivo da regulação (MARTINS, 2003).

Dessa forma, o prestador deve fornecer as informações relacionadas com gestão de custos em critério único. Caso seja inviável, deverá informar expressamente ao ente regulador todas as modificações realizadas, como também as justificativas para elas. O ente regulador, conforme necessidade, definirá outras informações necessárias em virtude das alterações de critérios.

11 INDICADORES

Indicadores são instrumentos de gestão essenciais nas atividades de monitoramento e avaliação das organizações em seus projetos, programas e políticas, pois permitem acompanhar o alcance das metas, identificar avanços, melhorias de qualidade, correção de problemas e necessidades de mudança.

Tendo em vista esclarecer o que são indicadores e como podem ser utilizados na contabilidade regulatória, especialmente para fins de análises econômico-financeiras e como ferramenta de gestão para as Agências Reguladoras, foram elencados alguns indicadores que poderão ser utilizados pelas agências, lembrando

sempre que as realidades no setor regulatório brasileiro são bastante variáveis, e que o uso de indicadores deve ser adequado a cada realidade.

O termo “indicador” vem da palavra latina “*indicare*”, que significa anunciar, apontar ou indicar. Dentre os usos dos indicadores, pode-se destacar:²

- a) assinalar problemáticas;
- b) identificar tendências;
- c) priorizar;
- d) formular e implantar políticas;
- e) avaliar avanços.

Os principais objetivos da implementação de um conjunto de indicadores são:

- a) prover informações para o exercício efetivo da regulação;
- b) demonstrar o desempenho da prestação dos serviços regulados ao longo do tempo;
- c) estimar cenários tendenciais;
- d) promover ações regulatórias específicas;
- e) monitorar variações espaciais e temporais das ações tomadas pelos prestadores dos serviços regulados.

Dentre as propriedades dos indicadores, destacam-se, ainda:

- a) relevância;
- b) inteligibilidade de sua construção;
- c) validade;
- d) comunicabilidade;
- e) confiabilidade;
- f) periodicidade de atualização;
- g) cobertura;
- h) facilidade para obtenção;
- i) sensibilidade;
- j) especificidade; e
- k) historicidade.

²Agência Intermunicipal de Regulação do Médio Vale do Itajaí - Resolução Normativa nº 10, de 20 de dezembro de 2019.

Os indicadores podem ser definidos como medida, geralmente quantitativa, que pode ser utilizada para ilustrar e comunicar um conjunto de fenômenos complexos de uma forma simples, incluindo tendências e progressos ao longo do tempo, ou ainda como um parâmetro, ou valor derivado de parâmetros, que indica e fornece informações ou descreve o estado de um fenômeno, com maior significado que aquele apenas relacionado diretamente ao seu valor quantitativo. Também funcionam para traduzir de modo sintético os aspectos mais relevantes do desempenho operacional e econômico-financeiro de uma empresa, simplificando sua análise, bem como avaliam ao longo do tempo a evolução do desempenho da empresa, podendo servir para comparação, ainda que de forma interna e com objetivo de gestão, entre outras organizações saudáveis do mesmo setor.

Os indicadores possuem, entre outras, duas funções básicas:

- a) descrever, por meio da geração de indicadores, o estado real dos acontecimentos e o seu comportamento; e
- b) ter caráter valorativo, que consiste em analisar as informações presentes, com base nas anteriores, de forma a realizar proposições valorativas.

A fiscalização econômico-financeira tem como objetivo preservar o equilíbrio econômico e financeiro das concessões de serviços públicos por meio, principalmente, de:

- a) monitoramento de tarifas, dos custos e do desempenho econômico-financeiro dos prestadores de serviço, verificando o cumprimento da legislação vigente, da regulamentação setorial e das obrigações contratuais;
- b) anuências às transações realizadas pelos prestadores que necessitam de aprovação prévia da agência reguladora;
- c) fiscalizações *in loco* para verificar procedimentos adotados pelos prestadores e para validar dados e informações. Por meio dos indicadores econômico-financeiros é possível a agência auferir as informações necessárias à fiscalização, ao monitoramento da situação econômico-financeira do prestador dos serviços públicos de saneamento básico e ao equilíbrio econômico-financeiro da delegação.

