

CONTABILIDADE REGULATÓRIA: APRESENTAÇÃO DE PADRÕES PARA EMPRESAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO

José Ivam Pinheiro, MSc. Mestre em Ciências de Engenharia da Produção - Estratégia e Gestão Ambiental. jose.ivam@natal.rn.gov.br, ARSBAN, Av Miguel Castro, 1206 -Lagoa Nova, Natal/RN – CEP 59.075-620

Bel. Urbano Medeiros Lima. Advogado e Licenciado em Geografia. urbano.medeiros@natal.rn.gov.br, ARSBAN, Av Miguel Castro -1206 - Lagoa Nova, Natal/RN – CEP 59.075-620

Severino Cesário de Lima, MSc. Contador e Administrador de Empresas. Mestre em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Professor da UFRN. severino@funpec.br, UFRN /PPGCC, Campus Universitário, Lagoa Nova. Natal/RN – CEP 59.072 – 970.

Dr. Victor Branco de Holanda. vholanda@ufrnet.br, UFRN/PPGCC, Campus Universitário, Contador e Economista, Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP, Professor da UFRN. Lagoa Nova, Natal/RN – CEP 59.072 – 970.

Alexandro Barbosa, MSc. Contador, Mestre em Mensuração Contábil pela UNB/UFRN/UFPB, Professor da UFRN. alex@ufrnet.br, UFRN/PPGCC, Campus Universitário, Lagoa Nova, Natal/RN – CEP 59.072 – 970.

1. INTRODUÇÃO

A divulgação de informações contábeis úteis e principalmente confiáveis tem sido bastante requisitada tanto pelas empresas do setor privado como também pelas agências reguladoras de serviços públicos. As agências de regulação necessitam cada vez mais de informações claras, objetivas e seguras. Neste contexto, a contabilidade tem uma interface direta com estas necessidades, visto que possui como um de seus pilares fundamentais a evidenciação das informações contábeis sob a forma de relatórios.

Neste contexto o presente trabalho apresenta parâmetros de contabilidade regulatória desenvolvidos mediante estudo de caso aplicado na Companhia de Água e Esgoto do Rio Grande do Norte - CAERN, visando à obtenção de informações provenientes de sistemas gerenciais que proporcionem relevância e confiabilidade aos dados contábeis de forma a garantir credibilidade aos pleitos de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão, bem como a evidenciação da situação econômica e financeira da Companhia aos seus diversos usuários, tais como sociedade, agências reguladoras, governo e a própria Companhia como usuário interno.

Assim, o presente estudo apresenta regras de contabilidade regulatória para as empresas e órgãos atuantes no setor de saneamento tendo em vista a divulgação de informações contábeis úteis e confiáveis para subsidiar o processo decisório.

2. METODOLOGIA

O presente estudo foi desenvolvido mediante pesquisa exploratória, utilizando-se de análise de conteúdo dos dados contábeis da CAERN, bem como, levantamento do sistema de controle interno da Companhia. Assim, o trabalho constitui-se em um estudo de caso sobre os procedimentos contábeis e de controle da entidade.

3. DESENVOLVIMENTO

3.1. A Contabilidade e sua Importância Social

O Sistema Contábil ao identificar, mensurar, registrar, acumular e evidenciar a variação da riqueza da entidade, ajuda a torná-la eficiente e eficaz, contribuindo assim para o bem-estar social. Talvez seja esse o maior desafio atual da

Contabilidade: proporcionar uma adequação em sua estrutura conceitual que seja capaz de atender aos anseios sociais.

A Contabilidade enquanto ciência do controle patrimonial está diretamente associada ao grau de desenvolvimento econômico, social e institucional das sociedades, e tem como função captar, registrar, resumir e interpretar os fenômenos que afetam a situação patrimonial de uma entidade seja ela com fins lucrativos ou não.

A Contabilidade tem por objetivo final o fornecimento de informações úteis para seus usuários. Segundo **Marion** (1998, p.24), a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Os modelos de decisão são constituídos a partir da concepção do usuário da informação contábil, inserido este em um contexto mais amplo de objetivos, representando o elemento final de um segmento social.

Nas últimas décadas têm ocorrido importantes avanços e contribuições da Contabilidade de cunho eminentemente social, tais como: o balanço social, a demonstração do valor adicionado etc. É importante ressaltar que a Contabilidade é resultado direto dos modelos de decisão utilizados pelos usuários da informação contábil, pois estes, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro. Fatores ambientais agem sobre esses usuários e estes direcionam os propósitos dos sistemas contábeis. Todo sistema político-econômico-social interfere na modelagem do processo de decisão do usuário.

3.2. O Enfoque Contábil Adequado ao Contexto da Regulação

O enfoque preferido por muitos “iniciantes” em contabilidade consiste em perguntar o que a Receita Federal teria a dizer sobre determinado procedimento, por exemplo, poder-se-ia indagar se a Receita Federal permitiria que uma entidade reguladora de contabilidade reconhecesse ou não receitas e despesas. No entanto, quando se explora as origens teóricas da contabilidade fiscal, se descobre que os objetivos da contabilidade fiscal são muitos distintos dos objetivos de divulgação de dados financeiros mais abrangentes.

Na atual Teoria da Contabilidade podem-se encontrar vários enfoques, entre eles, destacam-se:

1. o enfoque fiscal (qual é a situação fiscal?);
2. o enfoque legal (o que é exigido por lei? Há alguma regulamentação específica para este setor?);
3. o enfoque ético (o que é correto? Esta é uma apresentação justa?);
4. o enfoque econômico (que efeito exercerá este procedimento contábil sobre a economia?);
5. o enfoque comportamental (por que a administração deseja fazer esta escolha?);
6. o enfoque estrutural (qual é o princípio contábil? O que estão fazendo os outros que operam neste setor?).

Todos esses enfoques buscam, em síntese, resolver a questão: quais informações financeiras devem ser fornecidas aos possíveis usuários? Algumas políticas contábeis podem ser definidas em termos técnicos; algumas por meio de consenso e acordos, outras devem ser definidas pelo sistema político, devido a seu efeito potencial sobre o bem estar dos indivíduos. A falta de informações consistentes e fidedignas, a existência de informações disponibilizadas em formatos

diferenciados sem nenhum padrão, dificulta a compreensão, análise dos dados e a tomada de decisão. As agências reguladoras, empresas concessionárias e os profissionais da contabilidade devem ter presente, que a leitura das demonstrações contábeis é facilitada e estimulada quando os relatórios são apresentados de forma clara, bem organizados e padronizados.