Para fins de avaliação de desempenho econômico-financeiro, a abrangência espacial e funcional dos indicadores contábeis e a periodicidade na apuração e divulgação dos dados estão condicionadas às deliberações individuais de cada agente regulador, bem como às demais relações contratuais e legais da prestação. Entretanto, resguarda-se a pertinência da apresentação dos referidos indicadores em conjunto com as demonstrações financeiras do período.

No âmbito regulatório dos serviços públicos de saneamento básico, compete ao ente regulador avaliar o desempenho da prestação dos serviços por meio de fiscalização e auditoria dos indicadores, previamente instituídos por meio dos instrumentos legais pertinentes, quais sejam: Plano Municipal de Saneamento Básico, Contratos de Programa ou Concessão e/ou outros Instrumentos Regulatórios instituídos. Dentro desse cenário, cabe destacar a importância da definição da unidade de planejamento para cálculo dos indicadores. Nesse sentido, preferencialmente, será utilizado como unidade o município, podendo ser considerado o modelo de delegação dos serviços definido pelo poder concedente. Ainda, todas as informações correspondentes aos indicadores devem ser representativas de cada unidade de planejamento em separado. Na hipótese de haver áreas delegadas a diferentes operadores no território municipal, ou ainda a delegação de uma ou mais etapas da prestação dos serviços a diferentes operadores, a unidade de planejamento dos indicadores poderá ser reduzida a fim de identificar a eficiência e a eficácia de cada um destes, desde que devidamente identificado, justificado e tratado pela Agência Reguladora.

Nos casos de prestação regionalizada, que envolvam dois ou mais municípios, cujas informações não são apuradas separadamente, os indicadores deverão ser apresentados para o conjunto, devendo ser explicitados os fatores de contexto para que se possa gerar, individualmente, os indicadores por município.

O prestador de serviços deve fornecer todas as informações necessárias para a aplicação da metodologia para avaliação da evolução dos indicadores de desempenho, por meio digital ou através de sistemas, conforme definido pela Agência Reguladora.

O PCR pretende elencar alguns indicadores considerados relevantes e comumente utilizados pelas Agências Reguladoras do Brasil para análises econômico-financeiras. Todavia, salienta-se que os indicadores deverão ser

selecionados pela Agência Reguladora, conforme sua necessidade e realidade, considerando que, no Brasil, os cenários possuem uma infinidade de variáveis. Nesse sentido, seguem listados abaixo alguns indicadores que fazem parte do Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento – SNIS, os quais poderão ser utilizados pelas Agências:

Água e Esgoto

- a) IN004 - Tarifa Média Praticada;
- b) IN008 - Despesa Média Anual por Empregado;
- c) IN012 – Indicador de Desempenho Financeiro;
- d) IN013 - Índice de Perdas de Faturamento;
- e) IN026 - Despesa de Exploração por m³ Faturado;
- f) IN029 - Índice de Evasão de Receitas;
- g) IN030 - Margem de Despesa de Exploração;
- h) IN043 - Participação das Economias Residenciais de Água no Total das Economias de Água;
- i) IN058 - Índice de Consumo de Energia Elétrica em Sistemas de Abastecimento de Água;
- j) IN059 - Índice de Consumo de Energia Elétrica em Sistemas de Esgotamento Sanitário;
- k) IN060 – Índice de Despesa com Energia Elétrica;
- l) IN063 – Endividamento;
- m) IN066 – Retorno sobre o Patrimônio Líquido;
- n) IN102 - Índice de Produtividade de Pessoal Total.