Muitas Escolas do ponto de vista da Teoria Contábil expressam a passagem para uma visão mais social. Identificam-se as principais, tais como: A Teoria do Comando, onde a atenção principal da Contabilidade deveria ser centralizada no controle econômico efetivo dos recursos usados pelos gerentes ou comandantes de uma empresa. Já na Teoria dos Fundos a entidade é depositária de confiança dos ativos. A Teoria do Agenciamento deriva da Teoria do Comando, sendo dada ênfase a 'informação'. Assim, busca-se um modelo para efetuar análise de valor das informações gerenciais.

Para concluir essa reflexão, escolhemos a Teoria do Empreendimento como a teoria contábil que mais se aproxima da necessidade de focar a empresa enquanto um sistema social. Essa Teoria, segundo **Iudícibus** (1994, p. 137), é uma extensão da Teoria da Entidade, ampliando-se a abstração da propriedade. Assim, considera que uma entidade contábil é uma instituição social mantida para benefício de muitos grupos interessados, tais como: acionistas, credores, empregados, clientes, governo e o público em geral. De certa forma, essa Teoria pode ser considerada como uma Teoria Social da Contabilidade. Apesar da Teoria do Empreendimento (empresa) caminhar contrária ao ponto de vista tradicional por defender que o resultado é para os 'proprietários', esta pode ser uma teoria cujo tempo é chegado.

3.3. Divulgação de Informações Contábeis no Setor de Saneamento

A divulgação de informações contábeis úteis e principalmente confiáveis têm sido bastante requisitada tanto pelas empresas do setor privado, como também pelas agências reguladoras de serviços públicos. As agências de regulação necessitam cada vez mais de informações claras, objetivas e seguras. Neste contexto a contabilidade tem uma interface direta com estas necessidades, visto que tem como um de seus pilares fundamentais a evidenciação das informações contábeis sob a forma de relatórios.

A falta de informações consistentes, fidedignas e confiáveis aliada a existência de informações divulgadas ou disponibilizadas em diversos formatos, os quais não obedecem, ou não seguem nenhum padrão, bem como a gama de assuntos que aborda e suas diversas variações, dificultam a compreensão, a análise dos dados e, principalmente, a tomada de decisão.

Para evitar essas disfunções contábeis, os órgãos regulamentadores das normas contábeis vêm emitindo pronunciamento sobre as características qualitativas da informação contábil. Dentre esses órgãos destacam-se o International Accounting Standards Board-IASB¹ (antigo International Accounting Standards Committee-IASC) e Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Nesse sentido, as Normas Internacionais de Contabilidade - NIC, juntamente com a estrutura conceitual para a preparação e apresentação das demonstrações contábeis que definem as características qualitativas das demonstrações contábeis, regulamentadas e editadas pelo IASB e estão apresentadas na obra do IBRACON (1997;35-39) define quatro qualidades (ou características) qualitativas da informação contábil: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

¹ A sigla em inglês significa conselho internacional de padrões contábeis que era o antigo comitê internacional de padrões contábeis.

A *compreensibilidade* ressalta a necessidade de que as demonstrações contábeis sejam prontamente entendidas pelos usuários.

A *relevância* esta relacionada com a influência que as mesmas exercem nas tomadas de decisões dos usuários.

A *confiabilidade* da informação é destacada quando estiver livre de erros relevantes de forma que os seus usuários depositem confiança como representando fielmente as transações aquilo que ela diz representar ou poderia razoavelmente esperar-se que represente.

A *comparabilidade* diz respeito a condição de que as demonstrações contábeis podem ser comparadas ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho.

Assim, para que as informações contábeis estejam revestidas dessas características necessário se faz que elas sejam preparadas oportunamente. Nesse sentido, o IBRACON (1997:38) faz o seguinte comentário: "Se houver demora indevida em reportar a informação, ela poderá perder a relevância. A administração poderá ter que estabelecer um equilíbrio entre reportar a informação na época oportuna e prover informações confiáveis".

Todos os órgãos regulamentadores entendem que a relevância e confiabilidade, dentro de suas limitações, são as características que norteiam a qualidade da informação contábil, e com base nesse raciocínio, entendemos que estas características qualitativas podem ser utilizadas em nosso estudo, uma vez que também são características pertinentes às informações gerenciais.

No setor de saneamento este quadro não é diferente. Entretanto, as empresas e órgãos atuantes neste setor necessitam adotar padrões para divulgação de informações contábeis, pois segundo **Pinto** (2003), O setor de saneamento encontra-

se na interface entre diversas políticas públicas de grande repercussão social, como meio ambiente, saúde e desenvolvimento urbano. Os esgotos urbanos são a principal fonte poluidora dos recursos hídricos, comprometendo seus outros possíveis usos, como navegação, irrigação, pesca e lazer, além do próprio abastecimento de água dos Municípios a jusante. O atendimento a doenças decorrentes de más condições sanitárias absorve grande parte dos recursos públicos em saúde. Também merece destaque, comentar que, embora a situação do saneamento básico no Brasil não seja a ideal, este setor vem melhorando seus indicadores de atendimento a população, conforme observa-se pelos dados do IBGE a seguir:

Cobertura de redes de abastecimento de água e coleta de esgotos no Brasil
Percentual de domicílios urbanos atendidos

| | 1970 | 1980 | 1990 | 2000 |
|---------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Água | 60,5 | 79,2 | 86,3 | 89,8 |
| Esgoto | 22,2 | 37 | 47,9 | 56 |

Fonte: IBGE – Censos Demográficos.

O déficit maior, no entanto, está relacionado ao tratamento dos esgotos, que é de 50% do coletado, correspondente a 22,6 milhões de domicílios, que lançam 11 milhões de metros cúbicos de efluentes por dia diretamente nos corpos d'água. Também nesse campo, entretanto, têm havido melhorias significativas, uma vez que o volume de esgotos tratados cresceu 38% entre 1998 e 2001.

Atualmente é cada vez maior o número de órgãos emissores de normas preocupados em disciplinar a evidenciação das demonstrações contábeis. Na área de saneamento básico cabe às Agências Reguladoras deste tipo de serviço público a emissão de normas quanto a evidenciação contábil das empresas e serviços por elas regulados, sendo o Plano de Contas Padrão um instrumento na busca de uma evidenciação mais adequada.