Resíduos Sólidos Urbanos

- a) IN002 - Despesa Média por Empregado Alocado nos Serviços do Manejo de RSU
- b) IN005 - Autossuficiência financeira da prefeitura com o manejo de RSU
- c) IN006 - Despesa per Capita com Manejo de RSU em relação à População Urbana
- d) IN023 - Custo Unitário Médio do Serviço de Coleta (RDO + RPU)
- e) IN043 - Custo Unitário Médio do Serviço de Varrição (prefeitura + empresas contratadas)

Drenagem e Manejo das Águas Pluviais Urbanas

- a) IN005 - Taxa Média Praticada para os Serviços de Drenagem e Manejo das Águas Pluviais Urbanas
- b) IN006 - Receita Operacional Média do Serviço por Unidades Tributadas
- c) IN009 - Despesa Média Praticada para os Serviços de Drenagem e Manejo das Águas Pluviais Urbanas
- d) IN048 - Despesa per Capita com Serviços de Drenagem e Manejo das Águas Pluviais Urbanas
- e) IN049 - Investimento per Capita em Drenagem e Manejo de Águas Pluviais Urbanas

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA – ANEEL. **Manual de Contabilidade do Setor Elétrico**. Disponível em:

<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/MCSE_-_Versao_2015.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

AGÊNCIA REGULADORA DE ÁGUAS, ENERGIA E SANEAMENTO BÁSICO DO DISTRITO FEDERAL – ADASA. **Manual de Contabilidade Regulatória e Plano de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Distrito Federal regulado pela ADASA**. Disponível em:

<http://www.adasa.df.gov.br/images/stories/anexos/3Consumidor/2AudienciasPublicas/2016/AP008-2016/Manual_de_Contabilidade_Regulatoria_e_Plano_de_Contas_Regulatorio.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

AGÊNCIA REGULADORA DE SERVIÇOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO DO ESTADO DE MINAS GERAIS – ARSAE/MG. Resolução nº 114, de 27 de setembro de 2018. Estabelece diretrizes para o envio de informações pelos prestadores de serviços regulados para a Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais (ARSAE-MG). Minas Gerais.

AGÊNCIA REGULADORA DE SERVIÇOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO DO ESTADO DE MINAS GERAIS – ARSAE/MG. **Manual de Contabilidade para as Companhias Estaduais de Saneamento Básico**. Disponível em: <<https://www.agergs.rs.gov.br/upload/arquivo3419.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

AGÊNCIA REGULADORA DOS SERVIÇOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Nota Técnica**,

CRFEF 50/2016, 03 de abril de 2017. Outras Receitas - Revisão Tarifária Periódica da Companhia de Saneamento de Minas Gerais - Copasa MG, Belo Horizonte/MG, 3 abr. 2017.

ANEEL (Brasília). Superintendência de Regulação Econômica. Nota Técnica 265, 25 de agosto de 2010. **Metodologia de cálculo para os custos operacionais**: terceiro ciclo de revisão tarifária periódica das concessionárias de distribuição de energia elétrica. Brasília, p. 93, 2010.

ARAGÃO, A. S. Regulação mais eficiente e menos invasiva. Artigo publicado no jornal **Valor Econômico**, de 24.03.2012. Disponível em <http://www.valor.com.br/arquivo/878993/regulacao-maiseficiente-e-menos-invasiva>. Acesso em 14 abr. 2015.

ARAÚJO, Roberto; SILVA, Lino. **Aplicação da contabilidade de custos na administração pública**: experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/691/691>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

ARISB-MG. RESOLUÇÃO DE FISCALIZAÇÃO E REGULAÇÃO - CISAB-RC nº 013, de 06 de abril de 2016. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/0B2QWf-x1-bl9dFIMbVFhdi1RUE0/view>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

ARISB-MG. RESOLUÇÃO DE FISCALIZAÇÃO E REGULAÇÃO nº 096, de 02 de maio de 2019. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1TY-7D3-iDKAcTJpARENTsdN4GvEymQ0e/view>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

ARSESP-Agência Reguladora de Saneamento e Energia do Estado de São Paulo. **Nota Técnica Final nº CRS/0001/2013** - Manual de contabilidade regulatória e plano de contas regulatório a serem utilizados pelas empresas do setor de saneamento do São Paulo reguladas pela. 2013. 296 f. Disponível em: http://www.arsesp.sp.gov.br/ConsultasPublicasBiblioteca/NT_0001-2013.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2020.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS ESTADUAIS DE SANEAMENTO – AESBE. Disponível em: <https://aesbe.org.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AGÊNCIAS REGULADORAS. Câmara Técnica de Saneamento Básico. **Nota Técnica 01/2014**. Informações e indicadores de água e de esgoto no contexto regulatório, [S. l.], p. 1-30, 2014. Disponível em: http://www.acertarbrasil.com/wpcontent/uploads/2019/08/Informac%CC%A7o%CC%83es-e-Regulac%CC%A7a%CC%83o-NT01_2014.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2020.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em: 16 mar. 2020.

BRASIL. **Lei 11.445**, de 05 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis nos 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei no 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm>. Acesso em: 15 jan.2020.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** (MCASP). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. 8. ed. [Brasília]. 2019. 469 f. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+++publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9>. Acesso em: 15 jan. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual SIAFI**. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1565:020330-depreciacao-amortizacao-e-exaustao-na-adm-dir-uniao-aut-e-fund&catid=749&Itemid=376>. Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda: Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** (MCASP). 8. ed., 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+++publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9>. Acesso em: 16 mar. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01** (R1) Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 27** Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2014.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf>. Acesso em 19 fev. 2020.

CURSO NACIONAL SOBRE REGULAÇÃO E FISCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO. Brasília. Roteiro de Conteúdo do Bloco 05 [...]. Brasília: [s. n.], 2018. 55 p. Tema: Módulo II - Regulação Econômica.

DENDASCK, Carla. **Gestão de custos na administração pública**: um estudo de caso no hospital colônia do carpina. Parnaíba/PI. 2017. Disponível em: <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/gestao-de-custos#221>>.

DIAS, B. F. Análise de impacto regulatório: notas sobre a OCDE e sobre o Brasil. **Revista Digital de Direito Administrativo**. Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – Universidade de São Paulo, agosto de 2014. Disponível em <www.revistas.usp.br/rdda/article/download/85316/pdf_8>. Acesso em: 14 abr. 2015.

GUIA REGULASAN. Disponível em: <<http://guiaregulan.com.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

IBRACON. Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/downloadFile.php?parametro=Li4vLi4vaWJyYWNvbi91cGxvYWQvcHVibGllYWVhby8xMzE5ODA0NTAyPT1lc3RydXR1cmFfY29uY2VpdHVhbF9iYXNpY2FfZGFfY29udGFiaWxpZGFkZS5yYXI=>>. Acesso em: 17 abr. 2020.

IBRACON. Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 14, 18 de janeiro de 2001. **Normas e Procedimentos de Contabilidade**: Receitas e despesas, [S. l.], n. 14, 28 jan. 2001.

LEONE, George S. G.; STIGLITZ, J. Regulation and failure. In: **New Perspective on Regulation**. The Tobin Project, 2009. Disponível em: http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/New_Perspectives_Ch1_Stiglitz.pdf. Acesso em 14 abr. 2015.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**. 8. ed. São Paulo: Atlas. 2019.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle. 9^o. ed. rev. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 262 p.

NUTINI, Marco Antonio. **Transformando o sistema de indicadores**: avaliação do desempenho global sob a ótica do MEG. Fundação Nacional da Qualidade - FNQ, 2015.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005. 140 p.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança do TCU** - 2^a versão. Brasília, 2014. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/imprensa/noticias/noticias_arquivos/031.996-2013-2%20Ag%C3%AAncias%20Reguladoras%20-%20ANTT%20-%20Antaq%20-%20An.pdf>. Acesso em 13 jul. 2015.

VALENTE, P. P. *Análise de impacto regulatório: uma ferramenta à disposição do Estado*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

MINUTA