Como exemplo da falta de padrões citamos a fragilidade dos contratos de concessão entre as empresas estaduais e os Municípios. Nesses contratos não há normas sobre a estrutura tarifária ou sobre as obrigações da empresa, onde, na prática, o serviço é prestado como se fosse de competência estadual, inexistindo qualquer regulação municipal. A estrutura tarifária é a mesma em todos os Municípios de cada Estado, não se levando em consideração os custos reais do serviço. Também não há qualquer definição sobre os bens reversíveis ou fórmula para o cálculo de sua amortização. Para esclarecer um pouco mais este último comentário, bens reversíveis são aqueles que são transferidos para o poder concedente ao final do contrato de concessão, mediante indenização dos investimentos não amortizados ou depreciados (art. 35, § 1º da Lei nº 8.987, de 1995, que dispõe sobre as concessões de serviços públicos).

Para que se possamos entender a relação entre contabilidade e regulação faz-se necessário conceituar regulação. Aragão (2002), nesse sentido, assinala que:

a regulação estatal da economia é o conjunto de medidas legislativas, administrativas e convencionais, abstratas ou concretas, pelas quais o Estado, de maneira restritiva da liberdade privada ou meramente indutiva, determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem os interesses sociais definidos no marco da Constituição e orientando-os em direções socialmente desejáveis.

Para que uma entidade possa praticar a regulação de serviços públicos concedidos, faz-se necessário que ela tenha informações não só sobre os serviços, mas também sobre as empresas concessionárias que os prestam. A maior quantidade de informações necessárias a uma regulação adequada são de natureza econômico-financeiras e provém da contabilidade.

A contabilidade captura, sintetiza e divulga as informações relativas as entidades em estudo. Neste sentido, para fornecer informações, necessário se torna

a existência de modelo informativo contábil capaz de transmitir dados contábeis passados e presentes, mas fundamentalmente aqueles relevantes para prognósticos.

Para atender tais demandas torna-se necessário um planejamento da contabilidade. Tal planejamento se estabelece através de um plano de contas adequado à entidade e as necessidades dos usuários das informações.

Será com base no plano de contas que serão elaboradas as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício). Também seguindo a estrutura básica do plano de contas que a contabilidade poderá fornecer outras informações necessárias a tomada de decisão.

Algumas entidades (entidades públicas) seguem planos de contas estabelecidos por lei, já outras (empresas concessionárias de serviços públicos) seguem planos de contas instituídos por órgãos governamentais de regulação de tais serviços (ANEEL, ANATEL, BANCO CENTRAL, ETC.).

3.4. A Experiência Internacional na Regulação

É de grande relevância observar a experiência de países da Europa, no que diz respeito à regulação no setor de saneamento. Segundo **Morse** (2000), na Inglaterra a regulação do setor é bastante clara no sentido de padronizar as informações divulgadas pelas concessionárias, onde há fiscalização tanto por parte das agências reguladoras, quanto de cooperativas locais. **Morse** (2000) assinala ainda que o cerne da eficiência da regulação está nos padrões de divulgação, os quais são muitos deles eleitos pelos consumidores, pois estes devem estar protegidos tanto em relação aos serviços prestados como pela honestidade relativa aos custos do serviço e ao tratamento adequado. A regulação do setor com a

utilização de padrões de evidenciação estabelecem guias de proteção ao público consumidor.

Fatores sociais são externalidades relevantes que devem ser associadas a investimentos de longo prazo no setor de saneamento. O problema significativo está em não perder o controle democrático dos serviços oferecidos.

A regulação e o estabelecimento de padrões contábeis de divulgação também já foram estudados na Austrália, onde, segundo **Sheil** (2000), padrões de práticas contábeis para o setor são de grande importância, principalmente em relação aos dados de depreciação, construção de custos dos serviços, custo de capital e investimentos realizados pela empresa na qualidade do serviço e da água distribuída.

Na França, a adoção de padrões de divulgação foi muito útil, para não dizer de extrema necessidade, quando neste país a relação dos gastos com a água potável e esgoto começou a ficar desequilibrada. Em menos de uma década o custo relativo a esgotos superou o de água potável. Segundo **Enalboulsi** (2001), isto se deu em função da alta poluição, o que aumentou os custos de tratamento da água coletada nos esgotos.

De acordo com **Enalboulsi** (2001), a agência reguladora do setor de saneamento da França não é um órgão que trabalha sozinho, mas com um conjunto de autoridades públicas, representantes da população e associações regionais. Ou seja, o estabelecimento de padrões de divulgação de informações contábeis, e outras, não parte exclusivamente das agências reguladoras, mas também da representação da comunidade, que é um dos maiores interessados na veracidade e na qualidade destas informações.

Na Espanha, no dia 10 de dezembro de 1998, o Ministério da Economia e Fazenda, aprovou as normas de adaptação do plano de contas geral de

contabilidade para as empresas do setor de abastecimento e saneamento. Em suas linhas gerais, tal regulamentação trata da contemplação dos princípios contábeis, plano de contas, definições e relações contábeis, demonstrativos contábeis anuais, normas de elaboração e modelos de demonstrativos contábeis e normas de valoração.

Neste sentido, o Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (1998, p. 31), destaca que:

Adaptação do plano geral de contabilidade as especiais características das empresas do setor de abastecimento e saneamento de água, o Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas tem a certeza de que estas vão dispor de um instrumento muito útil para sua gestão. Além do mais, a informação contábil que se obtém com a aplicação do plano vai conduzir a tais empresas formularem suas demonstrações contábeis anuais com um conteúdo suficiente para responder completamente as demandas dos distintos agentes econômicos e para melhorar as estatísticas nacionais.

Pelo exposto, verifica-se a evidente preocupação espanhola com a regulação contábil no setor de abastecimento e saneamento, tanto para uma clara prestação de contas com a sociedade quanto para o próprio controle gerencial da entidade que proporcione a eficiência do sistema.

A experiência internacional sobre a regulação contábil do sistema de abastecimento e saneamento não se resume apenas a expedição de convenções contábeis. A literatura pesquisada revela que alguns países desenvolveram relatórios padronizados para a obtenção de informações das empresas fornecedoras de serviços públicos. **Cameron** (2004), nesse aspecto, assinala que a publicação de relatórios contábeis padronizados é uma das principais formas de divulgação do desempenho das empresas concessionárias de serviços de interesse público. A transparência nas informações bem como a divulgação de relatórios de desempenho é fundamental para as agências públicas e para a população consumidora do serviço. No estado de Victoria os relatórios são divulgados com indicadores de

desempenho selecionados, incluindo indicadores financeiros e não-financeiros para cada setor de atividade.

Existe um interesse público crescente pelas informações divulgadas pelas empresas de serviços públicos, não apenas interesse na situação econômica, mas também pela performance social destas empresas. Isto gera uma demanda por maior transparência e evidenciação (*Disclosure*) nessa área, com ênfase em desenvolvimento sustentável e ética nos serviços públicos.

Na Inglaterra, em 1995, foi criado o primeiro relatório padronizado daquele país pelo *British Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA), o qual tinha como uma de suas principais funções, estabelecer padrões de divulgação de informações, ética e governança corporativa.

Segundo **Ryan e Ng** (2000) os relatórios divulgados por organizações prestadoras de serviços públicos deveriam ser fidedignos e representar além do verdadeiro estado patrimonial da organização. Ainda de acordo com eles, a integridade dos relatórios depende da integridade daqueles que preparam e publicam estas informações.

Na Austrália, conforme **Ryan e Ng** (2000), mais de sessenta por cento (60%) das organizações daquele país já adotam os padrões contábeis de divulgação de seus relatórios, o que gerou uma certa surpresa pois as organizações do setor de serviços públicos têm diversas estruturas e diferentes níveis de governança corporativa.

3.5. Diretrizes de Contabilidade Regulatória a Serem Implementadas

A Contabilidade Regulatória refere-se a um conjunto de regras de controle emanadas do órgão regulador que devem ser observadas pela entidade regulada.

No caso específico constituem em um conjunto de regramentos emitidos pela ARSBAN para que a CAERN o observe com o propósito de produzir informações contábeis revestidas de qualidade e confiabilidade.

Neste sentido, a Companhia regulada deve instituir, antes de tudo, um sistema gerencial integrado que seja capaz de produzir informações sobre os custos dos serviços, informações financeiras, econômicas, patrimoniais e operacionais.

3.5.1. Diretrizes para a Identificação dos Custos dos Serviços

A Companhia para produzir adequadamente informações sobre os custos dos serviços deve seguir as seguintes orientações:

- 1. Definição clara dos objetos de custos** - os objetos de custos correspondem à unidade mínima em que os custos devem ser mensurados e avaliados. No caso das Companhias de saneamento os principais objetos de custos previstos no parágrafo 2º, do artigo 2º, do Decreto nº 82.587/78, que regulamenta a Lei nº 6.528/78, são distribuição de água e serviço de esgoto. Assim, o plano de contas da CAERN deve evidenciar esses objetos como grande grupo de contas para possibilitar a acumulação dos gastos para a produção dos seus serviços².
- 2. Identificar e mapear as principais atividades geradoras de custos** – é importante para a Companhia ter conhecimento de quanto custa cada um dos objetos de custos. Para tanto, é fundamental que identifique e mapeie

² Ressalta-se que a Contabilidade de Custos da CAERN funciona em função dos serviços de abastecimento de água, o mesmo não acontecendo com a prestação de serviços de sistema de esgotos. Assim, algumas categorias de custos de produção de serviços de esgotos são apropriadas em contas de abastecimento de água, provocando distorções nas informações emitidas pela Companhia.

as principais atividades geradoras de custo de cada objeto em particular. Tal procedimento somente é possível com a aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC.

O foco do sistema ABC é identificar as razões que justificam o consumo de recursos em uma empresa e parte da premissa básica de que os recursos são consumidos pelas atividades. Por esta razão, a etapa primeira na implementação de um sistema ABC numa organização consiste em identificar as atividades mais relevantes e a definição clara dos direcionadores de custos.

As atividades básicas do sistema de saneamento, consoante artigo 2º, parágrafo 2º, do decreto nº 82.587/78, nas quais os custos devem ser imputados são:

| OBJETO DE CUSTO | ATIVIDADES |
|----------------------------------|---|
| Sistema de Abastecimento de Água | Captação |
| | Adução |
| | Tratamento |
| | Distribuição |
| Sistema de Serviços de Esgoto | Coleta de Águas Residuais ou Servidas |
| | Transporte de Águas Residuais ou Servidas |
| | Destino de Águas Residuais ou Servidas |

3. Segregar os gastos entre despesa, custos e investimento - diante da dificuldade conceitual entre os elementos de gastos (custos, despesas e investimento)³, o pessoal responsável pela identificação e classificação

³ Neste caso, é oportuno esclarecer cada um desses elementos. Os custos correspondem aos gastos relativos à geração dos serviços, tais como o gasto com pessoal que trabalha diretamente no sistema de abastecimento, a energia elétrica consumida para gerar esse serviço, o material empregado para manutenção do maquinário e do sistema de fornecimento, dentre outros. Por sua vez, as despesas correspondem aos gastos incorridos para a obtenção das receitas, tais como gasto com o pessoal que trabalha na atividade de faturamento e cobrança, o

desses elementos acaba por acumular indevidamente parcelas de investimentos e despesas como custos dos serviços da Companhia. Esse tipo de erro de classificação contribui para superavaliar os custos dos serviços prestados e sobrecarregar o resultado do exercício ocasionando resultado negativo irreal.

- 4. Identificar os custos diretos e indiretos⁴** - uma vez segregados os gastos em despesas, custos e investimentos, o passo seguinte é classificar os custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de forma economicamente viável. Por outro lado, os custos indiretos, apesar de estarem relacionados a um determinado objeto de custo, não são facilmente identificados.

- 5. Estabelecer os componentes de custo dos serviços** - Os serviços de contabilidade da Companhia deve identificar claramente os materiais, a mão-de-obra e os demais custos de produção empregados diretamente na realização dos serviços.

- 6. Criar critérios de rateios para os custos indiretos** – o sistema contábil da CAERN juntamente com a engenharia e o planejamento devem realizar estudos para que sejam determinados critérios de rateios dos os custos indiretos para cada objeto de custo.

material empregado para efetuar a cobrança etc. Quanto aos investimentos, convém esclarecer que estes representam parcelas de recursos que irão contribuir para as atividades da companhia durante vários anos, tais como aplicação de recursos em adutoras, aquisição de veículos e maquinários, dentre outros.

⁴ Pelo fato dos serviços de contabilidade não classificarem os gastos de forma adequada e não disporem de critérios de rateios, ou até mesmo taxas de aplicações de custos, o controle gerencial de custos da companhia torna-se prejudicado.

- 7. Estruturar centros de responsabilidade** – A Companhia além de acumular os custos incorridos por cada atividade geradora de custo, objetos de custos deve também acumular os custos por centros de responsabilidade com vistas a acompanhar o desempenho de cada área administrativa. O processo de Sistema de Contabilidade por áreas de responsabilidade permite o controle, consolidação, registro das transações, demonstrativo e avaliação de desempenho individual para cada área de responsabilidade, procedimento esse que pode ser plenamente utilizado em um sistema de contabilidade para as companhias de águas e esgotos.
- 8. Integrar o sistema de custo com o sistema de contabilidade financeira** – A Companhia deve integrar as informações de custos com a contabilidade financeira visando a geração de informações para auxiliar no processo decisório.
- 9. Elaborar plano de contas que retrate a estrutura de custos da Companhia e as despesas das unidades da estrutura orgânica**⁵ - Para que todos os pontos apresentados acima sejam devidamente efetivados, necessário se faz que o processamento das transações contábeis se realize de forma adequada a partir da utilização de um plano de contas que contemple as necessidades informacionais dos seus usuários internos e externos. A condição estabelecida gera a necessidade da utilização de um plano de contas que acompanhe toda dinâmica transacional proveniente das atividades da entidade.

⁵ Com relação à contabilidade das Companhias de águas e esgotos do Brasil, o BNH (Banco Nacional de Habitação), em dezembro de 1985, emitiu o Manual de Sistemática Contábil com o conjunto de normas e intitulações sobre contas destinado a servir de guia e modelo para os trabalhos de registro e demonstração dos fatos patrimoniais desse tipo de atividade. Quanto ao custo de produção dos serviços das Companhias, o manual faz referência pelo título de DESPESAS DE OPERAÇÃO E MANUTENÇÃO, neste caso representando todos os gastos da companhia relacionados diretamente com a operação e a manutenção dos sistemas de água potável e esgoto sanitário, pluvial e industrial.

Assim, a estrutura do plano de contas da Companhia para retratar os custos de produção deve seguir o seguinte esquema de contas a fim de que a qualidade informacional dos custos seja detectada a partir do sistema contábil.

| | |
|---|--|
| <p>1. Sistema de Abastecimento de Água</p> <p>1.1. Produção</p> <p>1.1.1. Captação</p> <p>1.1.2. Adução</p> <p>1.1.3. Tratamento</p> <p>1.2. Distribuição</p> <p>1.2.1. Adução de Água Tratada</p> <p>1.2.2. Reservação</p> <p>1.2.3. Rede de Distribuição</p> | <p>2.Sistema de Esgotos</p> <p>2.1. Esgoto Sanitário</p> <p>2.1.1. Coleta</p> <p>2.1.2. Tratamento</p> <p>2.1.3. Lançamento Final</p> <p>2.2. Esgoto Industrial</p> <p>2.2.1. Coleta</p> <p>2.2.2. Tratamento</p> <p>2.2.3. Lançamento Final</p> <p>2.3. Esgoto Fluvial</p> <p>2.3.1. Coleta</p> <p>2.3.2. Tratamento</p> <p>2.3.3. Lançamento Final</p> |
|---|--|

3.5.2. Diretrizes para o Controle Patrimonial

A Companhia para manter adequadamente o controle sobre seus bens patrimoniais deve seguir as seguintes orientações:

- 1. Manter sistema informatizado de Controle Patrimonial Atualizado⁶ – A Companhia deve manter sistema informatizado para controle do**

⁶ Segundo informações colhidas em trabalho de campo, o sistema de controle de patrimônio hoje em funcionamento foi desenvolvido em 1996 pela Gerência de Informática. A alimentação do sistema com os valores contábeis do patrimônio foi realizada sem a preocupação com a base de avaliação dos itens patrimoniais. Em outras palavras, o sistema de controle patrimonial foi alimentado com itens patrimoniais completamente depreciados, itens patrimoniais sem a realização das devidas reavaliações, itens patrimoniais sem a indicação do custo de aquisição e a respectiva depreciação. Em resumo, a alimentação do sistema de controle patrimonial foi realizada com saldos iniciais sem expressar a realidade. Desde então, o sistema de controle patrimonial funciona

patrimônio de forma a proporcionar o registro contábil do custo de aquisição, depreciações para cada bem ou conjunto de bens da mesma natureza e período de aquisição, reavaliações, baixas, bem como controle físico das movimentações internas, termos de responsabilidade, transferência de carga, dentre outros.

Esclarecemos que um sistema de controle patrimonial informatizado deve executar operações de caráter administrativo e financeiro. Assim, a Companhia deve dispor, para cada item patrimonial, informações operacionais sobre a idade dos bens adquiridos, o estado de conservação, a carga patrimonial, o tombamento, as transferências realizadas, as baixas realizadas, as manutenções efetuadas e informações financeiras a respeito do custo de aquisição, as reavaliações efetuadas, as cotas de depreciações realizadas, as atualizações monetárias, o saldo a depreciar e os custos das baixas.

- 2. Integrar o sistema patrimonial com o sistema contábil** – As informações financeiras que alimentam o sistema de controle patrimonial da Companhia devem ser incorporadas ao sistema contábil de forma automática para proporcionar o registro contábil tempestivo das aquisições, das baixas, das manutenções e das quotas de depreciação.

Tal integração é de suma importância para evitar descompasso entre os registros contábeis e o controle auxiliar do patrimônio. Detectamos que o controle patrimonial da CAERN, atualmente, limita-se a controlar a carga patrimonial mediante tombamento dos itens adquiridos e confecção dos

precariamente sem cumprir o seu verdadeiro papel que é interagir com o sistema de contabilidade fornecendo informações sobre o custo de aquisição dos itens patrimoniais e a respectiva cotas de depreciações. Em decorrência, o setor de controle patrimonial limita-se a fazer o termo de responsabilidade dos bens adquiridos, desconsiderando os aspectos monetários de avaliação. Essa disfunção acarreta grandes prejuízos para o custeamento dos serviços ofertados pela Companhia e, conseqüentemente, a ausência de informações úteis ao cálculo da tarifa, uma vez que as cotas anuais de depreciações são calculadas sobre uma base não confiável.

termos de responsabilidade, não havendo controle analítico do custo de aquisição por ano de incorporação dos itens patrimoniais.

A contabilidade registra os itens adquiridos apenas pelas notas fiscais de aquisição. Na verdade deveria ocorrer a contabilização pelos documentos de aquisição conferidos e classificados pelo subsistema patrimonial, procedimento esse que garantiria o devido controle dos bens adquiridos por ano de aquisição e a adequada classificação do fato contábil. Procedendo assim, a Companhia disporia de informações por classes de bens patrimoniais e o custo de aquisição, permitindo cálculos exatos das quotas de depreciação.

- 3. Proceda ao calculo das quotas de depreciação com base nas informações do subsistema patrimonial** – o cálculo das quotas de depreciação devem ser efetuados por classe de bens segundo o período de aquisição de forma a evitar cálculo de quotas para bens totalmente depreciados. Ademais, a depreciação dos bens das Companhias de saneamento deve ser efetuada segundo o desgaste físico dos bens. Assim, as taxas de depreciação devem ser fixadas pelo setor de engenharia segundo o período de vida útil dos bens considerando o prazo e os turnos de utilização.

Em síntese, sugere-se que a contabilidade faça a depreciação com base nas informações do setor de patrimônio, porém com o atual sistema disponível e o conjunto de procedimentos adotados, isso não é possível. Tais fatos trazem grandes prejuízos à exatidão dos demonstrativos da CAERN, inclusive tornando pouco confiáveis os valores argumentados nos pleitos de revisões tarifárias.

- 4. Mantenha controle patrimonial dos bens de produção e distribuição** – A Companhia deve estabelecer controles não somente para o mobiliário

em geral, mas também para os bens de produção e distribuição de água e esgoto, como por exemplo, bombas, tubos equipamentos elétricos, quadros de comando etc. Esses bens não estão sendo controlados pela Gerência de patrimônio, ficando seu controle restrito à Diretoria Operacional. Esse fato reduz significativamente o papel e a importância do controle patrimonial, com desdobramentos nos controles de qualidade, manutenções preventivas e corretivas.

- 5. A entrega dos bens patrimoniais ao setor requisitante deve ser efetuada pelo setor de patrimônio** – Todos os bens patrimoniais adquiridos devem ser inicialmente entregues ao setor de patrimônio da Companhia para que este possa alimentar o sistema de controle patrimonial com os dados físicos e financeiros do bem. Em seguida, o bem adquirido será entregue ao setor requisitante. No caso de bens que requeira comissão técnica especializada para o seu recebimento definitivo, a unidade requisitante pode ser convocada a fim de emitir parecer técnico.

Vale salientar que alguns bens patrimoniais, dentre eles os equipamentos de informática, são entregues diretamente nas unidades requisitantes dificultando o controle pela Gerência Patrimonial. Esses equipamentos deveriam ter pelo menos os custos de aquisição controlados pelo subsistema patrimonial e o controle operacional efetuado pela área técnica responsável pelo uso e manutenção. Esse procedimento facilita o cálculo das quotas de depreciação e o registro contábil dos custos das manutenções, das reavaliações e baixas.

- 6. Proceda a reavaliações periódicas dos bens patrimoniais** – com a extinção da correção monetária, os bens patrimoniais apresentam-se com seus custos defasados. Para equacionar o problema da subavaliação do custo dos bens patrimoniais recomenda-se que a Companhia proceda a

reavaliações para que o ativo imobilizado reflita adequadamente seu valor econômico. Ademais, o ativo imobilizado representa item do investimento reconhecido da Companhia, devendo ser retratado adequadamente para que a taxa interna de retorno do investimento incida sobre uma base confiável e suporte com fidedignidade os pleitos de revisão tarifária.

- 7. desenvolva normas e rotinas internas, aprimore as técnicas de controles existentes, proporcione a integração da Gerência Patrimonial com as demais áreas da Companhia** – Tal exigência é importante para que a contabilidade produza dados contábeis confiáveis, principalmente as quotas anuais de depreciação, detectando, assim, de imediato, erros e irregularidades que salvaguardarão o patrimônio da Companhia.

3.5.3 Diretrizes para o Controle do Faturamento

A Companhia para manter adequadamente o controle sobre o seu faturamento deve seguir as seguintes orientações:

- 1. A Companhia deve apropriar a receita de serviços pela emissão das faturas** o faturamento da Companhia é efetuado segundo os critérios de medição, medição média e não medição, devendo o reconhecimento contábil ser processado segundo a sua realização, ou seja, com base no consumo efetivo decorrente do volume de água faturado.
- 2. Constituir provisões para perdas segundo estudos técnicos** - segundo os Princípios de Fundamentais de Contabilidade, as contas a receber são avaliadas pelo valor líquido realizável, ou seja, pela quantia que se espera transformar-se em dinheiro. Como existe a probabilidade de

consumidores não pagarem estas contas por vários motivos, deve a CAERN constituir uma provisão para perdas (Provisão para Devedores Duvidosos) no montante suficiente que dê para cobrir as eventuais deficiências de caixa em decorrência da falta de pagamentos de contas por parte dos consumidores.

Portanto é preciso identificar as perdas efetivas, bem como as séries históricas de meses ou anos anteriores, a fim de estimar um percentual adequado de perdas com clientes e considerar a sua recuperação.

3. **Manter cadastro de consumidores e faturamento** – o sistema de controle de consumidores e faturamento deve produzir informações a respeito dos imóveis servidos pela Companhia, por ligação de água, por endereços residenciais, pela identificação de consumidores, volume de água faturado, receita arrecada e arrecadar por regiões e/ou áreas de consumo.
4. **Atualizar constantemente o subsistema de cadastro de consumidores** - o cadastro de Consumidores deve ser revisado e atualizado constantemente, pois é desse cadastro que depende o sistema de faturamento da Companhia. Periodicamente os endereços residenciais dos consumidores devem ser checados com o cadastro da Prefeitura Municipal do Natal.
5. **Elabore relatórios gerenciais para subsidiar decisões relativas ao faturamento** – o sistema de cadastro de consumidores e faturamento deve emitir relatórios gerenciais que contenham informações segregadas por categorias de clientes segundo as seguintes formas:
 - consumidores ativos em dia por valor mensal;

- consumidores ativos em atraso por quantidade de contas com os seus respectivos valores;
- consumidores inscritos com dívida ativa com os seus respectivos valores;
- consumidores sem medidores em dia com os seus respectivos valores;
- consumidores sem medidores em atraso por quantidade de contas com os seus respectivos valores etc.

- 6. O sistema de faturamento deve manter todos os registros referentes ao faturamento do exercício atual e de exercícios anteriores⁷** – as informações relativas ao faturamento dos exercícios anteriores e do exercício atual devem permanecer ativas para permitir conciliações de relatórios contábeis e propiciar análises de auditorias internas e externas, bem como possibilitar análises de faturamentos/pagamentos solicitados pelos consumidores ou por necessidades dos agentes de faturamento e cobrança.
- 7. Estabeleça critérios para a negociação e renegociação de dívidas dos consumidores** – A Companhia deve instituir normas que estabeleçam condições para negociação e renegociação de débitos de consumidores visando a uniformização de procedimentos pelos agentes autorizados a renegociar e negociar débitos em atraso. Periodicamente a auditoria interna deve verificar se as regras estabelecidas estão sendo aplicadas adequadamente.
- 8. Implemente coleta automática dos dados de consumo** – o faturamento da Companhia pode ser melhorado na medida em que os dados

⁷ Detectamos que o sistema de faturamento e cobrança da CAERN deixa ativas informações sobre pagamento de faturas apenas dos últimos seis meses. Esse procedimento prejudica a alimentação e conciliação de dados do sistema contábil que necessita de informações ativas por pelo menos 1 ano.

necessários sejam colhidos mediante tecnologia de leitura que gere automaticamente a expedição da conta para o consumidor e alimente o sistema de faturamento e o sistema contábil.

- 9. Efetue monitoramento periódico dos dados do faturamento que apresentem altas variações** – a Companhia deve proceder periodicamente visitas aos imóveis quando identificado “estouro de consumo”, isto é, consumo superior a 200% da média mensal de consumo. Além disso, o sistema deve gerar críticas de consumo por amostragem com vistas a corrigir eventuais disfunções no sistema de cobrança.

- 10. Efetue conciliações periódicas dos valores arrecadados pelos agentes arrecadadores com os valores recolhidos** – o pagamento das faturas, inicialmente, é efetuado aos agentes arrecadadores (rede bancária e outros agentes arrecadadores credenciados). Em seguida, o montante arrecadado é recolhido para a conta única da Companhia. As informações emitidas para registro contábil são feitas mediante relatório de arrecadação por “centros de receitas”. Assim, para que evitem erros de contabilização a Companhia deve conciliar os mapas de arrecadação com os valores recolhidos para a conta única da Companhia.

- 11. Implemente a política de hidrômetros** – o faturamento baseado nas medições do consumo permite a Companhia reduzir as perdas de faturamento, além de estabelecer tarifas mais justas uma vez que as perdas provocadas pelos não medidos não serão compensadas pela cobrança dos consumidores medidos. Assim, recomenda-se que a Companhia elabore estudos e orçamentos de capital visando a detectar a viabilidade de implantação de hidrômetros.

- 12. Controle a metragem de consumo médio dos consumidores em potencial** – a Companhia deve realizar inspeções periódicas no sistema e não somente quando houver “estouro de consumo”. Entretanto, para atribuir maior confiabilidade ao faturamento, é recomendável que a CAERN programe visitas aos Consumidores em potencial⁸. Seria interessante uma definição clara das áreas de riscos segundo os históricos antecedentes, para, através de verificação *in loco*, atingir metas por inspeções periódicas como medidas preventivas de consumo.
- 13. Os dados que alimentam o subsistema de faturamento devem ser auditados constantemente** – os dados que geram as faturas dos consumidores devem ser auditados por serviço de auditoria interna a fim de garantir confiabilidade aos números de faturamento da Companhia. Torna-se fundamental que a Companhia elabore relatórios de crítica do faturamento para que se possa avaliar o relatório de emissão dos boletos elaborado pela empresa, segundo as categorias de clientes e seus respectivos valores.

3.5.4. Diretrizes Contábeis

A Companhia para produzir adequadamente informações contábeis deve seguir as seguintes orientações:

- 1. Elabore plano de contas que integre informações gerenciais e financeiras** – Um plano de contas estruturado utilizando o conceito de segmentação dos custos por atividades e a contemplação dos centros de responsabilidades poderá gerar informações segmentadas para subsidiar

⁸ Entende-se por consumidores em potencial aqueles com maior nível de consumo, montante de faturamento relevante ou quaisquer outros critérios estabelecidos pela Companhia.

a recomposição tarifária e tomada de decisões gerenciais pelos usuários internos da Companhia.

2. **Efetue os registros contábeis tempestivamente** - a tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins. Assim, a Companhia deve efetuar os registros contábeis oportunamente tão logo o fato contábil ocorra, evitando com isso atrasos na emissão de informações a agência reguladora e aos demais usuários da informação.
3. **A companhia deve apropriar adequadamente seus direitos e obrigações** – todos os direitos a receber provenientes do faturamento da Companhia ou outros créditos, bem como suas obrigações devem ser apropriadas segundo o regime de competência de forma a não omitir nenhuma informação e avaliar adequadamente a sua riqueza patrimonial.
4. **Elabore informações compreensíveis aos usuários** – a informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine. Assim, os balanços devem ser auto-explicativos e esclarecidos com notas explicativas claras e objetivas. Os demonstrativos contábeis devem apresentar organização espacial e recursos gráficos, bem como redação e técnica de exposição de forma a promover o entendimento integral da informação contábil.
5. **O sistema contábil deve produzir informações confiáveis** – as informações contábeis devem ser verídicas, completas e pertinentes para que os seus usuários utilizem como base de decisões. Assim, as informações devem ser preparadas sem erros ou vieses e em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e na ausência de norma específica,

com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

- 6. Obedeça a uniformidade de procedimentos para possibilitar a comparabilidade** - a comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

- 7. Implemente sistema de controle interno** – a Companhia deve instituir e manter sistema de controle interno integrado com vistas a garantir a produção de dados contábeis confiáveis, proteger seus ativos e evitar a ocorrência de erros e irregularidades.

3.6. Relatórios Padrões para Subsidiar o Processo de Regulação Contábil

Conforme já assinalado, a publicação de relatórios contábeis padronizados é uma das principais formas de divulgação do desempenho das empresas concessionárias de serviços de interesse público. A transparência nas informações bem como a divulgação de relatórios de desempenho é fundamental para as agências de regulação e para a população consumidora do serviço.

É de fundamental importância, tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisão, que os relatórios contábeis padronizados sejam elaboradas a partir de plano de contas específico desenvolvido para a Companhia.

Para atender tal demanda torna-se necessário um planejamento da contabilidade. Esse planejamento se estabelece através de um plano de contas adequado à entidade e as necessidades dos usuários das informações.

Assim, o presente estudo apresenta um conjunto de relatórios que contemplam as contas básicas da Companhia, cujo objetivo é prestar aos dirigentes o conhecimento das receitas e gastos gerados; e ao órgão regulador oferecer informações que subsidiem o processo de reestruturação tarifária.

Os relatórios padrões desenvolvidos no presente estudo estão organizados da seguinte forma:

1. CONTAS PATRIMONIAIS

1.1. Ativo

1.1.1. Detalhamento do Faturamento e Contas a Receber

1.1.2. Contas a Receber de órgãos Públicos

1.1.3. Idade das Contas a Receber

1.2. Passivo

1.2.1. Detalhamento dos Impostos e Contribuições

1.2.2. Empréstimos e Financiamentos

2. CONTAS DE RESULTADO

2.1. RECEITAS

2.1.1. Receitas Operacionais

2.1.2. Receitas não Operacionais

2.2. DESPESAS

2.2.1. Despesas com a Produção de Água

2.2.2. Despesas com a Distribuição de Água

2.2.3. Despesas com a Prestação de Serviço de Esgoto Sanitário

- 2.2.4. Despesas com a Prestação de Serviço de Esgoto Industrial
- 2.2.5. Despesas com a Prestação de Serviço de Esgoto Fluvial
- 2.2.6. Despesas Comerciais
- 2.2.7. Despesas Administrativas
- 2.2.8. Despesas Não Operacionais
- 2.2.9. Despesas Tributárias

3. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

4. FLUXO DE CAIXA

- 4.1 Disponível Inicial
- 4.2 Entradas
- 4.3 Saídas
- 4.4 Disponível Final

5. INDICADORES OPERACIONAIS

4. CONCLUSÃO

Os Sistemas de Informação modernos tem importância crucial nos negócios. Às Companhias de Saneamento não fogem à regra, uma vez que as necessidades são impostas pela própria lógica subjacente a todo um processo de comunicação de qualquer entidade – comunicar informações para seus usuários através dos mais diversos mecanismos disponíveis.

Para os usuários internos da entidade o Sistema de Informação deve garantir um suporte informacional que lhes possibilite tomar decisões corretas nas captações e utilizações de recursos, ou seja, informações que fazem a diferença nos diversos processos de tomada de decisão. Por outro lado, os usuários externos buscam

captar informações que garantam o cumprimento de todas as formalidades que revestem essas entidades, inclusive no aspecto legal e de adequada utilização dos recursos e suas respectivas prestações de contas para a sociedade. Vale salientar que, se as informações proporcionadas pelo Sistema de Informação não se revestirem de utilidade o desenvolvimento das atividades ficam a mercê do descontrolado pelo fato de os usuários internos não contarem com a correspondência informacional de planejamento, execução e controle das atividades.

Nesse sentido, o presente estudo apresentou uma contribuição com o objetivo de estabelecer padrões de Contabilidade Regulatória, visando à obtenção de informações contábeis fidedignas para subsidiar o processo de revisão tarifária. O resultado obtido com o desenvolvimento do estudo está apresentado mediante padrões de controle e padrões contábeis que uma vez implementadas pela CAERN proporcionará a divulgação de informações contábeis oportunas, relevantes, úteis e confiáveis. Tais padrões constituem a *Contabilidade Regulatória* que, para os propósitos do presente estudo, estão agrupados da seguinte forma: Diretrizes para a identificação dos custos dos serviços, Diretrizes para o Controle Patrimonial, Diretrizes para o Controle do Faturamento, Diretrizes Contábeis e Relatórios Padrões para Subsidiar o Processo de Regulação Contábil.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGÃO, Alexandre Santos. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AGÊNCIA REGULADORA DE SANEAMENTO BÁSICO DE NATAL (ARSBAN). *Contrato de concessão para a prestação dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário do Natal-RN*. Junho/2002

_____ *Aditivo ao contrato de Concessão para Prestação dos serviços Públicos de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Município de Natal – Estado do Rio Grande do Norte. Outubro de 2002.*

_____ *Termo de Ajustamento nº 001/2002. Termo de ajustamento ao contrato de concessão, que entre si celebram a ARSBAN, representando o Município do Natal e a CAERN.*

BANCO NACIONAL DE HABITAÇÃO (BNH). *Manual de Sistemática Contábil.* 1985

BRASIL. Decreto Federal 82.587/78. *Regulamenta a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978, que dispõe sobre as tarifas dos serviços públicos de saneamento e dá outras providências.* 1978.

BRASIL. Lei Nº 6.528, de 11 de Maio de 1978. *Dispõe sobre as tarifas dos serviços públicos de saneamento básico, e dá outras providências.* 1978.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) nº 01, de 28 de julho de 1995. *Das Características da Informação Contábil. Diário Oficial da União, Brasília, 1 ago. 1995.*

CAMERON, Wayne. *Public accountability: effectiveness, equity e ethics.* Australian Journal of Public Administration. Vol. 63(4), December 2004.

RYAN, Christine. NG, Chew. *Public sector corporate governance disclosures: an examination of Annual Reporting Practices in Queensland.* Australian Journal of Public Administration. Vol. 59(2), p.11-23, June 2000.

DOLABELLA, Maurício Melo. *Demonstração dos Excedentes: um modelo contábil para regulação de tarifas públicas.* USP, s/d.

ENALBOULSI, Jihad C. *Organization, Management and Delegation in the French Water.* Annals of Public and Cooperative Economics, 72:4, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory.* Traduzido por Antonio Z. Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, Normas Internacionais de Contabilidade: Textos completos das Normas de Contabilidade vigentes em 1997 e da norma revisada NIC 12 em vigor a partir de 1º de janeiro de 1998.

IUDÍCIBUS, S. de. *Teoria da Contabilidade.* São Paulo: Atlas, 1994.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad: Empresas del Sector de Abastecimiento y Saneamiento de Agua.* Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1998.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Normas internacionais de contabilidade: Textos completos das Normas Internacionais de Contabilidade vigentes em 1997 e da Norma Revisada NIC 12 em vigor a partir de 1º de Janeiro de 1998*. São Paulo: IBRACON, 1998.

KROETZ, César Eduardo. *Contabilidade social*. VII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Anais. Canela: CRC/RS, 1999.

MORSE, Lawrence B. *A case for water utilities as cooperatives and the UK experience*. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 71:3, 2000.

MARION, José Carlos. *Contabilidade básica*. 5a ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MINISTÉRIO DAS CIDADES. Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental. Documento Técnico de Apoio nº A5 - *Planos regionais e locais de combate ao desperdício de água - diretrizes*. DTA A5, versão preliminar para discussão - Set/2003.

NATAL. Decreto Nº 6.877, de 19 de Dezembro de 2001. *Regulamenta o Conselho Municipal de Saneamento Básico e dá outras providências*.

PINTO, Victor Carvalho. *A privatização do saneamento básico*. Consultoria Legislativa, 2003.

PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DO SETOR DE SANEAMENTO BÁSICO (PMSS); INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Relatório de consultoria à ARSBAN*. Agosto/2002.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto Nº 8.079 de 27 de Janeiro de 1981. *Aprova o regulamento geral dos serviços públicos de abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários do RN*.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Nº 5.250, de 10 de Janeiro de 2001. *Dispõe sobre autorização ao Executivo Municipal a outorgar a concessão exclusiva a CAERN, para prestação de serviços públicos locais de abastecimento de água e esgotamento sanitário e dá outras providências*.

SOARES, Percy Antônio Pinto. *Avaliação institucional e financeira da CAERN visando sua interface com os RH*. Natal, 2001.

SHEIL, Christopher. *The rationalization of Australia's water*. *Australian Journal of Public Administration*. Vol. 59, p.11-21, 2000.